



Università  
Ca' Foscari  
Venezia

Corso di Laurea Magistrale  
in Amministrazione, Finanza e Controllo

Tesi di Laurea

**Tassazione e agevolazioni fiscali  
degli immobili di interesse  
storico artistico presenti nel territorio dello Stato**

**Relatore**

Ch. Prof. Ernesto Marco Bagarotto

**Laureanda**

Lisa Lorenzon  
Matricola 842027

**Anno Accademico**

2018 / 2019



*Ai miei cari genitori.*



# INDICE

<b>INTRODUZIONE .....</b>	<b>1</b>
---------------------------	----------

## **CAPITOLO I**

### **I BENI CULTURALI: PROFILI STORICI, CARATTERI E DISCIPLINA**

1.1. Il Codice e la definizione di bene culturale .....	3
1.2. Tipologie di beni culturali e loro riferimenti normativi .....	8
1.3. L'individuazione degli immobili vincolati secondo l'appartenenza .....	12
1.3.1. Verifica dell'interesse culturale del patrimonio immobiliare pubblico .....	13
1.3.2. Dichiarazione dell'interesse culturale del patrimonio immobiliare privato ...	16
1.4. Una particolare forma di tutela: il vincolo indiretto .....	18
1.5. Natura giuridica dei vincoli: costitutiva o dichiarativa .....	21
1.5.1. Natura giuridica della verifica dell'interesse culturale .....	25
1.5.2. Natura giuridica della dichiarazione dell'interesse culturale .....	28
1.5.3. Conclusioni .....	30

## **CAPITOLO II**

### **LA LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE DELLE PREVISIONI DI FAVORE**

#### **ACCORDATE AL PATRIMONIO CULTURALE NAZIONALE**

2.1. In linea generale .....	33
2.2. Legittimità costituzionale delle previsioni di favore riservate ai beni di interesse storico: bilanciamento degli interessi costituzionalmente tutelati .....	35
2.2.1. La giustificazione extrafiscale dell'agevolazione: la tutela del patrimonio culturale come valore costituzionalmente garantito .....	39

2.2.2. L'agevolazione fiscale come strumento per compensare l'attenuata capacità contributiva dei proprietari, possessori e detentori di immobili storici .....	43
2.2.3. Il principio di eguaglianza tributaria .....	48
2.3. La <i>ratio legis</i> e i <i>modi operandi</i> delle previsioni di favore accordate ai beni di interesse storico .....	50
2.4. Interventi della Corte Costituzionale .....	51
2.4.1. Le forme e i limiti del potere discrezionale attraverso la giurisprudenza costituzionale .....	52
2.4.1.1. Il principio di ragionevolezza e la sentenza (Corte Cost.) n. 346 del 28 novembre 2003 .....	53
2.4.1.2. La possibilità di cambiare il regime derogatorio e la sentenza (Corte Cost.) n. 72 del 5 aprile 2018 .....	55

### **CAPITOLO III**

#### **TASSAZIONE E AGEVOLAZIONI TRIBUTARIE DEGLI IMMOBILI VINCOLATI: ANALISI DEI SINGOLI ISTITUTI**

3.1. Caratteristiche peculiari della disciplina tributaria riservata ai beni culturali a partire dalla prima legge in materia n. 512 del 1982 .....	59
3.1.1. Il classamento degli immobili dichiarati di interesse culturale .....	61
3.2. Le imposte sui redditi derivanti dal possesso dei beni immobili vincolati .....	62
3.2.1. Tassazione del reddito fondiario prodotto dagli immobili vincolati posseduti da persone fisiche non in regime d'impresa e non strumentali per l'esercizio di arti e professioni .....	63
3.2.1.1. Il regime fiscale basato sulla "rendita figurativa" ex L. n. 413 del 1991 .....	63
3.2.1.2. Il nuovo regime impositivo introdotto dal D.L. n. 16 del 2012 .....	67
3.2.1.2.1. Immobili di interesse storico artistico posseduti da persone fisiche non locati .....	68
3.2.1.2.2. Immobili di interesse storico artistico posseduti da persone fisiche locati .....	70

3.2.2. Tassazione del reddito prodotto da immobili vincolati detenuti in regime d'impresa .....	72
3.2.3. Tassazione del reddito prodotto da immobili vincolati detenuti in regime di lavoro autonomo .....	75
3.2.4. Il regime fiscale degli immobili soggetti a vincolo indiretto .....	76
3.2.5. La rilevanza fiscale delle spese di manutenzione degli immobili culturali .....	80
3.2.6. Esenzione da tassazione degli immobili aperti gratuitamente al pubblico .....	85
3.2.7. Possibilità di estinguere i debiti fiscali mediante cessione di beni culturali ...	88
3.2.7.1. Breve riflessione circa il reale impiego dell'istituto della cessione di beni culturali .....	90
3.3. Le imposte patrimoniali sui beni immobili vincolati .....	92
3.3.1. Le agevolazioni ICI fruibili sino al periodo d'imposta 2011 .....	92
3.3.2. La nuova imposta patrimoniale e relative agevolazioni: l'Imposta Municipale Unica .....	94
3.3.3. TASI .....	96
3.3.4. Gli immobili vincolati in base alla Legge Speciale per Venezia. Una questione irrisolta .....	97
3.4. Le agevolazioni relative alle imposte d'atto sui trasferimenti immobiliari .....	104
3.4.1. Imposta di registro .....	105
3.4.1.1. Situazione preesistente al 2014 .....	105
3.4.1.2. Disciplina attualmente applicabile .....	109
3.4.2. Imposte ipotecarie e catastali .....	111
3.4.3. Schema riassuntivo ed esempio numerico .....	112
3.4.4. Imposta di successione .....	114
3.4.4.1. Pagamento dell'imposta mediante cessione di beni culturali .....	120
3.4.5. Imposta di donazione .....	122
<b>CONCLUSIONI</b> .....	<b>125</b>
<b>BIBLIOGRAFIA</b> .....	<b>129</b>





# **INTRODUZIONE**

L'Italia è una Nazione universalmente conosciuta per il peculiare, variegato ed inestimabile patrimonio culturale che possiede. Si pensi che detiene il maggior numero di siti iscritti nella lista del Patrimonio Mondiale stilata dall'UNESCO. In questo ricco scenario si inserisce il patrimonio immobiliare di interesse storico o artistico presente nel territorio dello Stato italiano.

In generale i beni immobili nascono come semplici costruzioni caratterizzate da una attitudine strumentale, adatte a svolgere una funzione pratica, sia essa abitativa o lavorativa. Con il passare del tempo, alcuni di questi tendono a perdere la loro primitiva funzione iniziale per acquisirne una completamente nuova, che li designa come delle testimonianze (di un'epoca, di un evento, di un personaggio) aventi valore di civiltà. La comunità non li avverte più come semplici unità immobiliari, ma come simboli irriproducibili, per cui proteggere e tutelare tali beni significa proteggere e tutelare l'identità del popolo al quale appartengono.

In questa prospettiva, fin dall'inizio del secolo scorso l'ordinamento giuridico italiano si è caratterizzato per il susseguirsi di importanti ed apposite leggi finalizzate a preservare e valorizzare tale patrimonio.

Importante notare come, accanto a questo sistema normativo in materia di beni culturali, si è sviluppato un altro valido strumento di tutela, costituito da una normativa fiscale dedicata unicamente agli immobili che rivestono un interesse storico artistico. Oggetto del presente elaborato è proprio lo speciale regime fiscale, costellato di norme di favore, a questi riservato.

Al fine di individuare i destinatari dell'impianto normativo agevolativo, il primo capitolo offre una analisi sintetica dell'evoluzione storica della disciplina vincolistica dettata in origine dalla Legge Bottai, ed ora individuata nel Codice dei beni culturali e del paesaggio. In particolare, l'attenzione è concentrata al complesso di norme che individuano le diverse categorie di beni culturali, in quanto richiamate nei testi delle singole leggi tributarie. Difatti, il legislatore nell'emanazione delle singole leggi d'imposta dedicate ai beni appartenenti al patrimonio culturale si limita ad identificarne l'oggetto attraverso un rinvio alla nozione giuridica elaborata nella disciplina del Codice. Sono

inoltre esaminate le due distinte ed alternative procedure previste per appurare l'interesse storico artistico nell'immobile, ossia la verifica e la dichiarazione, così come la natura giuridica dei rispettivi provvedimenti di vincolo.

Nel secondo capitolo è indagata la legittimità costituzionale delle norme fiscali di vantaggio, richiamando alcuni principi fondamentali dell'ordinamento.

In questa prospettiva, le ragioni giustificatrici sono state distinte in due categorie, l'una ricollegabile a ragioni fiscali, l'altra a ragioni extrafiscali. L'agevolazione fiscale è uno strumento utile a compensare la capacità contributiva dei titolari dei cespiti, la quale risulta attenuata dal complesso di vincoli e limiti cui il diritto di proprietà è sottoposto e dalle ingenti spese che la normativa di settore impone. Dall'altra parte, l'articolo 9 della Carta fondamentale pone rilevanza costituzionale al compito di tutelare tale patrimonio al fine di promuovere lo sviluppo della comunità e della cultura. In tal senso, le agevolazioni fiscali configurano utili strumenti per incentivare le condotte virtuose e indirizzare l'azione dei privati a porre in essere tutte le misure di manutenzione e conservazione necessarie a mantenere inalterato lo stato originario del bene.

All'analisi delle agevolazioni fiscali connesse alle principali imposte, dirette ed indirette, di cui possono beneficiare gli immobili vincolati è dedicato il terzo capitolo. È proposta una ricostruzione delle singole norme che si sono succedute nel corso degli anni al fine di comprenderne al meglio l'evoluzione della portata premiale. Inoltre, per ciascuna disposizione appartenente al regime tributario dei beni culturali sono stati definiti la *ratio legis*, il perimetro applicativo e gli aspetti procedurali.

# CAPITOLO I

## I BENI CULTURALI: PROFILI STORICI, CARATTERI E DISCIPLINA

### 1.1. Il Codice e la definizione di bene culturale

L'Italia possiede un prezioso e straordinario patrimonio culturale e paesaggistico a cui la Costituzione della Repubblica Italiana del 1948 dedica una specifica ed intera disposizione.

L'articolo 9 Cost. sancisce che:

*“La Repubblica promuove lo sviluppo della cultura e la ricerca scientifica e tecnica. Tutela il paesaggio e il patrimonio storico e artistico della Nazione.”*

Importante evidenziare la collocazione di tale articolo tra i principi fondamentali, ponendo così la tutela del patrimonio tra le norme che racchiudono il nucleo di valori a cui deve uniformarsi ciascun atto normativo successivo e gerarchicamente sottoposto. Tale formulazione conduce la dottrina<sup>1</sup> ad affermare che lo Stato italiano è uno *Stato di cultura*, indirizzando l'impegno dei poteri pubblici alle azioni di salvaguardia e valorizzazione di tutto ciò che connota interessi di pregio culturale, in quanto utile strumento per la crescita civile e culturale degli individui.

I numerosi immobili<sup>2</sup> di interesse storico artistico presenti nel territorio dello Stato italiano sono compresi nel più ampio *genus* dei beni culturali. Dal punto di vista legislativo, la disciplina dei beni culturali ha fin dall'origine incluso negli elenchi delle cose da sottoporre al proprio regime gli immobili che presentano *qualitas* degne di tutela.

Condizione necessaria e sufficiente alla loro tutela è la manifesta presenza di legami con la cultura, la storia politica e militare, la letteratura e l'arte del nostro Paese. La legge italiana in vigore attribuisce particolare rilievo alle categorie di immobili che

---

<sup>1</sup> Si veda PEPE I., *Compendio di Legislazione dei Beni Culturali*, Simone, Napoli, 2003; SANDULLI A. M., *La tutela del paesaggio nella Costituzione*, in *Riv. giur. ed.*, 1970, pag. 70 e ss..

<sup>2</sup> In base al primo comma della disposizione 812 c.c. *“Sono beni immobili il suolo, le sorgenti e i corsi d'acqua, gli alberi, gli edifici e le altre costruzioni, anche se unite al suolo a scopo transitorio, e in genere tutto ciò che naturalmente o artificialmente è incorporato al suolo.”*

testimoniano avvenimenti storici significativi o vicende riguardanti la vita economica, sociale e artistica, indipendentemente dalle peculiarità costruttive e monumentali dell'edificio stesso, manifestazione del prestigio dell'architetto ideatore. In altre parole, sono tutelati anche gli immobili di minore pregio materiale e bellezza estetica, ma dal notevole valore insito che, se percepito dai singoli e dalla società, permette di elevarli culturalmente e spiritualmente, migliorando la consapevolezza di sé all'interno della comunità e infine, la qualità della propria vita.<sup>3</sup>

Le ragioni che portano a vincolare un immobile sono celate nella "funzione culturale" intrinseca di cui si fa portatore, da ricercare nel settore dell'arte e della cultura, oppure tra gli avvenimenti di notevole importanza che hanno caratterizzato le pagine della storia del popolo, e nella specie, del popolo italiano, donando al bene un valore testimoniale, relativo ad un singolo evento (es. la casa dove ha vissuto un importante scrittore), piuttosto che ad una costruzione creata fin dalla sua origine con una precisa destinazione d'uso mantenuta nel corso del tempo (es. la sede istituzionale di un importante organo).

Gli immobili nell'esatto momento in cui vengono qualificati come "beni culturali" acquisiscono un particolare interesse pubblico e per il pubblico, tale per cui sono assoggettati a specifiche misure di tutela<sup>4</sup>, conservazione e valorizzazione previste espressamente dalla legge al fine di preservarne al meglio la loro integrità e garantirne la fruizione nel tempo.

Dunque, solo ciò che è stato costruito nel passato può diventare patrimonio culturale per un popolo, creando dei legami imprescindibili e originali con la realtà presente.

Nelle diverse epoche storiche si sono succedute numerose definizioni di bene culturale e sono stati ridisegnati più e più volte i suoi confini. Appare dunque doveroso, nonché opportuno ai fini di una migliore comprensione dell'evoluzione della disciplina fiscale nei confronti dei suddetti beni, e ancor prima dell'evoluzione del concetto di

---

<sup>3</sup> BOLDON ZANETTI G., *Il nuovo diritto dei beni culturali*, Libreria Editrice Cafoscarina, Venezia, 2017, pag. 52.

<sup>4</sup> La tutela è disciplinata nel Titolo I della Parte II del D.Lgs. n. 42 del 2004. Consiste in un insieme di attività volte ad individuare, proteggere e conservare i beni facenti parte del patrimonio culturale per permetterne la pubblica fruizione.

patrimonio culturale, un inquadramento dal punto di vista storico e normativo al fine di definire il perimetro d'analisi entro cui attualmente si opera.

Le prime leggi fondamentali in materia di tutela delle cose di interesse storico e artistico sono la legge n. 1089 del 1939 (Tutela delle cose di interesse artistico e storico) e la legge n. 1497 del 1939 (Protezione delle bellezze naturali). Entrambe sono conosciute anche come "Leggi Bottai"<sup>5</sup>, dal nome del Ministro proponente. Rimasero in vigore tali e quali, senza subire alcuna modifica fino all'entrata in vigore del Testo Unico delle disposizioni legislative in materia di beni culturali e ambientali, emanato in forza del D.Lgs. n. 490 del 1999.

La Legge 1089 individua l'oggetto della tutela distinguendo tra cose mobili e immobili, siano esse di proprietà pubblica che privata. L'articolo 1 stabilisce al primo e secondo comma che *"Sono soggette alla presente legge le cose, immobili e mobili, che presentano interesse artistico, storico, archeologico o etnografico compresi:*

- a) *le cose che interessano la paleontologia, la preistoria e le primitive civiltà;*
- b) *le cose d'interesse numismatico;*
- c) *i manoscritti, gli autografi, i carteggi, i documenti notevoli, gli incunaboli, nonché i libri, le stampe e le incisioni aventi carattere di rarità e di pregio.*

*Vi sono pure compresi le ville, i parchi e i giardini che abbiano interesse artistico o storico"*<sup>6</sup>.

L'articolo successivo individua le cose immobili meritevoli di tutela quelle che *"a causa del loro riferimento con la storia politica, militare, della letteratura, dell'arte e della cultura in genere, siano state riconosciute di interesse particolarmente importante"*<sup>7</sup>.

La Legge Bottai è estremamente rilevante non solo perché se ne sente ancora l'influsso nell'attuale disciplina, ma in quanto è richiamata ancora oggi nel Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR) come norma di riferimento per l'individuazione dei beni culturali soggetti ad una disciplina fiscale talvolta differenziata rispetto ai beni che non lo sono (come avremo modo di trattare nei successivi capitoli) ed inoltre in quanto secondo molti è stata la prima legge che ha ispirato ed influenzato i membri della Costituente nella

---

<sup>5</sup> D'ora in avanti si utilizzerà il termine "Legge Bottai" riferendosi esclusivamente alla L. n. 1089/1939.

<sup>6</sup> Art. 1 della legge 1 giugno 1939, n. 1089. L'articolo prosegue al terzo comma specificando che *"Non sono soggette alla disciplina della presente legge le opere di autori viventi o la cui esecuzione non risalga ad oltre cinquanta anni"*.

<sup>7</sup> Art. 2 della legge 1 giugno del 1939, n. 1089.

redazione dell'articolo 9 della Costituzione, ponendo così tra i principi fondamentali la tutela del patrimonio storico artistico.

Come si può notare, nella Legge Bottai ciò che è assoggettato alla sua disciplina viene identificato come "cosa". La locuzione "bene culturale" è utilizzata per la prima volta nel lessico internazionale con la Convenzione dell'Aja del 1954 per la Protezione dei beni culturali in caso di conflitto armato. Con riferimento ai beni immobili, indipendentemente dalla loro natura pubblica o privata, lo sono quelli "*di grande importanza per il patrimonio culturale dei popoli*" e "*i complessi di costruzione che, nel loro insieme, offrono un interesse storico o artistico*"<sup>8</sup> nonché "*gli edifici la cui destinazione principale ed effettiva è di conservare o di esporre i beni culturali mobili definiti al capoverso a), quali i musei, le grandi biblioteche, i depositi di archivi, come pure i rifugi destinati a ricoverare, in caso di conflitto armato, i beni culturali definiti al capoverso a)*"<sup>9</sup>.

Tale espressione si inserisce invece ufficialmente nel contesto italiano attraverso l'istituzione della Commissione Franceschini con la legge n. 310/1964. Notevole importanza riveste la prima dichiarazione, che propone una definizione giuridica univoca dei beni culturali, chiarendo che "*appartengono al patrimonio culturale della Nazione tutti i beni aventi riferimento alla storia della civiltà*"; e facendo rientrare fra i beni culturali qualunque cosa rappresenti "*testimonianza materiale avente valore di civiltà*". Questo nuovo concetto che emerge dalla suddetta norma rappresenta uno spartiacque rispetto al precedente pensiero alla base della Legge 1089: si supera la cosiddetta visione estetizzante del bene, predominante fino alla metà del secolo scorso, la quale riconosceva l'interesse culturale unicamente al bene dotato di esclusivo pregio o di rarità eminenti; una definizione che faceva riferimento a dei requisiti puramente materiali che portano con sé delle limitazioni in quanto esaltano concezioni del bello e di ciò che è raro che si modificano nel tempo.

La suddetta Commissione offrì una accezione totalmente nuova e rivoluzionaria, in grado di superare tali limiti e focalizzare l'attenzione sul contenuto. Il criterio giuridicamente rilevante non era più quello elitario ed estetizzante, bensì quello storico e culturale.

---

<sup>8</sup> Convenzione dell'Aja, Capitolo I "Disposizioni generali concernenti la protezione", art. 1, comma a).

<sup>9</sup> Convenzione dell'Aja, Capitolo I "Disposizioni generali concernenti la protezione", art. 1, comma b).

L'attuale normativa di riferimento in vigore è contenuta nel Codice dei beni culturali e del paesaggio (d'ora in avanti Codice) introdotto con il D.Lgs. n. 42 del 22 gennaio 2004 emanato ai sensi dell'articolo 10 della legge 6 luglio 2002, n. 137.<sup>10</sup> L'articolo 2 comma 1 del Codice, definisce da cosa è costituito il patrimonio culturale, identificandolo nei beni culturali e nei beni paesaggistici. La definizione di "bene culturale" emerge attualmente dal secondo comma dell'articolo 2 e dagli articoli 10 e 11 dello stesso Codice. La prima disposizione lo identifica in tutte *"le cose immobili e mobili che, ai sensi degli articoli 10 e 11, presentano interesse artistico, storico, archeologico, etnoantropologico, archivistico e bibliografico e le altre cose individuate dalla legge o in base alla legge quali testimonianze aventi valore di civiltà"* <sup>11</sup>.

Quindi i beni culturali sono beni mobili o immobili che sono specificamente elencati negli artt. 10 e 11 del Codice oppure individuati rinviando ad altre leggi. Inoltre, si evince che la definizione di bene culturale è aperta: vi può rientrare qualsiasi cosa avente valore di civiltà per la comunità, concetto soggetto ad una continua evoluzione nel tempo. Non vi è una definizione tassativa e precisa né tanto meno vi sono degli elenchi completi ed esaustivi. Dunque il legislatore individua dei criteri guida che sono dei criteri aperti: può esserci l'interesse storico e artistico, oppure, clausola di chiusura, il bene può essere testimonianza avente valore di civiltà. Non sono individuati dei criteri analitici per l'individuazione dei beni culturali, bensì dei criteri di massima.

Si noti come il vigente impianto normativo rechi in sé alcuni tratti essenziali propri della definizione data dalla Commissione Franceschini: il bene culturale mantiene la funzione e la natura di "testimonianza di civiltà" allineandosi altresì al contenuto dell'art. 9 Cost. che dona importanza, non all'aspetto esterno e materiale del bene, bensì al valore intrinseco storico-identitario di cui si fa portatore; il contenuto dell'articolo ruota attorno al termine "interesse" definito in senso oggettivo, che va oltre al punto di vista della singola persona, ma che al contrario cerca di elevare ad una accezione che coinvolga tutte le cose che presentano vari tipi di interessi (artistico, storico, archeologico, ecc.) proprio in quanto funzione di guida per procedere all'interpretazione dei successivi articoli e che

---

<sup>10</sup> Si riportano le modifiche successive più significative: D.Lgs. n. 155 del 24 marzo 2006, Dd.Lgs. nn. 62 e 63 del 26 marzo 2008, L. 11 novembre 2014, n. 164, L. 4 agosto 2017, n. 124.

<sup>11</sup> Art. 2, co. 2, D.Lgs. n. 42 del 22 gennaio 2004.

permette di conferire e individuare nei beni diversi gradi di interesse culturale manifestato attraverso differenti tipologie e forme.

Importante sottolineare il ritorno all'utilizzo del termine "cosa", volto a confermare la caratteristica indispensabile di materialità e concretezza; rinunciando così a normare attraverso una disciplina comune anche i beni immateriali.

Durante la lettura degli articoli del Codice è riscontrabile un utilizzo preciso e distinto delle parole "cosa" e "bene", con riferimento al momento temporale in cui l'interesse culturale è ancora solamente presunto oppure è già stato accertato. Il legislatore del 2004 attribuisce la parola "bene" alle sole cose la cui culturalità è già stata accertata con specifico provvedimento amministrativo. Fintantoché la procedura è in atto è utilizzato esclusivamente il termine generico di "cosa" per riferirsi a qualsiasi oggetto.

## **1.2 Tipologie di beni culturali e loro riferimenti normativi**

Il legislatore tributario italiano ha concentrato la propria attenzione nei confronti dei beni culturali solo in tempi recenti. Fino ad ora non vi è alcuna legge o testo unico dedicato esclusivamente alla loro regolamentazione. In ambito fiscale non vi è neppure alcuna definizione propria di "bene culturale": il legislatore nell'emanazione delle singole leggi d'imposta che interessano i beni del patrimonio culturale italiano si limita ad indentificarne l'oggetto attraverso un rinvio alla nozione giuridica elaborata nella disciplina del Codice. A titolo esemplificativo, e in via anticipatoria data la trattazione successiva, ancora oggi le norme contenute nel TUIR che si applicano ai beni vincolati vengono identificate con un richiamo manifesto alla Legge Bottai del 1939 oppure al D.L.gs. n. 42 del 2004.

Per affrontare il tema oggetto del presente elaborato si rende perciò necessaria una descrizione delle categorie di beni culturali descritte negli articoli 10 e 11 del Codice, in quanto richiamate nei testi delle singole leggi tributarie.

Nel Capo I (Oggetto della tutela) del Titolo I (Tutela) vengono specificati i casi e le procedure per mezzo delle quali vengono identificati i beni da sottoporre a tutela. I suddetti beni sono ripartibili in due grandi categorie: i beni di cui all'art. 10 oggetto di tutela generale, ovvero sottoposti all'intera disciplina contenuta nel Titolo I della Parte



Seconda; i beni di cui all'art. 11 oggetto di tutela specifica, subordinati solamente ad alcune e specifiche disposizioni di legge.

Il decimo articolo del Codice riconosce una ampia serie di beni culturali trattandoli in 4 commi distinti, da cui è possibile riconoscere tre grandi famiglie: beni di proprietà pubblica (comma 1); beni di soggetti pubblici considerati culturali *ope legis* (comma 2); beni appartenenti a privati (comma 3). Tale distinzione, connessa allo *status* soggettivo del contribuente, è molto importante perché, come si vedrà in seguito, il riflesso tributario che ne deriva dalla classificazione nell'una o nell'altra categoria è differente, così come è dissimile il procedimento impiegato per apporre il vincolo al bene (procedimento di verifica o di dichiarazione dell'interesse culturale) e ovviamente i termini di decorrenza degli effetti fiscali, o meglio agevolativi, derivanti dall'applicazione del vincolo stesso.

I beni del comma 2 sono rappresentati dai beni che sono in ogni caso di interesse culturale. Quest'ultimo si presume sussista direttamente dalla legge. A titolo di esempio, lo sono le raccolte dei musei, delle pinacoteche e delle gallerie di appartenenza dello Stato, regioni e ad altri soggetti pubblici. Questa categoria, ai fini di questa tesi riveste una marginale importanza dato che non include alcun tipo di bene immobile.

Il comma 1 così recita *"Sono beni culturali le cose immobili e mobili appartenenti allo Stato, alle regioni, agli altri enti pubblici territoriali, nonché ad ogni altro ente ed istituto pubblico e a persone giuridiche private senza fine di lucro, che presentano interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico"*.

Si evidenzia l'appartenenza a soggetti pubblici di detti beni, quali Stato, regioni, province, comuni ed istituti pubblici, enti ecclesiastici ed enti c.d. no profit. È importante sottolineare che non si considerano beni culturali tutti i beni in capo a questi soggetti, ma solamente quelli che soddisfano contemporaneamente i seguenti due requisiti: siano opera di autore non più vivente e la cui esecuzione risalga ad oltre settanta anni<sup>12</sup>. Detti beni si presumono vincolati culturalmente in via provvisoria, fintantoché la procedura di verifica non conferma il loro effettivo interesse storico e artistico. Al termine della procedura, l'esito negativo fa perdere immediatamente ai beni la connotazione di culturali, e nel caso di immobili, questi non fanno più parte del demanio e la loro

---

<sup>12</sup> Come specificato all'art. 10, co. 5, del Codice.

alienazione ritorna ad essere libera. Viceversa, l'esito positivo conferma il valore culturale e sottopone a tempo indeterminato l'immobile alle disposizioni del Codice.

Il comma 3, riportando esclusivamente ciò che concerne le cose immobili, stabilisce che *“Sono altresì beni culturali, quando sia intervenuta la dichiarazione prevista dall'articolo 13:*

*a) le cose immobili e mobili che presentano interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico particolarmente importante, appartenenti a soggetti diversi da quelli indicati al comma 1;*

*d) le cose immobili e mobili, a chiunque appartenenti, che rivestono un interesse, particolarmente importante a causa del loro riferimento con la storia politica, militare, della letteratura, dell'arte, della scienza, della tecnica, dell'industria e della cultura in genere, ovvero quali testimonianze dell'identità e della storia delle istituzioni pubbliche, collettive o religiose;*

*d-bis) le cose, a chiunque appartenenti, che presentano un interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico eccezionale per l'integrità e la completezza del patrimonio culturale della Nazione”.*

I soggetti a cui fa riferimento questo comma sono le persone fisiche e le persone giuridiche a scopo di lucro. Eccezione fanno le lettere d) e d-bis), che si riferiscono indistintamente ad un proprietario pubblico quanto ad uno privato. La norma in questione prevede che le cose di cui alla lettera a) debbano essere anch'esse di autore non più vivente o la loro costruzione risalire ad oltre settant'anni; mentre per le cose indicate alla lettera d-bis) il limite temporale è inferiore ed è fissato ad oltre cinquanta anni, mentre è fatta salva la condizione di essere opera di autore non più in vita; non è fissato alcun limite temporale alle cose di cui alla lettera d) posto che non è necessario che il loro interesse sia intrinseco alla cosa stessa, in quanto l'interesse storico dell'edificio è ricollegato solamente ad un peculiare evento storico accaduto al suo interno di rilevanza popolare<sup>13</sup>.

Ciò merita una breve considerazione. Questa differenza nel computo degli anni come tetto minimo per apporre il vincolo si giustifica riflettendo sulle limitazioni al diritto di proprietà che porta con sé tale assoggettamento e ai gravosi adempimenti che il Codice

---

<sup>13</sup> Come specificato all'art. 10, co. 5, del Codice.

prevede per ciascun proprietario. È per questo motivo che il legislatore ha deciso di realizzare un distinguo in relazione all'intensità dell'interesse pubblico che quella cosa riveste per la collettività.

Le cose appartenenti al summenzionato comma, affinché possano beneficiare dello speciale regime, occorre siano sottoposte ad una procedura di dichiarazione dell'interesse culturale, il quale non si presume esserci per effetto di legge né tanto meno in via preventiva, bensì necessita di una valutazione effettuata caso per caso realizzata dall'ufficio ministeriale competente. In questo caso, la sottoposizione dei beni alle norme del Codice avviene in maniera completa solo a seguito di un provvedimento amministrativo che prevede l'apposizione del relativo vincolo.

Si noti come il termine "interesse" giochi un ruolo centrale nelle due norme su esposte, come pure la distinzione che il legislatore ha voluto introdurre in relazione al grado di intensità dello stesso interesse di cui le differenti cose devono essere dotate per ottenere il riconoscimento di beni culturali. È sufficiente che la cosa di appartenenza pubblica sia portatrice di un generico interesse culturale senza alcuna aggettivazione particolare; la cosa privata acquisisce la qualità di culturale solo se presenta un interesse di livello superiore, indicato con vari appellativi come quello di "particolarmente importante" o quello di "eccezionale"; eccezione fatta per le cose per le quali il Codice usa l'espressione "a chiunque appartenenti", le quali, se di appartenenza pubblica, sono paragonate a quelle private in merito all'intensità richiesta perché siano oggetto di tutela.

La *ratio legis* sottesa a tale differenza è ravvisabile nell'intento di non limitare inutilmente la libera utilizzazione del bene in capo a privati, tramite l'imposizione dei vincoli e dei gravosi oneri di manutenzione straordinaria previsti in capo al proprietario o possessore dell'immobile, prima che sia stata accertata in via definitiva la sussistenza dell'interesse desiderato. Si evidenzia come un ente pubblico nasca per perseguire finalità pubbliche e dunque l'imposizione di un ulteriore vincolo, per conservare e proteggere il patrimonio culturale nazionale, lo aiuti a perseguire quell'obiettivo che è caratteristico della sua natura. Diversamente, un ente privato con scopo di lucro nasce per finalità individuali e l'imposizione del vincolo si traduce in una limitazione della libertà privatistica che può essere permessa ed accettata solo in presenza di un grado di interesse non indifferente.

Riprendendo l'analisi delle disposizioni dell'art. 10, il comma 4 riporta, a fini esemplificativi e non esaustivi, una lista di cose potenzialmente riconducibili a quelle del co. 1 e co. 3 lettera a). Ad esempio, vi rientrano *“le ville, i parchi e i giardini che abbiano interesse artistico o storico”* (comma 4, lett. f)).

Come si vedrà in seguito, l'anzidetto articolo 10 assume rilievo nella disciplina fiscale in quanto richiamato testualmente nelle singole disposizioni dedicate ai beni immobili di interesse storico e artistico, rappresentando l'unica norma di riferimento in materia. A tal proposito, si può già anticipare, nel D.L. n. 16/2012 in materia di tassazione del reddito degli immobili vincolati, detto articolo rappresenta la norma cardine per individuare e distinguere il patrimonio immobiliare culturale destinatario delle norme agevolative, rispetto al patrimonio immobiliare ordinario soggetto al regime fiscale ordinario.

L'art. 11, intitolato *“Cose oggetto di specifiche disposizioni di tutela”*, elenca una serie di *res* che sono soggette a specifiche condizioni di tutela con riguardo a determinati scopi. Le tipologie ivi riportate sono tra le più disparate, e tra quelle che troviamo si sottolinea la presenza di *“opere dall'architettura contemporanea di particolare valore artistico, a termine dell'articolo 37”* (comma 1, lett. e)).

### **1.3 L'individuazione degli immobili vincolati secondo l'appartenenza**

La classificazione fra tipologie di beni a seconda di quale natura giuridica riveste il loro proprietario (pubblica o privata) inoltre si riflette, sebbene non del tutto precisamente, sul relativo procedimento amministrativo previsto per appurare l'interesse pubblico.

La procedura di individuazione dei beni culturali è giuridicamente obbligatoria al fine di assoggettarli definitivamente alle norme di protezione e di tutela del Titolo I del Codice, e ancora, poter beneficiare del trattamento differenziato di favore in ambito tributario cui è loro concesso. Questo in quanto un bene immobile può rientrare tra i beni aventi interesse culturale grazie al proprio valore intrinseco di culturalità riconosciuto per mezzo di due distinte modalità di individuazione di tale qualità previste e descritte dettagliatamente nel Codice: l'una attuabile ai fini della valutazione della sussistenza del merito da parte degli uffici designati per competenza del Ministero, l'altra assegna

direttamente *ex lege* e successivamente confermata dallo stesso Ministero. Entrambi gli *iter* procedurali hanno contenuto simile, se non eguale, dato che in sostanza sono utili ad accertare l'esistenza di un interesse culturale; al contrario differiscono, oltre che per compagine proprietaria, per finalità (l'una conferma o smentisce la *qualitas* di bene culturale; l'altra la instaura) ed effetti (l'una dichiarativi; l'altra costitutivi).

Ciò premesso, analizziamo di seguito i due istituti volti alla individuazione dei beni oggetto di vincolo diretto: la verifica dell'interesse culturale e la dichiarazione dell'interesse culturale.

### 1.3.1 Verifica dell'interesse culturale del patrimonio immobiliare pubblico

Ai beni di proprietà di enti pubblici o ad essi assimilati<sup>14</sup> (ad eccezione della tipologia di cui alle lettere d) e d-*bis*) (art. 10, comma 3) per le quali si attua la procedura prevista per i beni di cui sono titolari i privati) la cui esecuzione sia di autore non più vivente e risalga ad oltre settanta anni, si applica il meccanismo della verifica disciplinato all'articolo 12 del Codice.

Come si è già detto, il vigente impianto normativo fonda su una presunzione legale relativa di esistenza dell'interesse culturale, desumibile dal combinato disposto dei commi 1 e 2 dell'articolo 12<sup>15</sup> e del comma 1 dell'articolo 10 del Codice. In virtù di ciò, fintantoché non è stata attivata e non si è conclusa la procedura di accertamento dell'interesse artistico-culturale, la cosa è sottoposta provvisoriamente e cautelativamente al regime di tutela previsto dalla Parte II del Codice. Conferma tutto questo anche la previsione di inalienabilità assoluta del medesimo. Si sottolinea ulteriormente come detta presunzione non sia affatto assoluta, in quanto l'esito negativo della verifica comporta la fuoriuscita dei beni dall'orbita della tutela e la

<sup>14</sup> Si fa riferimento a persone giuridiche private senza scopo di lucro e ad enti ecclesiastici riconosciuti.

<sup>15</sup> L'art. 12 del Codice così dispone: "Le cose indicate all'articolo 10, comma 1, che siano opera di autore non più vivente e la cui esecuzione risalga ad oltre settanta anni, sono sottoposte alle disposizioni della presente Parte fino a quando non sia stata effettuata la verifica di cui al comma 2" (comma 1).

"I competenti organi del Ministero, d'ufficio o su richiesta formulata dai soggetti cui le cose appartengono e corredata dai relativi dati conoscitivi, verificano la sussistenza dell'interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico nelle cose di cui al comma 1, sulla base di indirizzi di carattere generale stabiliti dal Ministero medesimo al fine di assicurare uniformità di valutazione" (comma 2).

sdemanializzazione degli stessi qualora “*non vi ostino altre ragioni di pubblico interesse*” (art 12, co. 5)<sup>16</sup>.

In altre parole, la verifica si configura come un onere per il proprietario della *res* che la richiede al solo fine di svincolarla dal rigoroso regime di tutela, auspicando che la procedura termini con un giudizio negativo per mancanza di valore culturale. Fino a quando egli non si attiva, il vincolo è imposto automaticamente *ex lege*, senza bisogno di alcun tipo di provvedimento esplicito dell’Autorità, purché l’interesse richiesto sia immediatamente riconoscibile in modo univoco, chiaro ed evidente.

L’iniziativa volta ad avviare l’esame di verifica può essere promossa o dal Ministero d’ufficio o su istanza dei proprietari dei beni. Successivamente l’intera procedura di controllo di esistenza del valore culturale (ossia dell’interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico) spetta agli uffici competenti del Ministero per i beni e le attività culturali e del turismo (in sigla Mibact), che ne verificano la sussistenza attenendosi alle generali linee guida stabilite dal Ministero stesso, affinché vi sia omogeneità tra tutte le valutazioni. Nel caso la verifica abbia ad oggetto immobili, la richiesta su istanza di parte deve essere accompagnata da elenchi dei beni e da schede descrittive (art 12, co. 3).

La procedura può terminare alternativamente con un provvedimento positivo oppure negativo.

L’esito negativo<sup>17</sup>, regolato dall’art. 12, comma 4, chiarisce in modo ufficiale e definitivo l’inesistenza dell’interesse sopra riportato, liberando la cosa dal vincolo che gravava su di essa in forza della legge e altresì dal divieto di alienazione. La conclusione negativa della verifica rappresenta la prova contraria alla presunzione legale relativa che fino a quel momento operava e dunque la sdemanializzazione del bene (nel caso di bene demaniale) attraverso l’invio della scheda contenente i relativi dati ai competenti uffici che provvedono ad espletare la pratica (art 12, co. 5).

---

<sup>16</sup> Ad esempio, lo è nel caso in cui il bene sia in ogni caso ascrivibile al demanio stradale, oppure a quello dell’acquedotto, o ancora portuale o della difesa.

<sup>17</sup> In tal senso, T.A.R., Puglia, Bari, Sez. II, 23 maggio 2011, n. 754: “*in mancanza della positiva verifica dell’interesse storico o culturale di cui all’art. 12, D.Lgs. n. 42 del 2004 o la dichiarazione di interesse di cui al successivo art. 13, i beni contemplati dall’art. 10 commi 1, 3 e 4, D.Lgs. n. 42 del 2004 non possono essere considerati come beni culturali, perciò assoggettati al regime di tutela previsto dal D.Lgs. n. 42 del 2004*”.

Nell'ipotesi di giudizio positivo, il provvedimento è utile ad avvalorare in via esplicita e formale la presunzione di culturalità, la quale supera l'accreditamento di relativa ed acquista valore assoluto. I beni rimangono definitivamente soggetti ai disposti previsti dal Codice. Per tale ragione l'accertamento dell'interesse è equiparato alla dichiarazione ai sensi dell'art. 13 del Codice.

L'atto amministrativo in esame, esclusivamente in merito ai beni immobili, è soggetto a pubblicità e trascrizione nelle forme stabilite dall'art. 15 del Codice (in conformità a quanto previsto per le dichiarazioni ex art. 13 del Codice). Si specifica, che gli atti degli immobili pubblici che attengono alla verifica conclusa affermativamente e le loro schede descrittive sono inseriti in un archivio informatico, consultabili esclusivamente dal Ministero medesimo e dall'Agenzia del demanio, allo scopo di *"monitoraggio del patrimonio immobiliare e di programmazione degli interventi in funzione delle rispettive competenze istituzionali"*<sup>18</sup>.

Parimenti, è necessario ricordare che i dettati dell'art. 12 si attuano *"anche qualora i soggetti cui esse appartengono mutino in qualunque modo la loro natura giuridica"* (comma 9). La prescrizione riguarda soprattutto le ipotesi di privatizzazione di enti pubblici, ma può riferirsi anche alla trasformazione di enti privati non profit in soggetti con finalità di lucro<sup>19</sup>. Da ciò sembra conseguire che, se la trasformazione è antecedente alla procedura di verifica, si sottopongo comunque all'esame di verifica e non a quello di dichiarazione, e operi il regime di tutela preventiva e provvisoria; al contrario, se la trasformazione è posteriore, la verifica compiuta conservi immutati i suoi effetti. La *ratio* della norma è di non lasciare dall'oggi al domani interi patrimoni, a seguito del mutamento della veste giuridica, in assenza delle garanzie loro riservate.

L'ultimo comma riguarda la durata ordinaria del procedimento di verifica, il quale si deve concludere entro centoventi giorni dalla ricezione della richiesta. Di notevole rilievo appare il meccanismo del cosiddetto silenzio-assenso che ha operato fino all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 156/2006<sup>20</sup>. A seguito di tale ultima modifica, il silenzio

---

<sup>18</sup> Ai sensi dell'articolo 12, comma 8, del Codice.

<sup>19</sup> CAMMELLI M. (a cura di), BARBATI C., SCIULLO G. (con il coordinamento di), *Il codice dei beni culturali e del paesaggio: commento al Decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42 e successive modifiche*, Il Mulino, Bologna, 2007, pag. 108.

<sup>20</sup> L'art. 12, comma 10, del Codice, è stato modificato dall'art. 2, comma 1, lettera c), del D.Lgs. 24 marzo 2006, n. 156, recante "Disposizioni correttive ed integrative al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, in relazione ai beni culturali".

dell'Amministrazione è oggi interpretabile come "silenzio-inadempimento", e tale inerzia è potenzialmente oggetto di ricorso dinanzi al giudice amministrativo.

### 1.3.2 Dichiarazione dell'interesse culturale del patrimonio immobiliare privato

Questa sezione vede protagonista il patrimonio immobiliare di persone fisiche o giuridiche di diritto privato, il quale acquista la qualità di *res culturale* tramite la dichiarazione di interesse normata dagli articoli 13 e successivi del Codice.

Il procedimento ivi descritto si distingue dalla verifica per il fatto che necessariamente precede l'applicazione dell'insieme delle norme di tutela, ma anche per l'oggetto rappresentato dalle cose di cui all'art. 10, comma 3, sopra sviscerato. Tale procedimento si configura come particolarmente severo e tuzioristico dal momento che sono in "*competizione diversi interessi entrambi di rango costituzionale, quale quello alla tutela del patrimonio artistico da un lato, e quello della proprietà privata dall'altro*"<sup>21</sup>.

Presupposto necessario per l'emanazione dell'atto amministrativo denominato "dichiarazione" da parte dell'autorità procedente, è la sussistenza, nell'immobile che ne forma oggetto, del particolare e qualificato interesse culturale, che deve configurarsi come "particolarmente importante" (negli immobili appartenenti a privati) o "eccezionale" (negli immobili a chiunque appartenenti) a seconda dei casi specificati dalla legge.

La dichiarazione è un provvedimento indispensabile per attribuire al bene lo *status* di culturale, ai sensi e per gli effetti di legge.

Il Codice, all'art. 14, si sofferma a descrivere l'*iter* di apertura del procedimento in tutte le sue caratteristiche salienti.

Il procedimento è avviato d'ufficio dal Soprintendente<sup>22</sup>, oppure su istanza debitamente motivata degli Enti territoriali (Regioni, Province, Comuni). La norma prevede esplicitamente per il Ministero l'obbligo di comunicare l'avvio di tale procedimento "*al proprietario, possessore o detentore a qualsiasi titolo della cosa che ne forma oggetto*" (comma 1). Quanto al contenuto della comunicazione, il secondo comma prescrive che:

---

<sup>21</sup> Cons. Stato, Sez. VI, 27 agosto 2001, n. 4508, in *Riv. giur. ed.*, 2001, I, pag. 1167.

<sup>22</sup> Le Soprintendenze sono organi periferici del Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo.



- a) siano indicati “*gli elementi di identificazione e di valutazione della cosa*” che provengono dalle iniziali indagini;
- b) sia fissato il termine, non inferiore a trenta giorni, per presentare eventuali osservazioni da parte del soggetto passivo;
- c) esclusivamente per i complessi immobiliari, che l’avviso sia altresì fatto pervenire anche al comune e alla città metropolitana di riferimento.

Ai sensi del comma 4, la comunicazione di avvio del procedimento implica, in via del tutto cautelare, l’assoggettamento *medio tempore* dell’immobile a buona parte del regime vincolistico previsto dal Codice<sup>23</sup>. In sostanza, si tratta di anticipare alcuni dei limiti ed obblighi conseguenti alla dichiarazione di interesse, al solo scopo di prevenire comportamenti lesivi da parte dei proprietari dei beni che, informati dell’avvio della procedura, nel periodo intercorrente tra tale data e quella di notificazione, intendano porre in essere atti pregiudizievoli al fine di sabotarne l’esito.

Tale vincolo cautelare è per l’appunto provvisorio: è destinato a divenire definitivo unicamente qualora intervenga l’atto di dichiarazione dell’interesse culturale, ovvero a venir rimosso qualora non sopraggiunga detto provvedimento per mancanza di valore storico e artistico nel bene. Il Codice prevede che questo vincolo temporaneo cessi anche nel caso di superamento del termine<sup>24</sup> per la conclusione della procedura, sebbene questa non sia giunta ancora ad alcun esito. La ragione è direttamente collegata al significato intrinseco alla dichiarazione e alla natura giuridica privata del proprietario del bene: gravare costui e il suo bene di parte degli obblighi e dei doveri previsti dal Codice per un tempo infinito senza che l’interesse culturale sia stato assodato, significa limitare e sacrificare il suo diritto di proprietà, anche in modo ingiustificato qualora la procedura si concluda con esito negativo. Dunque solo quando vi è assoluta certezza dell’interesse si

---

<sup>23</sup> Ai sensi dell’art 14, comma 4: “*La comunicazione comporta l’applicazione, in via cautelare, delle disposizioni previste dal Capo II, dalla sezione I del Capo III e dalla sezione I del Capo IV del presente Titolo.*” Nel dettaglio, dette disposizioni riguardano l’applicazione dei poteri di vigilanza ed ispezione (artt. 18 e 19), le misure di protezione (le autorizzazioni e le procedure di intervento nonché le connesse misure cautelari e preventive artt. 20-28), i controlli posti alla circolazione in ambito internazionale (divieti ed obblighi in tema di alienazione e altri modi di trasmissione artt. 53-59).

<sup>24</sup> Il legislatore ha stabilito che la durata del procedimento di dichiarazione sia pari, per rinvio, alla durata stabilita dal Ministero in materia di procedimento amministrativo (art. 14, co. 5). Il limite temporale è fissato nel D.P.C.M. 18 novembre 2010, n. 231 ed è pari a 120 giorni, computabili dalla data di avvenuta comunicazione ai soggetti interessati.

Gli effetti cautelari indicati all’art. 14, co. 4, operano esclusivamente all’interno di questo arco temporale.

possono applicare in via definitiva le gravose norme e i vincoli previsti dal Codice, come del resto le norme fiscali agevolative di cui possono usufruire.

Completata la fase istruttoria, se la procedura ha esito positivo, la dichiarazione di interesse culturale deve assumere forma scritta ed essere notificata<sup>25</sup> al proprietario, possessore o detentore della cosa. La dichiarazione è anche corredata da una congrua motivazione che specifica il tipo di interesse di cui si fa portatrice la *res* al fine di giustificare le decisioni adottate.

Con riguardo al contenuto del provvedimento finale di vincolo, si sottolinea l'importanza di una descrizione puntuale e chiara del bene al fine di identificare con esattezza l'oggetto e l'estensione del vincolo<sup>26</sup>. Nella fattispecie, per gli immobili è necessario siano indicati gli estremi catastali utili alla loro identificazione e le esatte misure che circoscrivono quale e quanta parte della costruzione sia meritevole di tutela. Ci possono essere dei casi in cui non tutto l'immobile risulta essere dotato di eminenti pregi architettonici o interesse storico e artistico, in quanto per esempio negli anni ha subito modifiche o sono stati aggiunti nuovi piani superiori, i quali non possedendo tutte le caratteristiche dettate dal Codice rimangono esclusi dall'assoggettamento del vincolo.

L'art. 15, comma 2, prescrive, specificatamente per gli immobili e i beni mobili registrati, che il Soprintendente richieda la trascrizione del decreto di vincolo nei relativi registri pubblici.

#### **1.4 Una particolare forma di tutela: il vincolo indiretto**

Secondo la legislazione attuale, i beni immobili possono essere soggetti a due distinte forme di tutela: il vincolo diretto e il vincolo indiretto.

Nei paragrafi precedenti si è ampiamente parlato delle procedure di verifica e di dichiarazione utili ad accertare l'esistenza dell'interesse culturale dell'immobile, così da poterlo sottoporre al vincolo di tipo diretto, e quindi alle prescrizioni normative di tutela previste dal Codice.

---

<sup>25</sup> La notifica, ai sensi dell'art. 15, comma 1, del Codice, avviene "tramite messo comunale o a mezzo posta raccomandata con avviso di ricevimento".

<sup>26</sup> Così BOLDON ZANETTI G., in *op. cit.*, pag. 89.

Diversa invece è la finalità del c.d. vincolo indiretto, regolato all'interno della Sezione III del Capo III (Protezione e conservazione) dedicata alle "Altre forme di protezione" dei beni culturali.

Il primo comma dell'art. 45 del Codice individua tanto il possibile contenuto del provvedimento, quanto gli obiettivi perseguibili mediante tale forma di protezione.

*"Il Ministero ha facoltà di prescrivere le distanze, le misure e le altre norme dirette ad evitare che sia messa in pericolo l'integrità dei beni culturali immobili, ne sia danneggiata la prospettiva o la luce o ne siano alterate le condizioni di ambiente e di decoro."*

Esaminando la norma, se ne ricava che il vincolo indiretto si prospetta come una serie di limitazioni che l'Amministrazione prescrive circa le modalità d'uso dei beni immobili adiacenti, confinanti o limitrofi ad un bene culturale sottoposto a tutela diretta. L'espressione "vincolo indiretto" fa immediatamente riferimento al fatto che il suo scopo non è tutelare il bene su cui è apposto, bensì il bene culturale contiguo. In altre parole, il vincolo indiretto è strumentale e ausiliario a quello diretto, idoneo a realizzare una tutela piena e a trecentosessanta gradi se si considera che anche solo un intervento o una ristrutturazione straordinaria non adeguata sull'immobile non di valore culturale può provocare gravi pregiudizi all'integrità dell'immobile di pregio.

A titolo esemplificativo, si pensi a come il Duomo di Parma, un castello medievale o una cattedrale romanica, abbiano bisogno che gli immobili attorno siano posizionati (*rectius*: distanze e misure) e costruiti facendo attenzione a non danneggiarne la prospettiva e la luce. Importante è rispettarne lo stile, le forme e i colori, affinché non contrastino e stridano con quelli artistici ed estetici della costruzione storica. Ancora, è necessario che nell'area (un giardino o altro) limitrofa si svolgano delle attività o delle feste il cui tema sia coerente e rispettoso della loro storia e del loro significato anche religioso.

Ecco che questi limiti, evidenziati con l'aiuto dell'esempio, sono opportunamente individuati caso per caso nell'apposito provvedimento di tutela indiretta emanato dal Ministero avente ad oggetto un edificio e relative pertinenze.

Questo particolare accessorio al bene culturale permette di elevare la qualità della cornice ambientale circostante e donare armonia agli stili architettonici, alle forme e ai colori prescrivendo nel decreto di vincolo ciò che è permesso e a quali condizioni. In effetti, questa forma di tutela è solo apparentemente rivolta al bene a cui si riferisce, in

quanto in realtà riveste una funzione complementare di tutela di un immobile storico specifico. Difatti, viene altresì chiamato con il termine di “vincolo di completamento” perché completa la prospettiva del contesto ambientale in cui è inserito l’immobile principale, migliorandone il godimento da parte della collettività e aumentandone il grado di protezione.

In dipendenza di quanto sopra, la tutela per mezzo di vincolo indiretto comporta la limitazione al libero esercizio del diritto alla proprietà privata. La tutela vincolistica indiretta opera in termini negativi: la previsione di espliciti limiti legali all’uso della cosa determina una compressione delle facoltà di godimento della stessa. Tuttavia, si ricorda che il vincolo indiretto si applica esclusivamente ai beni immobili che non sono essi stessi di interesse culturale, ma che sono posizionati nelle vicinanze e nel contesto di un immobile tassativamente oggetto di tutela diretta. Ne discende che tali immobili non si trasformano in immobili vincolati di cui al comma 3, ma sono degli immobili “sfortunati” in quanto per essi il legislatore tributario non ha previsto alcun tipo di trattamento fiscale di favore<sup>27</sup>. La differenza maggiore tra il proprietario di un immobile di interesse culturale rispetto ad un immobile accessorio a questo, è la mancanza di vantaggi tributari compensativi della compressione del diritto soggettivo assoluto, ovvero il diritto di proprietà.

In modo analogo al vincolo diretto, il Codice prevede che l’avvio del procedimento sia preceduto da adeguata comunicazione, che il provvedimento finale sia notificato al proprietario, possessore o detentore e che sia trascritto negli appositi registri immobiliari. A proposito delle prescrizioni in esso contenute, queste sono immediatamente efficaci a differenza dell’altra tipologia di vincolo, ove l’Amministrazione aveva la facoltà di servirsi di provvedimenti cautelari.

L’orientamento prevalente della giurisprudenza considera la notifica e la contestuale trascrizione, non atti costitutivi del vincolo e neppure elementi necessari della sua efficacia, ma un mero adempimento dal cui perfezionamento far decorrere i termini per proporre ricorso o permettere ai terzi di opporsi. Ne consegue che la mancata

---

<sup>27</sup> Si parlerà approfonditamente di tale tema nel terzo capitolo del presente elaborato, specificando quali sono le agevolazioni fiscali di cui non beneficiano gli immobili oggetto di tutela indiretta, commentando altresì le sentenze della Corte Costituzionale aventi ad oggetto la valutazione della costituzionalità di questa distinzione di trattamento fiscale.

notifica o trascrizione del vincolo lo rendono inopponibile al proprietario che non ne abbia avuto conoscenza.<sup>28</sup>

### **1.5 Natura giuridica dei vincoli: costitutiva o dichiarativa**

Esaminate le due distinte procedure di apposizione del vincolo (dichiarazione e verifica) e relative differenze, ora si procede ad analizzare la natura giuridica di entrambi gli atti relativamente all'applicazione delle norme di favore.

In ottica tributaria, si tratta di una questione di rilevante importanza. Ciò è dovuto al fatto che l'efficacia impressa al decreto di vincolo e il momento temporale di applicazione delle disposizioni tributarie agevolative in relazione all'emanazione di detto atto dipendono proprio dalla natura giuridica che vi si riconosce. Il problema di individuazione di quest'ultima è tutt'altro che semplice da risolvere posto che non vi è un orientamento unanime tra i vari organi statali, ma altresì perché al riconoscimento della natura dichiarativa o costitutiva dell'atto in sé, non coincide sempre una disciplina fiscale di indirizzo coerente e di pari portata.

Alla luce di ciò, in prima battuta si intende indagare se i provvedimenti hanno valore costitutivo ovvero dichiarativo, al fine di rispondere, in seconda battuta, al quesito se il regime fiscale agevolativo è applicabile, rispettivamente, esclusivamente dal momento in cui il soggetto proprietario del bene riceve la notifica della dichiarazione di interesse culturale, o se ha effetto retroattivo, riconoscendo in questo modo al titolare del bene il diritto a chiedere il rimborso delle somme versate in eccesso<sup>29</sup> a titolo di imposta negli anni precedenti a quello di riconoscimento di culturalità.

In merito ad entrambi i temi sono state pronunciate opinioni e sentenze diversificate negli anni. In giurisprudenza non si rileva omogeneità interpretativa e delle norme contenute nel D.Lgs. 42 del 2004 e delle leggi in materia di specifiche imposte, e ciò comporta degli orientamenti discordanti da parte dell'Amministrazione finanziaria e

---

<sup>28</sup> Cons. Stato, Sez. IV, 17 marzo 2010, n. 1553.

<sup>29</sup> Con l'espressione "somme versate in eccesso" ci si riferisce alla differenza tra l'ammontare totale di una qualsiasi tipologia di tributo in riferimento ad un immobile che non è storico, e l'ammontare da versare al Fisco calcolato mediante l'applicazione delle agevolazioni fiscali riservate agli immobili con vincolo diretto, concesse e previste espressamente dalla legge per le singole imposte sia di natura diretta che indiretta.

della giurisprudenza tributaria sul carattere assunto dall'atto che dichiara l'interesse culturale.

Per quanto attiene alla giurisprudenza disponibile in materia, è possibile riscontrare una discreta uniformità di orientamento, volto a riconoscere al vincolo natura costituiva piuttosto che dichiarativa, limitatamente a determinati periodi di tempo.

Nei successivi paragrafi si indaga l'evoluzione delle considerazioni in merito a tale tema servendosi dei pareri forniti dalla dottrina e delle sentenze in materia della Corte Costituzionale, delle Commissioni Tributarie e dei Giudici Amministrativi.

Visto il richiamo successivo e visto il ruolo che giocano anche in ambito tributario, si approfondiscono in questa sede gli istituti della notifica e della trascrizione del provvedimento di vincolo.

La dottrina si divide da sempre in merito alla natura recettizia o meno della notifica. Si distinguono posizioni che propendono per la natura meramente conoscitiva della stessa, e posizioni che le riconoscono carattere costitutivo e natura recettizia.

Coloro<sup>30</sup> che propendono per la prima formulazione considerano la notifica un atto utile solamente a portare a conoscenza dell'interessato l'avvenuta sottoposizione del bene al vincolo; vincolo la cui esistenza è indipendente dalla notifica, in quanto viene a crearsi contestualmente all'adozione del provvedimento da parte del Ministero "anche prima o anche senza la notifica" al titolare.

Per i sostenitori della seconda ipotesi<sup>31</sup>, la notifica compie la fase del procedimento denominata di "integrazione di efficacia": essendo un atto a carattere recettizio, produce

---

<sup>30</sup> In tal senso BOLDON ZANETTI G., in *op. cit.*, pag. 88; SANDULLI A. M., *Natura e funzione della notifica e pubblicità delle cose private di interesse artistico e storico qualificato*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1954, il quale sostiene che la notificazione dell'atto in questione non possa integrare la fattispecie di un atto recettizio per il fatto che il Codice non prevede l'obbligo di notifica a tutti i soggetti la cui sfera giuridica venga intaccata dall'atto; la scelta del destinatario lasciata in capo all'Amministrazione contrasterebbe con il meccanismo degli atti recettivi.

<sup>31</sup> Si vedano in tal senso, SAITTA F., *Commento all'articolo 15*, in *Commentario del Codice dei beni culturali e del paesaggio*, in TROTTA G., CAIA G., AICARDI N. (a cura di), *Le Nuove Leggi Civili Commentate*, 2005, in cui sostiene che "Il procedimento di individuazione dei beni d'interesse culturale consta anche di una fase integrativa dell'efficacia", nella quale sono ricomprese sia la notifica che la trascrizione del provvedimento dichiarativo: quest'ultimo deve essere notificato dall'Amministrazione, e quando necessario, deve essere anche trascritto nei registri immobiliari; VOLPE G., *Manuale di diritto dei beni culturali. Storia e attualità*, Seconda edizione, CEDAM, Padova, 2007, pag. 190; ZANNI M., *Il nuovo regime fiscale degli immobili di interesse storico o artistico*, in *il fisco*, 27/2012, fascicolo n. 1, pag. 4246; MAGLIERI A., *Articolo 13*, in CAMMELLI M. (a cura di), *Il codice dei beni culturali e del paesaggio*, Il mulino, Bologna, 2007, pag. 114.

gli effetti sulla sfera giuridica del soggetto o ente privato<sup>32</sup> a cui è rivolto dal momento in cui lo riceve. La notifica è pertanto condizione necessaria affinché nei confronti del bene possa operare il vincolo.<sup>33</sup> È solo a partire da tale data che il privato viene gravato delle norme previste dalla legge in tema di tutela, conservazione e manutenzione.<sup>34</sup>

Le considerazioni appena esposte circa il valore giuridico della notifica interessano e coinvolgono direttamente anche la sfera tributaria dello stesso bene.

Se si sposa la tesi della natura recettizia, la notificazione è considerata una condizione essenziale per godere delle norme agevolative (come riflesso della contemporanea sottoposizione del proprietario del bene alla serie di limiti ed obblighi), per cui risulterebbero esclusi dal trattamento tributario di favore tutti gli immobili che presentano le peculiarità culturali richieste dal Codice, ma che non sono ancora stati destinatari del provvedimento di vincolo. In questi termini la notifica è un elemento costitutivo che permette l'accesso alle norme tributarie che garantiscono un risparmio d'imposta al titolare del bene.

Se viceversa si abbraccia la tesi dichiarativa, si apre la possibilità all'introduzione del principio di rimborso delle somme versate in eccesso nei periodi d'imposta precedenti (es.: alle spese per la manutenzione del bene che non si sono potute dedurre nell'esercizio d'imposta in cui sono state sostenute), ma comunque entro il limite temporale che delimita la culturalità o meno del bene. In tal senso, la notifica rappresenterebbe uno strumento di carattere fiscale per richiedere legittimamente tale rimborso.

Anche la trascrizione, come la notifica, riveste il carattere d'integrazione dell'efficacia<sup>35</sup>: dal momento in cui risulta trascritto, l'atto acquista efficacia verso tutti i

---

<sup>32</sup> Sono i medesimi soggetti ed enti a cui è rivolta la comunicazione di avvio della procedura, ovvero, alternativamente, proprietario, possessore o detentore a qualsiasi titolo del bene.

<sup>33</sup> DANIELE N., *L'atto amministrativo recettizio*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1953, pag. 826 e ss., sostiene che "se tra gli effetti che conseguono all'accertamento, v'è quello della posizione o operatività di obblighi di condotta del soggetto destinatario", tanto che è indispensabile la sua collaborazione, appare evidente che la notificazione sia fondamentale perché lo stesso sia informato del comportamento che deve porre in essere previsto dalla legge. Per questo motivo, l'atto di accertamento è di carattere costitutivo e da considerarsi recettizio.

<sup>34</sup> GARZIA G., *Il procedimento di individuazione di beni privati di interesse storico e artistico*, in *Rivista giuridica di urbanistica*, 1994, in VACCARO GIANCOTTI W. (a cura di), *Beni e attività culturali nell'evoluzione del sistema giuridico. La legge 1089/1939: dottrina, giurisprudenza, legislazione a confronto*, Istituto poligrafico e Zecca dello Stato, Roma, 1998, in cui sostiene che solo a seguito della notifica il proprietario è sottoposto alla disciplina speciale; "prima di allora, è subordinato alla disciplina della proprietà privata prevista dal codice civile".

<sup>35</sup> Di questo avviso è VOLPE G., in *op. cit.*.

successivi soggetti (a qualsiasi titolo) che ne entrano in contatto a prescindere dalla effettiva conoscenza.

La dottrina si è interrogata per lungo tempo in merito alla efficacia costitutiva o meno della trascrizione del decreto ministeriale di vincolo.

Alcuni autori<sup>36</sup> ritengono che la trascrizione rivesta un ruolo di pubblicità-notizia fermo restando la necessaria trascrizione ai fini dell'opponibilità ai terzi del vincolo; e per una parte di questi, abbia addirittura un semplice carattere rafforzativo, utile a *“determinare, a ogni effetto, una presunzione assoluta di conoscenza da parte di terzi”*<sup>37</sup>.

Dall'altra parte ritroviamo invece quella dottrina<sup>38</sup> e giurisprudenza<sup>39</sup> che, anche alla luce del contenuto dell'articolo 128, comma 1,<sup>40</sup> tende per l'efficacia costitutiva, e non meramente notiziale, della trascrizione nei confronti dei terzi, nonché successivi proprietari; mentre ha natura meramente dichiarativa nei confronti del destinatario a cui sia stato notificato il provvedimento finale di vincolo.

Con particolare riferimento ai beni immobili, alla luce dell'atteggiamento formalistico con cui il legislatore tende a concedere i trattamenti agevolativi, ai fini tributari la trascrizione del decreto di vincolo appare talvolta condizione necessaria per beneficiare delle norme di favore. Ciò è desumibile dal fatto che alcune norme tributarie subordinano l'applicazione della disposizione tributaria alla pubblicità nei registri immobiliari del vincolo. Si anticipa, come nella precedente normativa in tema di imposta di registro una delle condizioni che l'acquirente doveva soddisfare per poter beneficiare dell'applicazione di una aliquota ridotta fosse la dichiarazione *“nell'atto di acquisto degli estremi del vincolo stesso in base alle risultanze dei registri immobiliari”*.<sup>41</sup>

---

<sup>36</sup> VOLPE C., *Commento all'art. 15*, in LEONE G., SETTIS S., LEO A. (a cura di), *Commentario al codice dei beni culturali e del paesaggio*, CEDAM, Padova, 2006, pag. 194.

<sup>37</sup> ALIBRANDI T., FERRI P., *I beni culturali e ambientali*, Giuffrè Editore, Milano, 2001, pag. 294.

<sup>38</sup> Così si sono espressi BOLDON ZANETTI G., in *op. cit.*, pag. 88; TUBERTINI C., in *Art. 15 Notifica della dichiarazione*, in CAMMELLI M. (a cura di), *Il Codice dei beni culturali e del paesaggio*, Bologna, 2004.

<sup>39</sup> Quanto alla giurisprudenza, la sentenza più chiara a conferma della natura costitutiva del vincolo, è la sentenza del Tar Veneto, Sez. II, 8 settembre 2006, n. 2900, in [www.aedon.mulino.it](http://www.aedon.mulino.it). Altresì importante, è la sentenza Cons. Stato, Sez. IV, 7 novembre 2002, n. 6067, in *Foro amm. C.d.S.*, 2002, pag. 2810.

<sup>40</sup> In tale articolo si invita il Ministero ad effettuare una nuova dichiarazione in capo ai beni immobili *“per i quali non sono state rinnovate o trascritte le notifiche effettuate a norma della precedente legislazione”*; da ciò è stata desunta l'importanza della trascrizione ai fini della produzione degli effetti della dichiarazione.

<sup>41</sup> Dello stesso avviso è la Comm. Trib. Prov. Modena, Sez. VII, in cui, nella sentenza dell'8 aprile 2005, n. 19, ha asserito natura costitutiva alla trascrizione posto che *“Il titolare del diritto reale su di un immobile sottoposto a vincolo di interesse storico artistico può beneficiare della riduzione dell'ICI (art. 2, co. 5, D.L. n. 16/1993) solamente dopo che il decreto applicativo del vincolo stesso sia stato trascritto nei registri immobiliari”*.



### 1.5.1 Natura giuridica della verifica dell'interesse culturale

A proposito della natura giuridica dell'atto conclusivo della verifica emesso dall'Amministrazione dei beni culturali, la dottrina prevalente sembra riconoscergli soltanto carattere dichiarativo.

Tale orientamento sembra essere in linea con la natura dell'attività eseguita dall'autorità competente, la quale mira unicamente ad accertare e ad acclamare l'esistenza dei requisiti previsti dal Codice nell'immobile oggetto di verifica, allo scopo di determinarne la sua definitiva sottoposizione al novellato regime di tutela, stante la preesistente presenza presunta dell'interesse immanente nella cosa richiesto dalla legge.

In particolare, nella Sentenza del Consiglio di Stato, Sezione VI, del 20 luglio 2009, n. 4499, si evince, citando un breve stralcio della decisione, che *“la ratio della tutela riposa nell'intrinseco valore del bene; quest'ultimo deve essere riconosciuto dall'Autorità preposta alla tutela e a tal fine, la inclusione negli elenchi ha funzione e natura meramente dichiarativa”*.

Ciò andrebbe ad avvalorare quanto esposto in precedenza circa tale istituto, il quale prevede per il patrimonio immobiliare pubblico una tutela di tipo reale, in cui la cosa è subordinata all'intera disciplina speciale indipendentemente dalla esistenza di un provvedimento formale che ne individui il valore culturale.

Si considerino le espressioni che gli articoli utilizzano quali *“accerta la sussistenza”* e *“verifica la sussistenza”*, dalle quali si può intuire come il valore storico o artistico della cosa non sia frutto dell'amministrazione, quanto piuttosto sia un carattere già esistente al momento dell'inizio della procedura di verifica.

Ancora, il trattamento giuridico del bene, e altresì il diritto di proprietà, non subiscono mutamenti a seguito dell'esito positivo della verifica: le restrizioni che tale diritto subisce prima e dopo l'atto ricognitivo dell'interesse sono le medesime. Semmai un cambiamento si ha a seguito dell'esito negativo, che fa cadere ogni vincolo con effetto retroattivo e permette al proprietario di riacquistare il pieno diritto di godere e disporre del bene.

A questo punto, si prosegue indagando se vi è una connessione tra il riconoscimento meramente dichiarativo alla natura del provvedimento di verifica e la modalità di applicazione delle norme di favore in materia tributaria. Nello specifico, si

vuole esaminare se la natura ricognitiva rileva anche ai fini tributari, oppure se per quanto attiene alla materia fiscale il provvedimento ha valore costitutivo, richiedendo la trascrizione dell'atto nei pubblici registri ai fini del riconoscimento del beneficio.

Si affronta la questione facendo riferimento alle pronunce giurisprudenziali di maggior credito.

La giurisprudenza è stata più volte investita da questioni aventi ad oggetto la richiesta, da parte dell'ente pubblico, di restituzione delle somme versate in eccedenza a titolo di imposta nel periodo precedente alla conclusione del meccanismo di verifica.

In merito a detta questione, i processi hanno avuto esiti differenti e talvolta contrastanti, sia in merito a decisioni pronunciate in gradi diversi del giudizio sulla medesima questione, che in relazione a giudizi con attori diversi. L'accoglimento della richiesta o viceversa il suo rigetto, rinvenibili dalla lettura comparata di più sentenze in detta materia, sono attribuibili sostanzialmente a due distinte ragioni: la prima riguarda il diverso riconoscimento alla natura e del provvedimento e della trascrizione dello stesso nei registri immobiliari; mentre la seconda, ferma restando la qualifica dichiarativa del vincolo, attiene alla considerazione che la trascrizione sia o meno condizione necessaria ai fini del riconoscimento delle norme di favore.

Ai fini di una migliore trattazione dell'argomento, e a conferma del filone più accreditato fra la giurisprudenza, si riporta qui di seguito una delle sentenze più recenti della Corte di Cassazione civile, Sez. V, del 5 ottobre 2016, n. 19878, in netto contrasto con le decisioni dei gradi di giudizio precedenti. Nella fattispecie, nella controversia sollevata dalla Banca d'Italia, l'oggetto della domanda giudiziale è il riconoscimento del carattere retroattivo dell'agevolazione ai fini ICI.

La Banca d'Italia aveva richiesto inizialmente al Comune di Potenza il rimborso della somma pagata in eccesso a titolo di ICI nel triennio 2001-2002-2003, relativa ad un immobile dichiarato di interesse culturale ai sensi dell'articolo 10, comma 1, del Codice, dalla competente Soprintendenza con nota del 10.11.2004. Ad avviso della prima parte, essa aveva diritto all'agevolazione fiscale disposta dal decreto legge 23 gennaio 1993, n. 16, articolo 2, comma 5, successivamente convertito nella legge 24 marzo 1993, n. 75<sup>42</sup>.

---

<sup>42</sup> La norma così dispone: *“Per gli immobili di interesse storico o artistico ai sensi dell'articolo 3 della legge 1 giugno 1939, n. 1089, e successive modificazioni, la base imponibile, ai fini dell'imposta comunale sugli immobili (ICI), è costituita dal valore che risulta applicando alla rendita catastale, determinata mediante*

Di diverso avviso era il Comune, che difatti rigettò la pretesa rilevando la mancanza dell'atto, e dunque la non conoscibilità dell'interesse storico del fabbricato, relativamente alle annualità già richiamate. Avverso la decisione di quest'ultimo, la Banca d'Italia propose ricorso prima alla Commissione Tributaria Provinciale di Potenza, e successivamente alla Commissione Tributaria Regionale. Entrambe le sentenze<sup>43</sup> considerarono il rifiuto del Comune legittimo, sostenendo che il provvedimento del Ministero ha valore costitutivo e non meramente ricognitivo dell'interesse culturale. Dunque a loro dire, le norme di favore, che hanno la funzione di ridurre l'importo dell'imposta, operano esclusivamente a partire dalla annualità (nel caso di specie dal 2004) in cui il vincolo diretto viene trascritto nei pubblici registri.

La Banca d'Italia fece ricorso e la Corte di Cassazione investita della questione, ribaltò il risultato del giudizio accogliendo la richiesta della ricorrente. Il ragionamento della Suprema Corte partì dalla pronuncia della Corte Costituzionale n. 345 del 2003, laddove riconosce l'esigenza di rispettare il principio 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."* Ricordando che gli immobili di proprietà di soggetti ed enti pubblici beneficiano di una tutela reale, si può affermare che hanno diritto al beneficio fiscale in ragione della loro minore capacità contributiva per compensare i proprietari dei gravosi oneri imposti *ope legis*, in via retroattiva.

La Corte di Cassazione ha confermato il proprio orientamento anche nelle successive decisioni rispetto a quella sopra riportata. Ricordiamo a titolo di esempio la sentenza del 17 maggio 2017, n. 12307, nella quale la Corte ha accolto nuovamente il ricorso proposto anche in questo caso dalla Banca d'Italia, deducendo natura dichiarativa al provvedimento ricognitivo dell'interesse storico o artistico emesso dall'autorità amministrativa.

---

*l'applicazione della tariffa d'estimo di minore ammontare tra quelle previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è sito il fabbricato, i moltiplicatori di cui all'articolo 5, comma 2, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504."*

<sup>43</sup> Si fa riferimento alle seguenti due sentenze: quella della Commissione Tributaria Provinciale emessa il 5 giugno 2006, n. 217/1/06; quella della Commissione Tributaria Regionale emessa il 19 maggio 2010, n. 41/2/10.

Alla stregua della più recente giurisprudenza esistente in materia, in *species* di quella della Corte di Cassazione, possiamo concludere che il provvedimento in esame ha natura dichiarativa. Ne discende che le cose immobili appartenenti a soggetti o enti pubblici beneficiano delle leggi fiscali speciali previste loro escludendo la necessità di un atto formale, o qualora fosse intervenuto, indipendentemente dalla sua trascrizione. L'utilità della procedura di verifica dell'interesse storico o artistico è precisare definitivamente che l'immobile riveste un reale valore per la comunità e merita perciò uno sgravio fiscale a fronte delle esose spese di mantenimento e conservazione previste dal Codice dei beni culturali cui il proprietario deve sostenere. *“Sicché l'assenza originaria (del provvedimento dichiarativo di interesse culturale) non giustifica in alcun modo il diniego opposto all'istanza di rimborso, sussistendo appieno i requisiti di legge”*<sup>44</sup>.

### 1.5.2 Natura giuridica della dichiarazione dell'interesse culturale

In merito alla natura giuridica della dichiarazione dell'interesse culturale si sono alternate numerose e discordanti teorie ricostruttive. In questa sede riportiamo le due principali correnti che si sono maggiormente affermate e scontrare nel tempo.

Il primo orientamento al quale oggi è riconosciuto meno credito, attribuisce carattere meramente dichiarativo all'azione esercitata dall'amministrazione competente. Al pari della verifica, il provvedimento dichiarativo di interesse *“non costituisce, non crea l'interesse culturale particolarmente importante”*<sup>45</sup>, ma svolge una funzione di pura riconoscibilità di una qualità oggettiva del bene, ovvero accertativa di un valore culturale connaturato nell'immobile.

Tale indirizzo è condiviso dalla giurisprudenza soprattutto durante la seconda metà del secolo scorso. Tra le tante decisioni, ricordiamo a titolo esemplificativo le

---

<sup>44</sup> Testualmente ordinanza della Corte di Cassazione, Sez. V, Ord., del 17 maggio 2017, n. 12307.

<sup>45</sup> Così si è espresso MANSI A., *La tutela dei beni culturali e del paesaggio. Analisi e commento del D.Lgs. 22 gennaio 2004 n. 42*, CEDAM, Padova, 2004, pag. 77. Dello stesso avviso è anche CERULLI IRELLI V., *Beni culturali, diritti collettivi e proprietà pubblica*, in AA.VV., *Scritti in onore di Massimo Severo Giannini*, I, Giuffrè, Milano, 1988, pag. 135. TAMIOZZO R., *La legislazione dei beni culturali e paesaggistici: guida ragionata*, Giuffrè Editore, Milano, 2009. GOTTI P., *Gli atti amministrativi dichiarativi. Aspetti sostanziali e profili di tutela*, Giuffrè Editore, Milano, 1996.

sentenze del Consiglio di Stato, in ordine cronologico, del 17 gennaio 1978 n. 1034, del 25 marzo 1985 n. 93 e del 9 agosto 1986 n. 630.<sup>46</sup>

Dall'altra parte si propende per attribuire valore costitutivo<sup>47</sup> alla dichiarazione, posto che vi è una netta separazione in termini di trattamento tra il momento finalizzato ad accertare, qualificare e quantificare il grado di interesse nella cosa e la notificazione della dichiarazione: solo dal momento in cui avviene la notifica dell'atto il bene è soggetto all'intera disciplina contenuta nel Titolo I del Codice; nel periodo antecedente, ancorché siano evidenti i pregi nel bene stesso, su questo continua ad operare la disciplina codicistica in materia di proprietà privata. La dichiarazione innova il regime giuridico della cosa, peculiare rispetto al regime comune a cui era sottoposta in precedenza, il quale comporta altresì stringenti conseguenze giuridiche in capo al suo titolare (*rectius*: compressione delle facoltà di disporre e godere del bene, obblighi di gestione e manutenzione).

Con il passare del tempo si è affermato un terzo filone di pensiero, nel quale si possono riconoscere elementi sia della teoria costitutiva sia della teoria dichiarativa. La nuova categoria giuridica considera la dichiarazione un atto di accertamento costitutivo. Questo particolare inquadramento fa figurare e terminare l'attività del Ministero competente con un "*atto ricognitivo di una realtà effettuale*"<sup>48</sup>, considerandola dunque molto più di un semplice provvedimento di "certazione"<sup>49</sup> di uno *status*. Importante sottolineare come l'azione dell'amministrazione sia assolutamente necessaria e antecedente al sorgere degli effetti giuridici in capo al soggetto privato.

Facendo riferimento al Codice dei beni culturali, possiamo affermare che la tesi più corretta è quest'ultima, in quanto molte delle norme in esso contenute prevedono che l'applicazione dello speciale regime legislativo di tutela sia subordinata all'attività di

---

<sup>46</sup> Tali sentenze sono consultabili, rispettivamente, in *Foro it., Rep.*, 1978, voce *Antichità*; in *Foro it., Rep.*, 1985, voce *Antichità*, n. 19; in *Foro it.*, 1978, III, pag. 142 e ss..

<sup>47</sup> Ha trattato l'argomento della tesi costitutiva MORRONE A., in *Elementi di diritto dei beni culturali e del paesaggio*, Giuffrè Editore, Milano, 2014, pag. 54. Sostengono la tesi costitutiva, tra gli altri, anche i seguenti autori: SANDULLI A. M., *Natura e funzione della notifica e della pubblicità delle cose private di interesse artistico e storico qualificato*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1954; CANTUCCI M., *La tutela giuridica delle cose di interesse artistico o storico*, CEDAM, Padova, 1953.

<sup>48</sup> ALIBRANDI T., FERRI P., *I beni culturali e ambientali*, Giuffrè Editore, Milano, 2001, pag. 269.

<sup>49</sup> GIANNINI M.S., *I beni culturali*, Roma, 1963, pag. 90, il quale tende per la tesi dichiarativa del provvedimento di dichiarazione di interesse culturale, in quanto essendo il valore culturale già preesistente nella cosa, il provvedimento sarebbe solamente costitutivo di un nuovo complesso di situazioni giuridiche in capo al privato.

accertamento dell'esistenza dell'intensità dell'interesse richiesto espressamente dalla legge.

Sempre in relazione agli effetti della dichiarazione in capo al privato proprietario o possessore dell'immobile, si passa ora a chiarire le modalità di applicazione delle norme fiscali agevolative. A differenza della verifica, in questo caso si trova minore difficoltà nell'impresa, poiché vi è maggiore coerenza tra le sentenze pronunciate.

L'orientamento della giurisprudenza amministrativa sembra allinearsi alla tesi elaborata dalla più recente dottrina, riconoscendo al provvedimento dichiarativo di interesse effetti costitutivi.

In tal senso, la sentenza n. 19878 del 2016, già commentata in precedenza, si allinea alle decisioni storiche secondo le quali, in conseguenza del fatto che agli immobili di interesse storico l'integrale disciplina del Codice è applicabile solo dopo l'avvenuta notifica del decreto ministeriale, di riflesso il proprietario può godere degli sgravi fiscali solo contestualmente a tale applicazione. Si fatto, la norma agevolativa svolge la funzione per la quale è stata creata, ovvero di uniformare il peso tributario tra contribuenti aventi la medesima capacità contributiva.

### **1.5.3 Conclusioni**

Dalla giurisprudenza riportata, si può addurre che il momento temporale di applicazione delle tutele sotto il profilo amministrativo è diverso a seconda che gli immobili siano di proprietà pubblica o di proprietà privata. La distinzione fonda le proprie radici sul diverso carattere e compito cui è riconosciuto all'atto di conclusione della verifica e a quello della dichiarazione. Posto che le cose di pubblici proprietari sono sottoposte *ex lege* alla legislazione vincolistica, l'esito positivo della verifica si configura come un mero riconoscimento dell'interesse culturale, dunque all'immobile di proprietà pubblica è altresì riconosciuto il rimborso delle somme versate in eccesso nelle annualità precedenti. Differentemente, per i privati è requisito indispensabile l'atto formale emesso dall'Autorità competente che ne individui il valore storico per applicare tanto l'intera legislazione vincolistica quanto le agevolazioni in materia fiscale. Dunque il provvedimento dichiarativo ha natura ed effetti costitutivi.

Si deve concludere che i beni culturali pubblici godono di un più alto grado di tutela rispetto a quelli di proprietà privata, a fronte però della sottoposizione all'intera disciplina del Codice anche in assenza dell'atto formale e non solo a seguito della notifica del provvedimento come per le cose appartenenti a soggetti privati.

In finale, possiamo ipotizzare che la suddivisione tra immobili vincolati appartenenti a privati e immobili vincolati appartenenti a proprietari pubblici potrebbe essere in grado di giustificare un potenziale diverso trattamento fiscale nel periodo precedente la notifica del provvedimento emesso dal Ministero competente.

A questo punto, appare interessante indagare il contenuto delle leggi del sistema fiscale; verificare se il legislatore tributario ha modellato il trattamento fiscale degli immobili di interesse culturale tenendo conto delle diverse forme di tutela predisposte dalla disciplina vincolistica in dipendenza della natura del soggetto proprietario; in altre parole, se la normativa vincolistica e quella fiscale sono coordinate tra di loro.

Per quanto attiene al trattamento tributario, si anticipa, in quanto è oggetto di approfondimento del terzo capitolo, che il legislatore fiscale tendenzialmente sembra aver tenuto conto della funzione costitutiva del vincolo culturale, salvo qualche aggiustamento ed eccezione. A titolo di esempio, in materia di imposta di successione, ai sensi dell'art. 25, comma 2, D.Lgs. n. 346/1990, qualora al momento della realizzazione del presupposto d'imposta nell'asse ereditario siano presenti immobili culturali non ancora sottoposti a prescrizione di tutela, l'imposta che l'erede o il legatario deve versare *"è ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente al cinquanta per cento del loro valore."* Se ne ricava che il soggetto passivo d'imposta beneficia di un trattamento di semi-favore, dovendo solo la metà dell'importo, prima ancora che sia intervenuto il decreto di vincolo, purché adempia all'obbligo di presentare alla Soprintendenza un inventario contenente una descrizione particolareggiata dei beni immobili che ritiene meritevoli di riduzione.

In alcuni casi, l'azione del legislatore va oltre alla considerazione della natura del vincolo, per rispondere ad altre esigenze di ordine superiore, tra le quali la volontà di andare incontro, seppur in misura dimidiata (come nell'esempio appena esposto), agli oneri che scaturiranno dal riconoscimento dell'interesse storico artistico del bene e dalla sua conseguente natura vincolata.

Si vedrà nel terzo capitolo, nel quale sono esaminate singolarmente le norme tributarie di favore, la prassi applicativa con la quale l'Amministrazione finanziaria pone in essere le norme tributarie e il suo orientamento interpretativo. Quest'ultimo spesso in contrasto con quello fornito dalla giustizia tributaria, la quale si contraddistingue per un orientamento più favorevole al contribuente, in cui si vede tendenzialmente ampliata la materia meritevole di agevolazione o lo spettro dei soggetti passivi d'imposta che possono beneficiarne.



## CAPITOLO II

### LA LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE DELLE PREVISIONI DI FAVORE ACCORDATE AL PATRIMONIO CULTURALE NAZIONALE

#### 2.1 In linea generale

Per apprezzare la disamina e il ruolo del regime fiscale speciale riservato agli immobili di pregio storico ed artistico, appare necessario preliminarmente indagarne la piena legittimità.

Come si è già detto, il patrimonio immobiliare culturale che caratterizza il territorio italiano rappresenta una risorsa identitaria tangibile della Nazione, costituendo sia un ruolo fondamentale sotto il profilo materiale e morale per la comunità, sia una ricchezza per lo sviluppo del Paese dato il suo potenziale economico.

In virtù di ciò, il sistema fiscale, in continua evoluzione, è uno strumento disegnato cercando di equilibrare le preziose funzioni tanto economiche quanto sociali che riveste tale patrimonio, in armonia con i principi di rango costituzionale. Tanto lo Stato mediante l'impiego degli strumenti legislativi di cui dispone, quanto i singoli proprietari, sono chiamati ad intervenire per la tutela e salvaguardia degli immobili culturali. Le azioni poste in essere dal primo sono sia di tipo diretto, sotto forma di sovvenzioni, che indiretto, attraverso le cosiddette agevolazioni fiscali. I maggiori interventi pubblici sono effettuati utilizzando il secondo metodo, ovvero richiedendo ai proprietari (o meno) della costruzione storica di effettuare gli interventi necessari a conservarla al meglio, riconoscendo in cambio degli sgravi fiscali. Uno dei motivi alla base di questa scelta risiede nell'insufficienza di risorse pubbliche da riservare al settore culturale.

Nel pratico, come già regolava la precedente normativa, il Codice dei beni culturali prevede degli obblighi in capo al proprietario (pubblico o privato)<sup>50</sup> della *res* culturale, al fine di assicurarne la conservazione<sup>51</sup> allo stato originario.

Le ingenti spese che comportano tali lavori, effettuati volontariamente o eseguiti direttamente dall'amministrazione, sono tendenzialmente a carico del proprietario.

In capo allo stesso soggetto sono inoltre previsti dei vincoli e dei divieti, concernenti i modi d'uso, la destinazione, la libera circolazione e il regime di alienazione, che ne comprimono il diritto di proprietà.

Nel corso del tempo, a fronte di questa normativa, il legislatore tributario ha realizzato un regime fiscale meno gravoso per gli immobili sottoposti a vincolo diretto, alleggerendo il livello di imposizione, sia diretta che indiretta, avente a presupposto d'imposta il possesso o il trasferimento degli immobili storici. Una delle ragioni a fondamento del suo intervento è proprio quella di compensare tanto la compressione dei poteri e delle facoltà di godimento e disposizione spettanti al proprietario di detti beni, quanto le ingenti spese per la manutenzione ordinaria e straordinaria e i costi di gestione, spesso a carattere obbligatorio, previsti dalla legge.

I principali strumenti che il legislatore utilizza per attuare il regime fiscale speciale sono riconducibili e individuabili, in rapida sintesi, nelle seguenti macro categorie:

- agevolazioni fiscali, che possono assumere la forma di deduzioni e detrazioni per le società, gli enti commerciali e non commerciali e per le persone fisiche, di oneri sostenuti per interventi di recupero del patrimonio edilizio; crediti

---

<sup>50</sup> Gli obblighi conservativi dei beni culturali sono previsti tanto in capo ai proprietari (possessori o detentori) di natura privata, quanto a quelli di natura pubblica (*"lo Stato, le regioni, gli altri enti pubblici territoriali, nonché ogni altro ente ed istituto pubblico"*), così come prevede l'ex art. 30 del Codice.

<sup>51</sup> Le misure di conservazione sono regolate nella Sezione II del Capo III del Codice. Ai sensi del comma 1 dell'art. 29, *"La conservazione del patrimonio culturale è assicurata mediante una coerente, coordinata e programmata attività di studio, prevenzione, manutenzione e restauro."* I commi successivi definiscono le singole attività conservative e descrivono in cosa si sostanziano: - *"Per prevenzione si intende il complesso delle attività idonee a limitare le situazioni di rischio connesse al bene culturale nel suo contesto"* (comma 2); - *"Per manutenzione si intende il complesso delle attività e degli interventi destinati al controllo delle condizioni del bene culturale e al mantenimento dell'integrità, dell'efficienza funzionale e dell'identità del bene e delle sue parti"* (comma 3); - *"Per restauro si intende l'intervento diretto sul bene attraverso un complesso di operazioni finalizzate all'integrità materiale ed al recupero del bene medesimo, alla protezione ed alla trasmissione dei suoi valori culturali. Nel caso di beni immobili situati nelle zone dichiarate a rischio sismico in base alla normativa vigente, il restauro comprende l'intervento di miglioramento strutturale"* (comma 4). Si veda come le tre tipologie di intervento si pongano in una sequenza logica le une con le altre, cosicché in prima battuta si effettui una attività di prevenzione, e solo qualora questa non sia sufficiente si passi a quella di manutenzione, per ricorrere al restauro in ultima ipotesi.

d'imposta (concessi come agevolazioni per ragioni extrafiscali, ovvero incentivare il sistema culturale);

- esenzioni (dalle imposte dirette poste a vantaggio degli immobili destinati ad essere usati per scopi culturali);
- esclusioni (operanti attraverso l'abbattimento della base imponibile in tema di imposte di successione);
- riduzione di aliquota;
- cessione di beni culturali come possibilità per estinguere i debiti fiscali derivanti da imposte dirette o da imposte di successione.

In questa sede indaghiamo la legittimità costituzionale di queste previsioni fiscali di favore concesse agli immobili storici che possono erroneamente determinare a prima vista una disparità di trattamento sul piano economico e fiscale rispetto agli immobili ordinari.

## **2.2 Legittimità costituzionale delle previsioni di favore riservate ai beni di interesse storico: bilanciamento degli interessi costituzionalmente tutelati**

All'interno del sistema delle norme fiscali di tipo impositivo convivono anche le norme di favore, ossia quelle norme che accordano un beneficio fiscale a vantaggio di persone fisiche, imprese e soggetti senza scopo di lucro.

Le norme agevolative, di esenzione e di esclusione appartengono all'ampio *genus* delle norme di favore.<sup>52</sup>

Per quanto riguarda il concetto di "agevolazione fiscale", non vi è una definizione normativa, ma può essere genericamente definita come una "*regola di favore per il contribuente che attenua il carico fiscale*"<sup>53</sup>.

In tal senso, il regime fiscale degli immobili di interesse storico e artistico è caratterizzato dalla compresenza di svariate e disorganizzate disposizioni di favore.

Le ragioni giustificative di tali misure fiscali di vantaggio si possono distinguere in due categorie: ragioni fiscali (o proprie) e ragioni extrafiscali (o improprie).

---

<sup>52</sup> Da qui in avanti, con il termine "agevolazioni fiscali" si farà riferimento a tutte e tre le categorie appena menzionate.

<sup>53</sup> Definizione elaborata da BORIA P., *Il sistema tributario*, CEDAM, Torino, 2008, pag. 1029.

Le prime fanno riferimento al principio costituzionale della capacità contributiva ai sensi dell'art. 53 Cost..

Le seconde attengono al perseguimento da parte dello Stato di obiettivi di carattere economico e sociale, ricollegabili a interessi oggetto di tutela da parte della Costituzione.

In quest'ultimo caso, l'azione dello Stato non è più neutrale, indi per cui le norme agevolative e di esenzione configurano come delle deroghe<sup>54</sup> ai principi di generalità, uniformità e progressività del sistema impositivo. Per tale motivo, la trattazione dell'argomento delle norme di favore connesse alla gestione e preservazione del patrimonio culturale non può prescindere dall'inquadramento tra i principi sanciti dalla Carta fondamentale, in particolare dall'analisi dell'art. 9 Cost., statuito che possono essere introdotte solamente se giustificate da interessi costituzionalmente riconosciuti.

A tal proposito, rileva evidenziare le specifiche argomentazioni (*rectius*: in base a quali principi fondamentali dell'ordinamento) che la giurisprudenza e la dottrina hanno ritenuto di richiamare per valutare la ragionevolezza delle norme che concedono prestazioni tributarie più favorevoli ai possessori di immobili culturali.

---

<sup>54</sup> Diverse disposizioni di legge considerano le agevolazioni tributarie delle "deroghe". In tal senso, la prima fu la legge delega per la Riforma Tributaria del 9 ottobre 1971, n. 825, al cui art. 9 precisa che "*la materia delle esenzioni, delle agevolazioni e dei regimi sostitutivi aventi carattere agevolativo sarà regolata in base al criterio generale di limitare nella maggior possibile misura le deroghe ai principi di generalità e di progressività dell'imposizione*". Successivamente, fu la legge del 29 dicembre del 1990, n. 408, in cui all'art. 17 il legislatore conferiva la delega al governo per revisionare e se necessario modificare, attraverso l'adozione dello strumento dei decreti legislativi, "*le disposizioni di legge esistenti in materia di esenzioni, di agevolazioni tributarie e di regimi sostitutivi aventi carattere agevolativo che costituiscono deroga ai principi di generalità, di uniformità e di progressività dell'imposizione*".

La Corte Costituzionale nella sentenza del 28 aprile 1983, n. 108, afferma che "*Le disposizioni legislative le quali contengono agevolazioni e benefici tributari di qualsiasi specie, quali che ne siano le finalità, hanno palese carattere derogatorio e costituiscono il frutto di scelte del legislatore*".

Anche la dottrina maggioritaria considera l'agevolazione fiscale una deroga al principio della capacità contributiva. Fra i tanti, si veda in merito: FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Utet, Torino, 2003, pagg. 46-47; FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, CEDAM, Padova, 1992; LA ROSA S., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Giuffrè Editore, Milano, 1968.

Non condivide tale orientamento dottrinale MOSCHETTI F., *Giustificazione costituzionale delle agevolazioni fiscali per i beni culturali*, in FALSITTA G. (a cura di), *Il regime tributario e amministrativo dei beni culturali. Atti del Convegno svoltosi a Saint Vincent il 26 e 27 settembre 1986*, in *il fisco*, Roma. L'Autore non ritiene possibile che norme costituzionali aventi contenuto extrafiscale prevalgano su altrettanta norma costitutiva (art. 53) avente invece contenuto fiscale. Ritiene che le ragioni esterne all'ambito fiscale siano utili a completare l'applicazione dell'art. 53, e che per tale motivo, non si possa considerare l'agevolazione come una deroga alla regola generale di sistema. Partendo dal concetto che "*la capacità contributiva è una capacità economica qualificata*", arriva ad affermare che l'agevolazione è frutto di una "*interpretazione armonizzata*" dell'art. 53 con altri valori costituzionali.

L'orientamento giurisprudenziale<sup>55</sup> che si è maggiormente consolidato nel tempo ha confermato la legittimità costituzionale delle norme di favore in commento evocando unicamente il primo parametro, ovvero considerandole mere applicazioni dell'art. 53 Cost.. I giudici hanno motivato le modalità operative del legislatore alla luce della minore capacità contributiva ricollegata a detti beni conseguente alla serie di vincoli e dispendiosi obblighi che sono suscettibili di determinare.

L'utilità delle agevolazioni è ravvisata nella necessità di commisurare la tassazione alla redditività effettiva dei beni, la quale risulta inferiore rispetto a quella di un immobile ordinario per il divario creato dagli elevati oneri di manutenzione e conservazione.

Ai fini del ragionamento, le motivazioni extrafiscali paiono essere del tutto irrilevanti, finendo per *“negare alla fiscalità il ruolo promozionale che dovrebbe assumere ex art. 9 Cost., relegandola alla funzione di mero strumento di riparto ex art. 53 Cost.”*<sup>56</sup>. La giurisprudenza non si sbilancia ad affermare che il legislatore possa essere stato spinto a riconoscere delle agevolazioni anche quando la forza contributiva non appare attenuata; né vaglia la costituzionalità della norma avendo riguardo alla coerenza con la tutela di tali beni dettata dall'altro principio costitutivo.

È pur vero che vi sono delle pronunce in cui la Consulta ha richiamato l'art. 9, comma 2, Cost., ma in modo del tutto incidentale e non tanto per legittimare il diverso trattamento agevolativo, quanto in veste di supporto giustificativo ai vincoli ed obblighi gravanti per legge su tali cespiti.<sup>57</sup>

Rispetto all'orientamento appena esposto, una rilevante parte della dottrina ha una visione più ampia della questione in quanto giustifica le norme di favore invocando altresì l'altro parametro costituzionale, prescindendo così, talvolta, dalla valutazione in termini di forza contributiva.

Secondo alcuni autori, le misure fiscali riservate agli immobili culturali ravvisano una contemporanea ragione d'essere in ambedue le argomentazioni su esposte<sup>58</sup>, dato che

---

<sup>55</sup> In particolare, si vedano le note sentenze della Corte Costituzionale del 28 novembre 2003, n. 345 e n. 346; la sentenza della Corte Costituzionale del 20 maggio 2016, n. 111.

<sup>56</sup> Così si è espressa GIORGI S., *Immobili “culturali”: la ratio dell'agevolazione fiscale secondo la Consulta nell'assenza dell'art. 9 Cost.*, in *Riv. dir. Trib.*, Vol. XXVI, dicembre 2016, n. 6, pag. 319.

<sup>57</sup> Si veda sentenza Corte Costituzionale n. 346/2003.

<sup>58</sup> Riferendosi alle agevolazioni in generale, così si esprimono LECCISOTTI M. (a cura di), *Le agevolazioni fiscali*, Cacucci Editore, Bari, 1995, pagg. 8-9; LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in *Trattato di diritto tributario*, AMATUCCI A. (a cura di), I, CEDAM, Padova, 1994.

non è agevole distinguere i due aspetti proprio perché questi si influenzano vicendevolmente, ed anzi, probabilmente non esistono tributi originati da una sola delle due ragioni, ma, con pesi variabili a seconda della norma in questione, coesistono sempre entrambe. In questi termini, la qualifica in sé di beni di pregevole valore storico non è sufficiente a giustificare la speciale politica fiscale di cui sono destinatari, bensì proprio in quanto tali sono di conseguenza oggetto di una serie di vincoli ed obblighi che ne riducono il valore economico attenuandone dunque la capacità contributiva.

La dottrina<sup>59</sup> è pacifica sull'accordare la possibilità di associare al tributo funzioni di carattere non strettamente fiscali per incentivare o disincentivare un comportamento o un settore economico, con il limite che queste trovino giustificazione nella soddisfazione di altri principi dettati dalla Carta Costituzionale, di pari grado, rispetto a quello sancito ex art. 53 Cost..

Altra autorevole dottrina<sup>60</sup> si è espressa da tempo in merito all'utilizzo dell'imposta per ragioni esterne al diritto tributario, sostenendone la legittimità "*in forza (e solo a condizione) della derivazione da principi costituzionali equiordinati a quello di capacità contributiva*"<sup>61</sup>. In assenza di tale giustificazione al differente trattamento giuridico in capo a contribuenti che in termini di capacità economica risultano assimilabili, tali previsioni di favore risulterebbero irragionevoli e prive di fondamento, in quanto detta disciplina deroga a un dovere di carattere generale, quello di concorrere alla spesa pubblica.

---

<sup>59</sup> FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Utet, Torino, 2003, a pagg. 46-47 riporta nella nota n. 97 la dottrina che condivide la funzione extrafiscale dei tributi: "FORTE F., *Il sistema tributario e la politica fiscale italiana*, I, 1962, Torino, pag. 75 e ss., MAFFEZZONI, *Imposta*, in Enc., dir., XX, Giuffrè, pag. 451 e ss.; FICHERA F., *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, ESI, Napoli, 1973".

<sup>60</sup> In termini generali, si veda al riguardo quanto scritto da MOSCHETTI F. (a cura di), *Profili generali*, in *La capacità contributiva*, Padova, CEDAM, 1993, pag. 42 e ss., in cui afferma che l'utilizzo extrafiscale dell'imposta non è più oggetto di dubbi, purché la concessione di agevolazioni poggi su norme altrettanto di rango costituzionale indicanti determinati beni giuridici come meritevoli di salvaguardia e promozione nel rispetto dell'art. 53 Cost.. Secondo il medesimo Autore, la valutazione della legittimità delle agevolazioni tributarie è da effettuare attraverso una interpretazione sistematica, contemperando il principio della capacità contributiva con gli articoli costituzionali che tutelano quel particolare valore in essi invocato. Si veda altresì FICHERA F., in *Le agevolazioni fiscali*, CEDAM, Padova, 1992, pag. 145 e ss., in cui evidenzia come alcuni contribuenti che presentano una capacità contributiva uguale (in termini puramente fiscali) ad altri contribuenti, paghino in realtà un ammontare minore di imposte considerando nella valutazione globale della loro capacità contributiva anche le finalità extrafiscali previste dal legislatore che li riguardano.

<sup>61</sup> BASILAVECCHIA M., *A agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, in *Rass. Trib.*, 2002, 2, pag. 423.

Il legislatore ordinario, nella sua attività di emanazione delle leggi, dovendo avere riguardo a notevoli interessi costituzionalmente tutelati, ha la possibilità di riservare loro un trattamento fiscale differenziato e di favore. Difatti, in un'ottica di funzione promozionale che legittima una riduzione del prelievo tributario in senso favorevole per il contribuente, nel vigente impianto normativo sono rinvenibili numerose fattispecie di agevolazioni tributarie: nello specifico, utili ad incentivare peculiari settori dell'economia considerati socialmente meritevoli di attenzioni; in ottica generale, adeguati a perseguire specifici valori collettivi e sociali riconosciuti e protetti all'interno del dettato costituzionale e a rimuovere potenziali disequaglianze.

In questo senso, la preservazione del patrimonio storico ed artistico (art. 9 Cost.) si inserisce fra queste fattispecie di valori generali la cui tutela è ammessa allo scopo di realizzare finalità estranee alla logica prettamente fiscale del tributo. A titolo esemplificativo, si rammentano le norme costituzionali di favore inerenti il diritto al lavoro (artt. 1, 4, 35 e ss.), la famiglia (art. 31), l'istruzione (art. 34), la tutela della salute (art. 32), la tutela del risparmio (art. 47). La disciplina di tutela della cultura e del patrimonio è assimilabile a quella concernente gli altri valori testé riportati non solo per la medesima collocazione tra le fonti del diritto, ma soprattutto per la funzione promozionale e il valore che tendono ad incoraggiare, ovvero quello relativo allo sviluppo e al progresso dell'individuo. L'art. 53, che di per sé esaminato non ammetterebbe forme derogatorie<sup>62</sup>, viene così interpretato avendo riguardo ad altri interessi protetti da specifiche norme sovraordinate e piegato al perseguimento di obiettivi economici e sociali in esse contenuti.

### **2.2.1 La giustificazione extrafiscale dell'agevolazione: la tutela del patrimonio culturale come valore costituzionalmente garantito**

In una prospettiva nazionale, dal punto di vista giuridico, le finalità extrafiscali del trattamento derogatorio si giustificano alla luce della direttiva contenuta nell'art. 9 della Costituzione, collocata fra i principi fondamentali della Repubblica Italiana. Il testo

---

<sup>62</sup> BUZZACCHI C., *La solidarietà tributaria: funzione fiscale e principi costituzionali*, Giuffrè Editore, Milano, 2011.

normativo si suddivide in due parti, disponendo nella prima la promozione della cultura (comma 1), e nella successiva la tutela del patrimonio storico e artistico (comma 2).

Tale disposizione è richiamata all'art. 1 del Codice dei beni culturali, ove si riconosce notevole rilievo alle attività di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale al fine di *“preservare la memoria della comunità nazionale”* e *“promuovere lo sviluppo della cultura”*.

Dalla lettura del dettato costituzionale si evince che le attività di tutela e valorizzazione sono interdipendenti. La tutela ha, tra gli altri, anche lo scopo ben preciso di individuare le categorie di beni meritevoli e di prescrivere le misure di protezione e conservazione per consentirne il godimento pubblico (art. 3 Codice). La valorizzazione è una misura atta a promuovere la riqualificazione degli immobili di interesse culturale degradati e la conoscenza del patrimonio storico sostenendo le attività di promozione e apertura al pubblico (art. 6 Codice). La Costituzione pone l'accento su queste due misure, in quanto fondamentali premesse per consentire un migliore sviluppo e una adeguata diffusione della cultura, funzionali alla formazione della personalità di ogni singolo individuo appartenente alla Nazione; quest'ultima conserva e dona lui la possibilità di studiare le proprie origini e di elevare il proprio intelletto anche attraverso la fruizione dei beni di notevole pregio specifici del contesto in cui è inserito.

In tal senso la giurisprudenza costituzionale si è così pronunciata:

*“Il regime giuridico fissato per le cose di interesse storico e artistico, trovando nell'art. 9 della Costituzione il suo fondamento, si giustifica nella sua specificità in relazione all'esigenza di salvaguardare beni culturali cui sono legati interessi primari per la vita culturale del paese. L'esigenza di conservare e garantire la fruizione da parte della collettività delle cose di interesse storico e artistico giustifica, di conseguenza, l'adozione di particolari misure di tutela, che si realizzano attraverso i poteri della pubblica amministrazione”* (sentenza Corte Cost. n. 269 del 1995).

*“... la doverosa economicità della gestione dei beni culturali, la sua efficienza, non sono l'obiettivo della promozione della cultura, ma un mezzo utile per la loro conservazione e fruizione”* (sentenza Corte Cost. n. 151 del 1986).



Entrambe le pronunce pongono rilevanza costituzionale al compito di tutelare il patrimonio culturale, in quanto mezzo per difendere l'identità nazionale e mantenere integro negli anni ciò che materialmente è ad essa ricollegabile.

Alla luce di ciò, le amministrazioni statali hanno l'obbligo di porre in essere tutte le misure essenziali alla conservazione del bene per permetterne la sua promozione in vista in un migliore godimento collettivo. Proprio per questo nel Codice vi sono una serie di articoli che trattano in modo esaustivo gli adempimenti a cui devono conformarsi coloro che si trovano in una delle tre particolari relazioni previste dalla norma nei confronti dell'immobile (proprietario, possessore, detentore)<sup>63</sup>.

Irrilevante è la natura del titolare della costruzione vincolata; i precetti riguardanti il rispetto del dovere costituzionale sono tradizionalmente rivolti a tutelare il patrimonio storico e artistico sia privato che pubblico.

Lo sviluppo della cultura si configura come un obiettivo di primaria importanza per il Paese. A partire dal *favor* della Costituente per questo settore, è nato un necessario coniugio tra economia e cultura, tra Fisco e Arte.

La norma costituzionale in commento si configura come il pilastro ai fini dell'argomento trattato nel presente elaborato, e di più immediato interesse per l'ordinamento tributario. Il legislatore si avvale dello strumento fiscale (*rectius*: norme agevolative ed esenzioni) per realizzare pienamente il contenuto del precetto richiamato. In effetti, le agevolazioni previste dal legislatore tributario sono connesse al sostegno delle misure di gestione e conservazione del patrimonio culturale nazionale previste espressamente dal D.Lgs. n. 42 del 2004.

Data l'importanza delle attività invocate, il legislatore tributario ha tradizionalmente avuto riguardo di prevedere delle norme fiscali agevolative di vario tipo per indirizzare l'azione dei proprietari a salvaguardare l'originalità, le peculiarità intrinseche e l'efficienza funzionale dei beni vincolati. Le misure fiscali di vantaggio sono appunto degli strumenti adatti a sostenere l'attività di gestione dei suddetti beni svolta

---

<sup>63</sup> A riguardo, Corte Costituzionale, sentenza n. 346 del 2003, in *Il Foro italiano*, 2004, pag. 3292, si è così espressa: "il complesso di vincoli ed obblighi gravanti per legge sulla proprietà di siffatti beni (immobili di interesse storico o artistico), (è un) riflesso della tutela costituzionale loro garantita dall'art. 9, 2° comma, Cost."

direttamente dai loro possessori, a incentivare le condotte virtuose, oltreché orientare gli investimenti dei privati nel settore della cultura. Quindi si sono delle misure che derogano al principio ordinario tributario, ma per una ragione di ordine superiore: ovvero incentivare le attività di altrettanto rango costituzionale *“nell’interesse generale della preservazione del patrimonio culturale nazionale”*<sup>64</sup>.

La peculiare natura storica e artistica, che determina il carattere meritevole e il valore di testimonianza degli immobili che ricadono sotto l’ala protettrice del precetto costituzionale, giustifica l’attenuazione del carico tributario in capo ai loro titolari. In questo senso le norme di favore si configurano come il mezzo per conseguire interessi generali (*rectius*: conservare l’identità nazionale, elevare la coscienza di ogni individuo), di importanza nazionale.

Tale forma di incentivo, che si traduce in una riduzione del gettito in entrata per il Fisco, è una misura equivalente (dal punto di vista del risultato) rispetto ad un intervento diretto mediante sovvenzioni ed incentivi ai contribuenti. Lo Stato, dunque, responsabilizza il contribuente facendolo partecipare attivamente alla gestione e cura del bene culturale che possiede, in cambio di una attenuazione del carico fiscale, dato che è compito di tutti i cittadini tutelare tale patrimonio.

In tal senso, nei punti essenziali della legge del 9 ottobre del 1971 n. 825, emanata per modificare il vecchio sistema tributario, si prevedeva di limitare il più possibile le deroghe ai principi di progressività del sistema tributario, avendo però riguardo a precisi criteri direttivi. Uno di questi, per l’appunto, disponeva che *“il trattamento tributario degli immobili di interesse artistico, storico o archeologico soggetti come tali alla legge 1° giugno 1939, n. 1089, (doveva essere) determinato in modo da tener conto del preminente interesse pubblico alla loro conservazione e protezione”* (n. 8, art. 9). Dallo stralcio riportato si evince l’utilizzo di norme a carattere tributario come mezzo per perseguire finalità extrafiscali. In altre parole, le norme dell’impianto tributario sono state considerate un idoneo strumento per il raggiungimento del reiterato obiettivo di favorire e sostenere la tutela del patrimonio immobiliare di pregio.

---

<sup>64</sup> PISTOLESI F., *Il ruolo delle agevolazioni fiscali nella gestione dei beni culturali in tempi di crisi*, in *Riv. dir. Trib.*, 2014, fascicolo II, pag. 1219.

Il principio costituzionale della capacità contributiva subisce un bilanciamento con il valore meritevole di tutela di pari rilievo (*ex art. 9 Cost.*). Per effetto di tale confronto, soggetti aventi medesima forza economica, ma l'uno possessore di immobile normale e l'altro di immobile vincolato, possono essere legittimamente oggetto di trattamenti tributari differenti.

Dunque si può affermare che le norme di favore attuative di principi costituzionali sono legittime e dunque ammissibili, data l'ampia condivisione all'interno dell'intero ordinamento degli interessi che concorrono a realizzare.

Ciò è fondamentale perché, come si è già visto, le regole della normativa fiscale richiedono che le norme derogatorie siano rette da un caposaldo funzionale e giuridico che ne giustifichi la loro presenza e legittimità per evitare un vizio di incostituzionalità.

In linea teorica, al fine di determinare la razionalità di una norma derogatoria posta in virtù di un principio costituzionale, è sufficiente verificare che il contenuto della prima sia conforme e correttamente indirizzato a svolgere la funzione extrafiscale, garantita dal secondo, per cui è stata creata. Nella fattispecie concreta in esame, è necessario esaminare il contenuto di ciascuna disposizione legislativa di tipo agevolativo avente ad oggetto i particolarissimi immobili: la norma deve essere volta a sostenere le attività di conservazione e gestione del bene da parte del titolare, che proprio in quanto tale è tenuto obbligatoriamente a svolgere.

### **2.2.2. L'agevolazione fiscale come strumento per compensare l'attenuata capacità contributiva dei proprietari, possessori e detentori di immobili storici**

In ordine alla legittimità costituzionale, il secondo tipo di analisi da eseguire attiene la compatibilità delle disposizioni agevolative e delle esenzioni al principio cardine di rango costituzionale di cui all'art. 53<sup>65</sup>.

Ai beni di cui trattasi si associa una capacità contributiva attenuata perché, diversamente da un proprietario di un immobile normale che è soggetto a dei costi eventuali ed evitabili, il proprietario di un immobile vincolato è caratterizzato dalla

---

<sup>65</sup> L'art. 53 della Costituzione, collocato nella Parte I "Diritti e doveri dei cittadini", Titolo IV "Rapporti politici", statuisce che "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva" (comma 1). "Il sistema tributario è informato a criteri di progressività" (comma 2).

possibilità di avere dei redditi, ma dall'essere obbligato a sostenere delle insopprimibili spese, per effetto di legge o su intimazione del Ministero. Spese che spesso sono particolarmente elevate per i beni vincolati rispetto a quelli che tali non sono, in quanto normalmente abbisognano di speciale strumentazione, tecniche di intervento e materiali particolari, personale specializzato, che possono comportare un ammontare di costi molto più elevato rispetto a quello sostenuto comunemente per medesimi interventi su edifici normali. In virtù di ciò, l'agevolazione ha la funzione di attuare il principio sancito dall'art. 53 Cost., secondo il quale a parità di reddito lordo, chi sostiene un determinato ammontare di spese per la tutela e conservazione di quello specifico immobile manifesta una attenuata capacità di contribuzione che gli accorda il diritto ad un minor prelievo d'imposta.

Da notare che, il diritto di godimento può subire una ulteriore limitazione nel caso in cui l'immobile dichiarato storico sia adibito a sede aperta al pubblico, nella qualità di museo o biblioteca. In questo caso l'accessibilità al pubblico permette, da una parte, di realizzare pienamente la fruizione sociale del bene, coniugando e cumulando la natura culturale dello stesso con una destinazione altrettanto culturale, e dall'altra realizza una utilità economica degli stessi ancor più dimidiata.

Sul piano normativo, tale tipologia di immobili richiede sia considerevoli impegni di tipo economico e finanziario, sia non indifferenti adempimenti di tipo amministrativo e complesse procedure per porre in essere le attività programmate.

Per quanto riguarda i primi, questi attengono ai numerosi obblighi di conservazione e manutenzione compresi nel Titolo I della Parte II del Codice dei beni culturali, prescritti ai relativi proprietari o titolari di altro diritto reale di godimento.

Il 1° comma dell'art. 34 specifica che gli oneri connessi ai lavori, ordinati o effettuati direttamente dall'amministrazione, fatte salve talune eccezioni<sup>66</sup>, sono

---

<sup>66</sup> Il Codice, all'articolo 34 e successivi, prevede delle deroghe al principio cardine dettato dal primo periodo del primo comma dell'art. 34 secondo cui *"Gli oneri per gli interventi su beni culturali, imposti o eseguiti direttamente dal Ministero ai sensi dell'articolo 32, sono a carico del proprietario, possessore o detentore."* Difatti, il Ministero ha la facoltà di contribuire totalmente o parzialmente al sostenimento dell'ammontare delle spese sostenute dal proprietario in due casi: o qualora riconosca particolare rilevanza all'intervento eseguito, oppure qualora il bene oggetto dei lavori sia utilizzato o goduto pubblicamente. Da sottolineare che l'ingerenza pubblica alla contribuzione degli oneri conservativi prevede l'accessibilità al pubblico del bene culturale secondo i modi stabiliti, caso per caso, da adeguate convenzioni stipulate tra proprietario e Ministero (art. 38).

totalmente a carico del soggetto proprietario, possessore o detentore dell'immobile sottoposto ad intervento.

A questi si ricollegano gli adempimenti amministrativi e procedurali. In effetti, ai soggetti tanto pubblici che privati, sono imposti altresì dei limiti e dei divieti all'esercizio del diritto di proprietà, relativi all'utilizzo<sup>67</sup> e trasferimento<sup>68</sup> del bene vincolato, per permetterne ed assicurarne la pubblica fruibilità<sup>69</sup>. Da evidenziare che i vincoli sono molto più stringenti qualora i beni siano in capo a dei privati, in virtù di una più elevata possibilità che i suddetti effettuino degli interventi dannosi o destinino l'edificio ad usi non appropriati con la natura del bene.

Alla luce dell'ingente ammontare di oneri che ad una adeguata manutenzione consegue e del carattere prescrittivo con cui deve essere eseguita, come del resto alla serie di restrizioni poste alle facoltà di godere e disporre del bene, la Corte Costituzionale, durante la valutazione del regime agevolativo accordato agli immobili vincolati culturalmente, ha manifestato il proprio orientamento dichiarando che *“è esclusa la comparabilità della disciplina fiscale degli immobili di interesse storico o artistico con quella degli altri immobili”* (Corte Cost. n. 346 del 28 novembre 2003).

In tal senso, la medesima Corte, nella sentenza n. 345 del 28 novembre 2003, ha spiegato che le misure agevolative esclusive degli immobili storici *“trova(no) il (loro) fondamento oggettivo proprio nella peculiarità del regime giuridico”* cui sono sottoposti.

Difatti i gravosi oneri gravanti per legge esclusivamente sulla proprietà dei beni in parola, riflesso della tutela costituzionale accordata a siffatta categoria di *res*, si inseriscono formando un importante cuneo tra reddito lordo e netto. Questo aggravio dal punto di vista economico per il titolare di immobile vincolato si traduce in una sorta di

---

<sup>67</sup> Si fa riferimento alle misure di protezione volte ad impedire che i beni siano danneggiati o impiegati in usi non consoni e irrispettosi delle loro *qualitas* culturali. Per tale ragione, il legislatore ha vietato qualsiasi tipo di intervento in mancanza di specifica autorizzazione rilasciata dal Ministero.

<sup>68</sup> Per gli immobili culturali privati vige il regime di libera alienazione, attenuato dall'obbligo di denuncia di trasferimento (art. 59 del Codice) e dal diritto di prelazione esercitabile da parte degli enti pubblici territoriali secondo quanto stabilito dagli articoli 60, 61 e 62 del Codice.

Per quanto concerne gli immobili di proprietà del demanio, l'art. 55 prevede che possano essere alienati, ad eccezione di quelli rientranti nell'elenco di cui all'art. 54 co. 1 e 2 oggetto di divieto assoluto di alienazione, purché accompagnati da adeguata autorizzazione del Ministero.

<sup>69</sup> La fruizione è disciplinata nel Titolo II, Capo I intitolato *Fruizione dei beni culturali*. Nel Codice non vi è una definizione generale, ma il legislatore intende la fruizione come una finalità da perseguire per raggiungere la piena valorizzazione e tutela dei beni culturali. L'art. 104 prevede la possibilità da parte del pubblico di visitare beni culturali immobili e visionare collezioni di proprietà di privati per scopi culturali.

forza economica minore e, quindi, in una attitudine alla contribuzione attenuata rispetto a quella di un proprietario di immobile normale, rendendolo perciò meritevole di ristoro.

Si chiude il cerchio del ragionamento, citando la recente decisione n. 72 del 5 aprile 2018 della Consulta che, mantenendo l'orientamento già consolidato in numerose pronunce precedenti<sup>70</sup>, ha confermato che *“tutte le agevolazioni fiscali afferenti alla categoria dei beni culturali (...) rispondono essenzialmente alla finalità di compensare obblighi e vincoli a essi inerenti”*.

In sostanza, il regime fiscale di favore previsto applica correttamente il principio della tassazione, commisurandola all'effettiva forza economica di ogni contribuente. Il riconoscimento delle agevolazioni fiscali per tale categoria di costruzioni permette così di raggiungere l'equità fiscale.

Partendo da una situazione in cui la proprietà di due immobili denota un identico indice di capacità contributiva (in capo a due distinti soggetti), qualora uno dei due immobili venga dichiarato di interesse culturale, il relativo proprietario presenterà una attitudine alla contribuzione minore per effetto del nuovo regime giuridico a cui è subordinato. Alla luce dell'esempio teorico che precede, il regime fiscale di favore *“non rappresenta un “privilegio”, ma un'equa compensazione”*<sup>71</sup>. Anzi, è il risultato di una corretta applicazione del criterio di contribuzione e riparto dei carichi pubblici, perché non si ferma alla ricchezza oggettiva del contribuente, ma tiene conto dei pregiudizi subiti in correlazione al diverso trattamento legale afferente i beni in analisi.

Ciò non toglie che l'adozione da parte del legislatore di misure generali e non specifiche (come il contributo o altre forme di erogazione pubblica), possa essere in parte anche attribuita alla volontà di attuare l'art. 9 Cost.. L'orientamento costituzionale, ove sostiene che la *ratio* agevolativa poggia sull'esclusiva volontà di compensare le ingenti spese dei beni vincolati attraverso una attenuazione del carico fiscale, appare insufficiente a motivare adeguatamente ed esaustivamente la complessità e varietà di fattispecie agevolative caratterizzanti il sistema tributario.

---

<sup>70</sup> Per quanto concerne le sentenze della giurisprudenza costituzionale, si veda, oltre a quella già menzionata nel testo, fra le altre, la sentenza n. 345 del 28 novembre 2003, in *De Jure*.

Il medesimo orientamento è stato condiviso anche dalla giurisprudenza di legittimità, si vedano tra le tante, le sentenze n. 12790 del 19 ottobre 2001, n. 7876 del 9 giugno 2000, n. 2442 del 18 marzo 1999, n. 11445 del 19 novembre 1993, in *cerdef.it*.

<sup>71</sup> COSTANZO M. L., *Fisco e cultura: la tassazione degli immobili di interesse storico artistico e l'intervento dei privati a sostegno del patrimonio culturale*, in *Rass. avv. St.*, 2015, ottobre-dicembre, pag. 277.

La logica della Consulta risulta idonea a spiegare gli interventi di tipo diretto, ovvero la possibilità di dedurre e detrarre determinate spese, in quanto si ravvisa una corrispondenza reale tra pregiudizio subito e diritto alla riduzione dell'esborso. Non pare giustificare invece le previsioni di favore (esempio in ambito IRPEF e IMU), in cui il possessore beneficia di uno sgravio d'imposta indipendentemente dall'aver o meno sopportato delle spese di conservazione e manutenzione.

La suddetta riflessione può portare a pensare che il legislatore abbia adottato una misura discriminante di riduzione dell'imponibile, forse spinto, e allo stesso tempo sostenuto, dall'art. 9 Cost.. Tale ragionamento permette così di giustificare le scelte normative ispirate a ragioni estranee alla tipica struttura-base della fiscalità (*rectius*: commisurare il carico fiscale alla capacità contributiva) destinate a soggetti che non manifestano una ridotta capacità contributiva rispetto a chi è sottoposto alla normativa ordinaria. La motivazione alla base di una diversa incidenza del carico fiscale risiederebbe nella valorizzazione della funzione sociale di cui si fanno portatori questi particolari beni.<sup>72</sup>

Ritornando all'analisi mirata dell'art. 53 Cost., la portata costituzionale del valore che si va a tutelare assoggettando a vincolo diretto gli edifici storici, permette di affermare che l'interesse del singolo possessore subisce una inevitabilmente subordinazione alla realizzazione di un anteposto interesse collettivo. Sulla base di ciò, appare logico il ragionamento per cui le spese affrontate dal possessore per realizzare gli interventi finalizzati alla loro salvaguardia, sia che siano compiuti di sua spontanea volontà, che su intimazione del Ministero, siano considerate una forma di contribuzione alle spese pubbliche. Il soggetto privato utilizza parte della propria ricchezza per pagare delle spese che altrimenti avrebbe dovuto sostenere lo Stato, dato l'interesse della collettività cui soggiace a tali lavori. In altre parole, il soggetto passivo d'imposta si sostituisce allo Stato facendosi carico direttamente dell'intero ammontare del sacrificio finanziario, riducendo la propria disponibilità economica.

Lo strumento delle agevolazioni fiscali permette di tenere conto di questa particolare forma di concorso diretto alla spesa pubblica e di evitare, in primo luogo, di

---

<sup>72</sup> In modo analogo si esprime D'AYALA VALVA F., *Brevi riflessioni sulla locazione degli immobili storici dopo il Testo Unico sui beni culturali e ambientali*, in *Riv. dir. Trib.*, parte I, 2003.

sottoporre a doppia imposizione la stessa manifestazione di capacità contributiva; capacità contributiva che viene erosa dal sostenimento obbligatorio di costi a beneficio dell'intera comunità e che ipoteticamente il medesimo soggetto, in caso di immobile non vincolato, avrebbe potuto scegliere di non sostenere. In secondo luogo, consente di non violare il noto principio di uguaglianza proclamato dall'art. 3 Cost..

### 2.2.3 Il principio di eguaglianza tributaria

Esaminando la compatibilità costituzionale delle agevolazioni fiscali viene in rilievo anche un altro principio fondamentale dell'ordinamento. Dalla lettura combinata dell'art. 53 Cost. e dell'art. 3 Cost.<sup>73</sup> si delinea il concetto basilare a cui si ispira il sistema tributario italiano, ovvero il principio di eguaglianza tributaria. Quest'ultimo stabilisce che a soggetti caratterizzati da analogo indice di capacità contributiva siano ricollegati trattamenti fiscali uguali; viceversa, a soggetti che presentano un indice di capacità contributiva differente corrispondano trattamenti fiscali differenti.

Spetta al legislatore, usufruendo del proprio ampio potere discrezionale, valutare e individuare le situazioni uguali e tenerle separate da quelle che sono differenti, prevedendo distinti trattamenti giuridici nel rispetto del principio di uguaglianza sul piano tributario.

Nonostante la regola generale, la Corte Costituzionale ammette che si normino situazioni economiche espressione di pari forza economica riservandogli trattamenti fiscali diversi, a patto che la *ratio* sottesa sia quella di soddisfare altri interessi costituzionalmente riconosciuti e tutelati. Per questo motivo, la stessa Corte ha dichiarato legittime le norme agevolative inerenti, ad esempio, al diritto alla salute, al diritto all'istruzione e al lavoro, e al noto diritto alla tutela della cultura e del patrimonio storico e artistico.

---

<sup>73</sup> L'art. 3 della Costituzione testualmente recita: "*Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali.*" (comma 1). "*E' compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese*" (comma 2).



In virtù dunque della tutela Costituzionale ai sensi dell'art. 9, il legislatore tributario, nell'emanazione di norme di favore aventi ad oggetto immobili di interesse culturale, ha incontrato il *favor* della Suprema Corte che ne ha riconosciuto la legalità.

L'unico limite che il potere discrezionale incontra è il parere della giurisprudenza di legittimità, la quale può sindacare le decisioni prese dal legislatore solamente qualora siano palesemente arbitrarie o illogiche. Il suo operato consiste nel controllare il ragionevole e non discriminatorio uso del potere discrezionale assegnato a colui che emana le leggi, la coerenza del contenuto della disposizione con i fini costituzionali perseguiti e che l'ammontare dell'imposta dovuta non sia puramente discriminatorio<sup>74</sup>.

Le disposizioni fiscali poste a vantaggio del settore della cultura sono state più volte esaminate dalla suddetta Corte, al fine di vagliarne la legittimità costituzionale. Con particolare riferimento alle questioni risolte facendo esplicito richiamo alla discrezionalità del legislatore e al contemperamento degli artt. 3 e 53 Cost., si menziona la sentenza del 28 aprile 1983, n. 108. Nello specifico, la Commissione tributaria di 1 grado di Sondrio ha promosso questione di legittimità dell'art. 60, secondo comma, lettera a), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 (Istituzione e disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche), rivendicando una ingiustificata disparità di trattamento data dalla possibilità di dedurre le erogazioni liberali solo dai redditi d'impresa.

Posto che *“le disposizioni legislative (contenenti) agevolazioni e benefici tributari di qualsiasi specie”*, indipendentemente dai fini, *“costituiscono il frutto di scelte del legislatore, al quale soltanto spetta di valutare e di decidere non solo in ordine all'an, ma anche al quantum e ad ogni altra modalità e condizione afferente alla determinazione di dette agevolazioni”*<sup>75</sup>, la Corte non ha ravvisato gli estremi per giudicare tale norma irrazionale ed arbitraria in quanto sorretta da valide motivazioni. Queste ultime, spiega la Suprema Corte, sono rinvenibili nel particolare regime giuridico e tributario di cui usufruiscono le imprese in relazione alle attività esercitate (in cui le erogazioni liberali per scopi scientifici e culturali si inseriscono alla perfezione) e alle importanti funzioni sociali ed economiche che svolgono per l'intera comunità (da notare che il legislatore a suo tempo aveva rubricato l'articolo *“oneri di utilità sociale”*).

---

<sup>74</sup> Si veda sul punto le sentenze della Corte Costituzionale n. 10/2015 e n. 116/2013.

<sup>75</sup> Sentenza Corte Costituzionale del 28 aprile 1983, n. 108.

I Giudici ritenendo che il legislatore avesse utilizzato la propria discrezionalità correttamente (valutando adeguate le ragioni appena esposte), non ha ravvisato violazione dei principi di cui agli artt. 3 e 53 Cost., dichiarando per tali motivi legittima la disposizione denunciata.

### **2.3 La ratio legis e i modi operandi delle previsioni di favore accordate ai beni di interesse storico**

Le norme di favore riservate ai proprietari, possessori o detentori a qualsiasi titolo di edifici storici ed artistici operano secondo due logiche, una in senso indiretto, l'altra in senso diretto.

La prima fa riferimento alle norme di favore che operano concedendo una riduzione della base imponibile o dell'aliquota, indipendentemente dal fatto che il soggetto passivo d'imposta abbia o meno sostenuto ingenti costi per la conservazione e manutenzione dell'immobile. Il proprietario gode dunque di tali sgravi fiscali per il solo fatto che il suo bene possiede lo *status* di culturale. Si fa riferimento, ad esempio, alla riduzione del 50% della base imponibile ai fini del calcolo dell'IMU (art. 13, comma 3, lettera a), del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201). In tal caso, il regime di attenuazione dell'imposizione tende a costituire un risparmio monetario nel presente, che sarà investito nel futuro quando l'edificio storico richiederà interventi di manutenzione straordinaria o di restauro. Pertanto, tale sostegno fiscale è utile a permettere al proprietario di accantonare risorse economiche per essere in grado di conservare e preservare, attraverso tutte le operazioni necessarie e previste espressamente dalla vigente legge, l'immobile nel migliore stato.

La seconda si individua nel settore delle imposte dirette, ovvero a solo titolo chiarificatore, nella possibilità di detrarre le spese di manutenzione, protezione e restauro effettuate sul bene in questione (art. 15, lettera g), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917). Nella categoria di specie, la previsione agevolativa opera direttamente diminuendo il carico tributario contestualmente all'anno in cui si sono sostenute dette spese legate ad interventi attivi, assicurando "*la statica conservazione del bene tout court*"<sup>76</sup>.

---

<sup>76</sup> Si veda al riguardo SORRENTINO P., *Tassazione degli immobili di interesse storico artistico: il <<diritto vivente>> della Corte di Cassazione all'esame della Corte Costituzionale*, in *Boll. Trib.*, 2003, gennaio-aprile, pag. 636.

## 2.4 Interventi della Corte Costituzionale

Non sono numerose le sentenze aventi ad oggetto la richiesta di verifica della legittimità costituzionale delle disposizioni di favore concesse al patrimonio culturale immobiliare.

Il contribuente che beneficia del trattamento fiscale agevolato non ha alcun incentivo a rimettere al controllo della Corte Costituzionale una norma che gli appare incostituzionale, per il semplice fatto che il giudizio può comportare l'abrogazione totale o parziale delle norme tributarie agevolative di cui gode.

Viceversa, l'interesse a sollevare giudizio di costituzionalità può nascere in capo a chi ritiene di essere stato ingiustamente escluso, chiedendo l'estensione dell'ambito di applicazione della fattispecie agevolativa.

Per tali motivi, generalmente la Consulta è "*chiamata a pronunciare sentenze additive*"<sup>77</sup> sulle norme appartenenti a tale regime tributario: qualora ritenga fondata la questione sollevata, dichiara l'illegittimità della norma nella parte in cui ne limita l'ambito di applicazione, chiedendo che la stessa sia integrata al fine di raggiungere la legittimità costituzionale.

Durante il vaglio costituzionale delle disposizioni agevolative e di esenzione fiscale, la Consulta tiene sempre presente dell'ampio potere discrezionale di cui gode il legislatore nella loro previsione, consistente nella libertà di decisione in merito all'*an*, al *quantum* e ad ogni altro aspetto della norma in ordine alle modalità e condizioni di godimento.<sup>78</sup>

Si precisa che, nell'esercizio della propria funzione legislativa, il legislatore deve comunque prestare attenzione e ai principi costituzionali attinenti alla materia e ad alcuni inderogabili limiti alla potestà legislativa che governano la materia tributaria. Con particolare riferimento ai beni culturali il legislatore deve avere riguardo ad emanare leggi agevolative, che realizzino concretamente la tutela del patrimonio culturale in ragione del criterio guida *ex art. 9, comma secondo*, della Costituzione; particolare attenzione quindi a che il beneficio fiscale vada a vantaggio degli immobili storici incentivando una attiva conservazione, e non sia un mero sgravio d'imposta ad unico

---

<sup>77</sup> BASILAVECCHIA M., *op. cit.*, pag. 440.

<sup>78</sup> Così si è espressa la giurisprudenza costituzionale nelle sentenze, fra le altre, n. 108 del 1983 e nella più recente n. 72 del 2018.

vantaggio dei loro proprietari. Questo principio deve altresì essere bilanciato con altri due principi generali dell'ordinamento tributario italiano, ovvero il principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost. e il principio di capacità contributiva ai sensi dall'art. 53 Cost.. Per quanto attiene invece ai limiti, è necessario che il legislatore operi nel rispetto della condizione di non arbitrarietà e ragionevolezza.

È proprio in ordine al rispetto di questi parametri e criteri di ordine superiore (tutti o in parte, a seconda di quali il rimettente richiama per contestare la legittimità) che la Consulta accoglie o ritiene infondata la questione sollevata di legittimità costituzionale delle norme eccezionali e derogatorie.

#### **2.4.1 Le forme e i limiti del potere discrezionale attraverso la giurisprudenza costituzionale**

Spesso la controversa, difficoltosa e non univoca interpretazione delle norme fiscali agevolative fa nascere contrasti tra Amministrazione finanziaria e contribuenti circa le modalità e l'ambito di operatività.

Non raramente nel corso del giudizio tra le due parti, l'Amministrazione finanziaria chiama la Corte Costituzionale a pronunciarsi sulla legittimità costituzionale di tutta o di una parte della disposizione che ritiene viziata.

Data la centralità ed essenzialità nelle decisioni del cosiddetto potere discrezionale, nei successivi paragrafi si utilizzeranno come fil rouge le declinazioni di questa facoltà che al contempo rivestono anche i panni di limiti, ovvero i principi della ragionevolezza e non arbitrarietà, per dimostrare in quali casi e in che modi le norme di favore riservate al patrimonio culturale sono legittime all'interno dell'ordinamento giuridico italiano.

Si procede dunque all'analisi delle argomentazioni giuridiche e dei principi consolidati che per la maggiore giocano un ruolo fondamentale nella giurisprudenza della predetta Corte.

#### 2.4.1.1. Il principio di ragionevolezza e la sentenza (Corte Cost.) n. 346 del 28 novembre 2003

“Il principio di ragionevolezza appare il criterio logico fondamentale”<sup>79</sup> a cui si ispira la Corte Costituzionale per decidere in merito alla costituzionalità di ciascuna disposizione che riservi un regime fiscale di favore e di cui sia stato sollevato dubbio di legittimità.

Si richiama, a conferma di ciò, la giurisprudenza costituzionale che nel testo della sentenza utilizza l’espressione “potere discrezionale”, alla quale sono connesse altresì le locuzioni “arbitrario” ed “irragionevole”.

Primariamente si richiamano alcune delle sentenze che hanno ad oggetto il vaglio di regimi fiscali eccezionali, non strettamente attinenti ai beni culturali, ma di pari portata logica. In tal senso, nella sentenza del 30 giugno 1994, n. 272, discutendo del regime della ritenuta a titolo d’imposta in quanto applicabile esclusivamente alle persone fisiche e alle società di persone, i giudici ne dichiarano la legittimità in quanto “*espressione di una discrezionalità legislativa non censurabile, (perché) non esercitata in modo palesemente irragionevole*” o irrazionale.

In modo analogo si è espressa la Corte in ordine alle sentenze n. 264 del 2017, n. 119 del 1995, n. 292 del 1987; come pure nell’ordinanza n. 174 del 2001.

Per quanto attiene le pronunce aventi ad oggetto la liceità di specifiche norme che prevedono un regime fiscale eccezionale riservato ai titolari di immobili vincolati, appare importante menzionare le note sentenze n. 346 del 2003 e n. 108 del 1983<sup>80</sup> nelle quali si riconosce una consolidata giurisprudenza della medesima Corte, in ordine all’omogeneità del criterio logico di cui si è avvalsa.

Nella pronuncia della Corte Costituzionale del 28 novembre 2003, n. 346, è stata sollevata eccezione di legittimità in merito all’applicazione della medesima regola per la determinazione del reddito imponibile ai fini IRPEF, indipendentemente dall’utilizzo che ne fa il proprietario (lo utilizza come propria abitazione o lo loca a terzi).

---

<sup>79</sup> DE MITA E., *Bonus legittimo per gli immobili storici e artistici*, in *Il Sole 24 ORE*, 14 maggio 2018.

<sup>80</sup> La suddetta sentenza è stata commentata nel presente capitolo, al paragrafo intitolato “Il principio di eguaglianza tributaria”.

Fino al 2011, la determinazione del reddito fondiario degli immobili vincolati, esclusivamente posseduti da persone fisiche, seguiva le modalità prescritte dall'articolo 11, comma 2, della legge n. 413 del 1991, in base al quale, "in ogni caso", il reddito dei suddetti immobili era calcolato applicando il criterio della rendita figurativa, considerando irrilevante l'eventuale canone di locazione percepito.

La Commissione tributaria provinciale di Torino ha sollevato questione di legittimità costituzionale nei confronti dell'anzidetto articolo, asserendo che il proprietario locatore di immobile storico sarebbe indebitamente avvantaggiato sia rispetto al proprietario di immobile parimenti vincolato ma non locato, che di immobile normale locato, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione.

Secondo il rimettente, a confronto con il penultimo, il locatore di immobile culturale ha un doppio beneficio: il primo consistente nella possibilità di detrarre le spese di manutenzione e conservazione straordinarie nella stessa misura degli immobili vincolati non locati, ma con la differenza che non sopporta le spese di natura ordinaria in quanto a carico del conduttore; il secondo, nell'incasso di un reddito generato dallo sfruttamento economico del bene. La norma tributaria perciò violerebbe il principio di capacità contributiva in quanto prevede analogo metodo di determinazione della base imponibile, e quindi medesimo ammontare di imposta, in forza di capacità contributive effettive diverse.

La violazione del principio di eguaglianza è ravvisata invece nei confronti delle unità immobiliari normali locate, per la mancanza di omogeneità delle tecniche utilizzate. La regola generale infatti impone di calcolare il reddito imponibile degli immobili locati utilizzando il maggiore tra il canone di locazione, dopo aver applicato i correttivi di legge, e la rendita catastale.

La Corte Costituzionale ha giudicato infondata la questione sollevata, ricordando l'ampio potere discrezionale di cui gode il legislatore nell'emanare le leggi agevolative e nel concedere benefici tributari. La stessa ha ritenuto la scelta del legislatore non lesiva del canone di ragionevolezza e dunque legittima.

In ordine alla prima questione, la Consulta ha dichiarato razionale la decisione del legislatore di mantenere il medesimo metodo di calcolo, apparendo oggettivamente arduo, a causa della normativa vigente relativa alle modalità di individuazione del reddito

locativo, determinare esattamente i costi da scomputare dal canone lordo, i quali sono numerosi e consistenti.

Non si può nemmeno censurare la norma per palese irragionevolezza. Il vantaggio che vi è dal calcolo dell'imponibile prescindendo dal confronto con il canone di locazione incassato, dimora nella incomparabilità delle discipline fiscali dei beni vincolati e quali non sono, per le caratteristiche proprie e il regime giuridico speciale al quale sono assoggettati.

La sentenza in commento conferma l'utilizzo da parte dei giudici, per giungere al verdetto, del criterio logico della ragionevolezza. Ciascun vizio sollevato dal rimettente è oggetto di comparazione con il principio in parola, e il suo rispetto è vagliato analizzando i nessi logici nella formulazione dell'articolo e le ragioni sottostanti.

#### **2.4.1.2 La possibilità di cambiare il regime derogatorio e la sentenza (Corte Cost.) n. 72 del 5 aprile 2018**

Rientra altresì nelle facoltà sovrane del legislatore poter modificare il regime agevolativo inizialmente previsto per una data tipologia di imposta. La disciplina sostitutiva può tanto allargarne la portata prevedendo un regime maggiormente agevolativo, quanto ridurla dando vita ad un regime meramente agevolativo.

In tal senso, nell'ordinanza n. 174 del 2001<sup>81</sup>, la Corte si è così espressa "(il legislatore) *non è obbligato a mantenere il regime derogatorio, qualora mutino o siano diversamente valutate le condizioni per le quali il detto regime era stato disposto, purché ciò avvenga nei limiti della non arbitrarietà e della ragionevolezza e nel rispetto dei principi costituzionali in materia*".

In aggiunta, è importante sottolineare che una norma agevolativa, affinché sia socialmente accettabile e non risulti essere un mero privilegio, deve essere sostenuta da un valido fondamento. Nel caso che concerne, colui che emana le leggi, in un contesto in

---

<sup>81</sup> Con l'ordinanza n. 174 del 2001 è stata dichiarata infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 26, quarto comma, terzo periodo, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, sollevata in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., nella parte in cui prevedeva la sua applicazione anche nei confronti dei soggetti esclusi dall'IRPEG.

continuo mutamento, ha la facoltà di modificare l'impianto di favore alla luce delle variazioni apportate alle leggi direttamente connesse.

Dunque, il potere discrezionale del legislatore si estende alla possibilità di modificare ed innovare la disciplina che governa la tassazione di una specifica imposta. Effettuando un piccolo inciso anticipatorio di ciò che si vedrà nel successivo capitolo, il legislatore ha indirizzato il suo agire verso un'unica direzione, determinando nel tempo un tendenziale avvicinamento tra la disciplina fiscale dei beni vincolati e quali non sono, andando a ridurre l'entità del risparmio d'imposta concesso dalle prime norme tributarie agli immobili culturali.

L'indicazione orientativa citata nell'ordinanza n. 174 si è consolidata nella giurisprudenza propria, tanto che è stata oggetto di richiamo anche nella più recente sentenza del 5 aprile 2018, n. 72.

Nello specifico, oggetto del giudizio di legittimità era una parte del nuovo regime fiscale introdotto con il D.L. n. 16 del 2012, abrogativo della legge n. 413 del 1991 commentata nel precedente paragrafo.

Ad avviso della Commissione Tributaria Provinciale di Novara, la disposizione all'art. 4, commi 5-*quater* e 5-*sexies*, lettera a), D.L. 16/2012, introduttiva di una serie di agevolazioni diversificate a seconda dell'utilizzo che ne viene fatto dell'immobile culturale, posta in sostituzione del metodo di calcolo basato sulla sola rendita figurativa prescindendo dal canone di locazione (art. 11, co. 2, L. 413/1991), è costituzionalmente illegittima. Il rimettente evidenzia che il regime in vigore ridimensiona eccessivamente sotto il profilo quantitativo il beneficio fiscale accordato agli immobili vincolati, tanto da far sfumare il distinguo tra immobili vincolati e quelli che non lo sono, in violazione degli artt. 9, 3 e 53 della Costituzione. Sulla questione, la Corte Costituzionale si è espressa dichiarandola infondata.

Con particolare riguardo e limitatamente all'argomento oggetto del presente paragrafo, la Corte evidenzia come non vi fossero più gli estremi per mantenere il precedente regime speciale. Quest'ultimo, in ordine al principio di capacità contributiva, era stato dichiarato ragionevole "*nell'obiettiva difficoltà (...) di ricavare per gli immobili di cui si tratta dal reddito locativo il reddito effettivo*" (sentenza Corte Cost. n. 346 del 2003).



Divenne invece possibile armonizzare i metodi di calcolo della base imponibile degli immobili vincolati locati a quelli non vincolati locati con l'introduzione dell'art. 8, co. 1, della legge 9 dicembre 1998, n. 431 (Disciplina delle locazioni e del rilascio degli immobili adibiti ad uso abitativo). Al suo interno è quantificata la riduzione forfettaria del canone locativo, prevedendola pari al 35 per cento (pari ad un incremento del 30 per cento rispetto a quella ordinaria stabilita del 5 per cento).

In conclusione, il fatto che il precedente regime fosse stato dichiarato legittimo tenendo conto della legislazione presente in quel periodo, non preclude la legittimità del successivo regime, anche se meno favorevole per il contribuente.

Il nuovo regime fiscale creato dal legislatore non è viziato da eccesso di potere, né censurabile in ordine alla modifica che porta con sé, in quanto frutto dell'adeguamento all'evoluzione di un altro regime giuridico ad esso connesso.



## CAPITOLO III

### TASSAZIONE E AGEVOLAZIONI TRIBUTARIE DEGLI IMMOBILI VINCOLATI: ANALISI DEI SINGOLI ISTITUTI

#### **3.1 Caratteristiche peculiari della disciplina tributaria riservata ai beni culturali a partire dalla prima legge in materia n. 512 del 1982**

Il legislatore tributario ha rivolto come non mai prima la propria attenzione alla tutela del patrimonio culturale nazionale solo a partire dalla seconda metà del Ventesimo secolo.

La legge del 2 agosto 1982, n. 512 (chiamata “Legge Scotti”), dedicata al “Regime fiscale dei beni di rilevante interesse culturale”, è il primo articolato e unitario provvedimento al cui interno vi sono numerose e specifiche prescrizioni che devono essere successivamente recepite ciascuna nell’opportuno testo unico (testo unico delle imposte sui redditi, dell’imposta sulle successioni e donazioni e dell’imposta di registro). Tuttavia questa legge non configura affatto un testo organico della materia in oggetto. Infatti, questa normativa di settore si limita ad introdurre una serie di norme di favore, riguardanti sia le imposte di tipo diretto che quelle di tipo indiretto, andando semplicemente ad integrare la disciplina fiscale ordinaria del relativo tributo e creando un regime fiscale agevolato in capo ai proprietari di immobili culturali.

La legge n. 512 del 1982 permette di realizzare un innovativo approccio di politica artistica e culturale nei confronti dei beni di rilevante interesse storico. Da una tradizionale conservazione statica dei suddetti beni demandata al solo settore pubblico, con tutti i limiti di un bilancio di spesa a cui è soggetto, totalmente insufficiente rispetto alle reali esigenze di cui necessita tale patrimonio; ad una nuova politica fiscale che consente di garantire un appropriato risparmio d’imposta ai privati possessori da investire loro stessi nella tutela di tale patrimonio.

La normativa tributaria attualmente in vigore muove le proprie origini proprio dalla legge 512.

Effettuando un confronto tra la prima legge in materia e quelle che si sono succedute, si possono notare all'interno di un contesto generale immutato alcune differenze.

L'ideologia della cosiddetta Legge Scotti si è incardinata e consolidata nel tempo, tanto che le norme che si sono succedute (integrando, modificando o abrogando le precedenti) hanno mantenuto tale orientamento logico di responsabilizzazione dei cittadini invitandoli ad una partecipazione attiva e diretta nelle attività di salvaguardia e valorizzazione dei beni in parola.

Con il passare del tempo però, per far fronte alle continue e crescenti esigenze di gettito, il legislatore ha ridimensionato la portata delle disposizioni agevolative precedentemente riservate al settore dei beni culturali, effettuando delle modifiche di carattere qualitativo e quantitativo. Nel concreto, spesso ha agito riducendo, e talvolta eliminando, determinate detrazioni, deduzioni ed esenzioni.

Nonostante queste correzioni, ciò che non è cambiato nel corso degli anni è il modo di disciplinare tale materia. Ovvero il legislatore sul versante tributario, diversamente da quanto accade in altri settori, non ha in nessuna occasione introdotto una legge o un testo unico per regolare in maniera organica le norme *"della fiscalità applicata al patrimonio culturale"*<sup>82</sup>. Negli anni, il legislatore in modo episodico e sconnesso ha introdotto volta per volta delle singole disposizioni specifiche, ma sparse negli svariati testi di legge presenti all'interno dell'ordinamento tributario.

Giova invece ricordare come, in ambito amministrativo, i beni culturali siano stati fin dalle origini regolamentati in modo esauriente ed organico all'interno di una unica disposizione, prima nelle Leggi Bottai, successivamente e per un breve periodo nel Testo Unico dei beni culturali, ed infine nel Codice dei beni culturali e del paesaggio attualmente in vigore.

In simile contesto, con riferimento all'attuale panorama normativo, si prosegue analizzando il trattamento tributario favorevole accordato al patrimonio culturale immobiliare, facendo riferimento alle singole norme attinenti a ciascun istituto da queste interessato.

---

<sup>82</sup> TAMIOZZO R., *La legislazione dei beni culturali e paesaggistici: guida ragionata*, Giuffrè Editore, Milano, 2009.

### 3.1.1 Il classamento degli immobili dichiarati di interesse culturale

In considerazione dell'importanza generale dell'argomento, soprattutto con riguardo alle notevoli implicazioni in materia di imposizione fiscale diretta, appare necessario illustrare le regole operative da adottare in sede di inquadramento catastale degli immobili che hanno ottenuto il decreto di vincolo, al fine di assicurare un trattamento non discriminatorio, e dunque il più omogeneo possibile, nei confronti dei contribuenti possessori di tali immobili.

A seguito dell'emanazione della circolare del 9 ottobre 2012, n. 5, l'Agenzia del Territorio ha chiarito la corretta modalità di classamento degli immobili a seguito di dichiarazione di interesse culturale, ed ha fornito maggiori spiegazioni in merito alla categoria A/9.

L'accatastamento in una determinata categoria avviene indipendentemente dal riconoscimento in un immobile dell'interesse culturale e alla sua conseguente sottoposizione al regime vincolistico.

Per i suddetti immobili trova applicazione la regola generale, in base alla quale la categoria catastale di ciascuna unità immobiliare è attribuita ponendo l'attenzione alla destinazione d'uso, alle caratteristiche intrinseche e al contesto territoriale e abitativo in cui è collocata.

Ha inoltre sciolto ogni dubbio circa il possibile legame tra la particolare nomenclatura della categoria catastale "A/9 - *Castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici*" e l'esistenza del cosiddetto "interesse storico o artistico" di un immobile, spiegando che non vi è alcuna correlazione tra l'interesse culturale e l'eminenza storico-artistica. Pertanto, la voce A/9 non è la categoria di riferimento degli edifici appartenenti al patrimonio artistico e storico, in virtù del fatto che *"non può stabilirsi una correlazione tra il riconoscimento di immobile vincolato ed una specifica categoria catastale"*, ma gli unici parametri significativi rimangono le peculiarità tecniche e costruttive dell'immobile.

Ricapitolando in breve:

- l'immobile riconosciuto di pregevole valore storico o artistico e assoggettato conseguentemente al regime di tutela dettato dal Codice, senza avere riguardo alla sottoposizione al vincolo, conserva la propria categoria

catastale attribuita precedentemente avendo riguardo alle caratteristiche proprie, la quale, quindi, non necessariamente combacia con la categoria A/9;

- rientrano nella categoria A/9 solo gli immobili che presentano le specifiche costruttive dettate in astratto dalla normativa per tale categoria; non rientrano tra queste la sussistenza del vincolo culturale.

### **3.2 Le imposte sui redditi derivanti dal possesso dei beni immobili vincolati**

A grandi linee, nel comparto delle imposte dirette sul reddito, l'attuale legislazione differenzia le modalità di assegnazione e l'incidenza delle agevolazioni, a seconda:

- della fonte reddituale che l'immobile vincolato produce. Questa è strettamente connessa alla natura del soggetto possessore dello stesso (persona fisica, società o lavoratore autonomo), alla destinazione (all'interno o al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa, arte e professione o società ed enti commerciali) e alla condizione di utilizzo dell'immobile (locato, sfitto);
- se l'agevolazione è volta ad alleviare gli ingenti oneri per interventi manutentivi, oppure ad incentivare gli investimenti privati in tale settore in sede di determinazione del reddito fondiario (incentivi di tipo dinamico o statico);
- se il proprietario incentiva altresì l'attività di fruizione mettendo a disposizione del pubblico il proprio immobile.

Come anticipato in premessa, la legislazione fiscale che regola gli immobili di interesse storico e artistico ha subito importanti riforme nel corso degli anni, che ne hanno ridotto la portata premiale. Appare quindi utile ricostruire la normativa previgente per comprendere al meglio quella attuale, in una ottica in cui il sistema tributario veste i panni di importante strumento promotore di una tutela attiva del ricco patrimonio immobiliare di natura culturale.

### **3.2.1 Tassazione del reddito fondiario prodotto dagli immobili vincolati posseduti da persone fisiche non in regime d'impresa e non strumentali per l'esercizio di arti e professioni**

#### **3.2.1.1 Il regime fiscale basato sulla "rendita figurativa" ex L. n. 413 del 1991**

Nel previgente regime fiscale diretto, in vigore sino al periodo d'imposta 2011, le previsioni agevolative erano contemplate all'art. 11, comma 2, della legge del 30 dicembre 1991, n. 413.

Tale disposizione stabiliva quanto segue:

*"In ogni caso, il reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'articolo 3 della legge 1° giugno 1939, n. 1089, e successive modificazioni e integrazioni, (era) determinato mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale (era) collocato il fabbricato".*

In generale, ai fini della determinazione della base imponibile per il calcolo dell'IRPEF, risulta importante il metodo di stima della rendita catastale di ogni immobile posseduto dallo stesso individuo, purché non detenuto in regime di impresa. L'art. 34<sup>83</sup> del TUIR (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917), prevedeva che il reddito dei fabbricati coincidesse con il "reddito medio ordinario", determinato secondo la tariffa d'estimo assegnata dal catasto urbano a quella precisa unità immobiliare.

Ne deriva, dunque, l'importanza e la portata agevolativa del criterio descritto nell'art. 11, co. 2, in base al quale si applicava la cosiddetta "rendita figurativa". Il reddito fondiario degli immobili di interesse storico e artistico, ora ai sensi dell'art. 10 del D.Lgs. n. 42 del 2004, era quantificato moltiplicando la tariffa d'estimo di minor ammontare tra le abitazioni della stessa zona censuaria in cui era insediato l'immobile vincolato, per la grandezza propria dell'immobile. Il prodotto risultante, rivalutato del 5 per cento, costituiva la rendita catastale da inserire nella base imponibile ai fini del calcolo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Ma la vera portata premiale di questa norma dimorava nella locuzione "in ogni caso", la quale permetteva di applicare lo stesso metodo sopra descritto a tutti gli

---

<sup>83</sup> Attualmente invece la "Determinazione del reddito dei fabbricati" è disciplinata all'art. 37 del TUIR, modificato con la legge del 28 giugno 2012 n. 92, articolo 4, in vigore dal 18 luglio 2012.

immobili culturali, indipendentemente dalla loro destinazione e utilizzo, sia quindi che fossero utilizzati direttamente dal loro proprietario che concessi in locazione a terzi. Per tale motivo, l'edificio storico veniva sempre e comunque tassato in base al criterio della rendita figurativa e, nel caso fosse locato, il canone percepito dal proprietario-locatore era irrilevante ai fini del computo dei tributi da versare. Quest'ultima rappresentava una deroga alla regola impositiva ordinaria, per cui la rendita di un immobile locato da un privato era determinata in base al maggiore tra il canone di locazione, abbattuto di una percentuale forfettaria pari al 15 per cento<sup>84</sup> a titolo di spese, e la rendita catastale specifica.

La *ratio legis* che evidentemente aveva guidato il legislatore durante la stesura di un sistema impositivo agevolativo di tale portata, si ravvisava nella volontà di alleggerire il carico tributario del contribuente, il quale *“doveva affrontare, nell'interesse pubblico alla conservazione dei beni culturali, costi di manutenzione così rilevanti da rendere non sicuramente determinabile il reddito effettivo”*<sup>85</sup>.

Precisato il contenuto della norma di favore, è indispensabile completare l'analisi della stessa ricordando l'evoluzione interpretativa che ha subito con riferimento all'ambito di operatività. In particolare, fin dalla sua entrata in vigore, la disputa interpretativa ruotava attorno alla proposizione *“in ogni caso”* in ipotesi di locazione del bene, e vedeva protagonisti, con tesi differenti, i contribuenti, l'Amministrazione finanziaria e la giurisprudenza.

Immediatamente dopo l'entrata in vigore della Legge 413, l'Agenzia delle Entrate aveva emanato delle Circolari<sup>86</sup> contenenti le indicazioni circa le modalità e le specifiche casistiche di applicazione della disposizione agevolativa, sostenendo che l'impiego della rendita figurativa per il calcolo del reddito imponibile ai fini IRPEF era limitato ai casi di utilizzo dell'immobile direttamente da parte del proprietario oppure qualora non fosse occupato da alcuno (*rectius*: sfitto); viceversa, nel caso in cui l'immobile risultasse locato trovava applicazione l'art. 37, co 4-*bis* del TUIR, agli effetti del quale per il calcolo del

---

<sup>84</sup> La riduzione percentuale a titolo forfettario del canone di locazione è stata rivista, riducendola al 5 per cento, a decorrere dall'anno 2013, dall'art. 4, comma 74, della L. 28 giugno 2012, n. 92.

<sup>85</sup> Sentenza della Corte di Cassazione, Sezioni Unite, del 9 marzo 2011, n. 5518.

<sup>86</sup> Si vedano le Circolari Ministeriali del 10 giugno 1993, n. 7/E e del 30 maggio 1995, n. 154/E.



reddito imponibile rilevava il maggiore importo risultante dal confronto tra il canone di locazione, ridotto forfettariamente del 15 per cento, e la rendita effettiva.

A tale tesi interpretativa particolarmente restrittiva, si contrapponeva un indirizzo della Suprema Corte, più favorevole al contribuente. Nella sentenza del 18 marzo 1999, n. 2442 (Sezione I Civile), si era espressa affermando che l'inciso iniziale dell'art. 11, co. 2, "(doveva) essere inteso come norma recante l'esclusiva ed esaustiva disciplina per la fissazione dell'imponibile rispetto agli edifici d'interesse storico od artistico". In tal senso, il reddito degli immobili che possedevano tali peculiarità doveva essere calcolato facendo riferimento alla minore tariffa d'estimo della medesima zona censuaria, indipendentemente che risultassero o meno locati.

L'orientamento appena esposto fu confermato nelle successive pronunce<sup>87</sup>, consolidando nel tempo la fruizione dell'agevolazione tanto in capo ai privati utilizzatori diretti dell'immobile, tanto a chi percepiva un canone di locazione. In altre parole, all'espressione "in ogni caso" si faceva corrispondere l'intento del legislatore a regolamentare con lo stesso criterio gli immobili culturali, a prescindere che il canone fosse superiore alla rendita catastale.

Alla luce dell'indirizzo impresso alla norma dalla Corte di Cassazione, l'Agenzia delle Entrate vi si era uniformata emanando un'altra importante Circolare datata 14 marzo 2005, n. 8/E, il cui contenuto era rilevante per due motivazioni. La prima, perché invitava gli Uffici ad abbandonare le controversie pendenti aventi ad oggetto immobili storici, caratterizzate dal vecchio orientamento trascurato dalla Suprema Corte in quanto errato, e a rimborsare immediatamente le imposte versate in eccesso. La seconda, in quanto l'Amministrazione aveva voluto delimitare un'ulteriore volta il confine di applicazione della norma in questione, riservando il trattamento di favore ai soli immobili locati a persone fisiche e utilizzati unicamente come fabbricati abitativi.

Tuttavia, anche in questo caso, la Cassazione<sup>88</sup> considerò errata l'interpretazione restrittiva dell'Agenzia, affermando che la regola di cui all'art. 11, co. 2, (ovvero la tassazione su base figurativa) si applicava indipendentemente dall'uso a cui era adibita la

---

<sup>87</sup> Si vedano, tra le altre, le sentenze del 13 giugno 2000, n. 8038; del 28 luglio 2000, n. 9945; dell'11 giugno 1999, n. 5740.

<sup>88</sup> Sentenza Corte di Cassazione Civile, del 23 maggio 2005, n. 10860.

costruzione. Ebbene, l'immobile vincolato non subiva discriminazioni nemmeno qualora fosse *“concesso in locazione ad uso diverso da quello abitativo”*.

Di conseguenza, l'Agenzia emise una nuova Circolare<sup>89</sup>, in cui riconosceva l'imposizione del criterio catastale, così come regolato nella norma in commento, a tutti gli immobili, sia che fossero adibiti ad abitazione ad uso esclusivo del proprietario, sia che fossero locati, senza porre vincoli in merito alla destinazione impressa dal locatario.

Considerevole è la definizione del regime in esame fornita dal Supremo Collegio<sup>90</sup>, il quale sottolineava come non fosse una esenzione o una riduzione d'imposta, ma *“una sorta di regime tributario sostitutivo”*, vista la *“peculiare modalità di imposizione astrattamente determinata senza alcun rapporto con il valore reale (locativo o fondiario) del bene tassato”*. Aveva altresì precisato che la locuzione *“in ogni caso”* non poteva essere interpretata apportandovi limiti all'ambito applicativo della norma, perché ne sarebbe derivato uno svuotamento dell'espressione (*“in ogni caso”*) e una svalutazione della *“qualità, del carattere storico artistico dell'immobile, che rappresenta(va), nell'insindacabile scelta legislativa, l'unica ragione giustificatrice dell'applicazione di un regime impositivo speciale”*.

Nel contempo, anche il Giudice delle leggi era stato chiamato ad esprimersi sulla disposizione più volte impugnata, ma in merito alla sua legittimità costituzionale. Nella nota sentenza n. 346/2003, già ampiamente commentata in precedenza, aveva deciso di riconoscerne la piena legittimità, in quanto appariva tutt'altro che arbitraria ed irragionevole avuto riguardo ai vincoli e agli obblighi gravanti *ex lege* unicamente su questa fattispecie di immobili.

In sostanza, al termine del susseguirsi di contrasti tra i vari organi, il regime fiscale speciale a cui erano soggette le unità immobiliari di interesse culturale ai sensi dell'art. 10 del Codice, si configurava come estremamente agevolativo dato che si applicava a prescindere dalla destinazione, dalla classificazione catastale e dall'utilizzo proprio o da parte di terzi. Per quanto atteneva al calcolo della rendita fondiaria, qualora l'immobile fosse stato di tipo abitativo, il calcolo era automatico in quanto la consistenza dell'immobile era già nell'esatta unità di misura necessaria per svolgere l'operazione,

---

<sup>89</sup> Circolare ministeriale del 17 gennaio 2006, n. 2/E.

<sup>90</sup> Definizione fornita dalla Corte di Cassazione nella sentenza del 29 gennaio 2009, n. 2332, e altresì ripresa nella pronuncia della Cassazione a Sezioni Unite del 9 marzo 2011, n. 5518.

ossia in vani catastali; nel caso in cui l'immobile vincolato fosse di tipo diverso, non essendo la sua dimensione espressa in vani, era indispensabile convertirla in tale grandezza.

### **3.2.1.2 Il nuovo regime impositivo introdotto dal D.L. n. 16 del 2012**

Ai fini delle imposte sul reddito, l'attuale trattamento tributario riservato al patrimonio immobiliare culturale è stato previsto dall'art. 4 del D.L. del 2 marzo 2012, n. 16 (convertito con modificazione dalla legge del 26 aprile 2012, n. 44).

In particolare, al suo interno ha apportato le seguenti correzioni:

- al comma 5-*quater*, ha abrogato il precedente regime fiscale, ossia il co. 2, dell'art. 11, della legge n. 413 del 1991;
- al comma 5-*sexies*, lettera a), ha modificato il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, prevedendo l'aggiunta, alla fine dell'art. 37, co. 4-*bis*, di una riduzione forfettaria del canone di locazione pari al 35 per cento, esclusivamente fruibile dagli immobili di interesse storico artistico ai sensi dell'art. 10 del Codice.

Il nuovo quadro impositivo, adottabile a decorrere dal periodo d'imposta 2012, risulta profondamente mutato a confronto del precedente. Prima, rilevava la natura del bene, ossia era sufficiente l'appartenenza al patrimonio culturale nazionale per beneficiare di un trattamento di favore; ora, il legislatore ha spostato la sua attenzione dando assoluta importanza all'utilizzo del bene, differenziando il meccanismo tributario avendo riguardo all'uso diretto dell'immobile da parte del proprietario o alla concessione in locazione dello stesso.

Il regime fiscale che ne è risultato ha cambiato natura: da un "regime tributario sostitutivo" di carattere speciale, al suo posto vi è un regime soprannominato "meramente agevolativo", in cui le singole agevolazioni sono rinvenibili all'interno del sistema delle norme ordinarie. Un regime dal punto di vista delle imposte profondamente penalizzante per i contribuenti proprietari di unità immobiliari di interesse storico e artistico se si considera che il nuovo carico fiscale ha subito un aggravio, soprattutto per i proprietari-locatori, a fronte però di un sistema di vincoli ed obblighi dettati dal Codice immutato.

Vista la distinzione di trattamento operata dal nuovo meccanismo impositivo per gli immobili vincolati detenuti da persone fisiche non in regime d'impresa, si prosegue dedicando una analisi distinta a seconda che siano adibite ad abitazione ad uso esclusivo del proprietario o concesse in locazione a terzi. Seguirà altresì una analisi dedicata al regime impositivo degli immobili di interesse culturale detenuti in regime d'impresa e in regime di lavoro autonomo.

#### **3.2.1.2.1 Immobili di interesse storico artistico posseduti da persone fisiche non locati**

A seguito dell'abrogazione dell'art. 11, co. 2, della legge n. 413, il legislatore non ha dedicato alcuna nuova e specifica agevolazione alle persone fisiche che possiedono per uso diretto gli immobili in questione. Pertanto, per le costruzioni di proprietà di privati trova applicazione il regime ordinario.

Abbandonato il metodo della cosiddetta "rendita figurativa", ora il reddito dei fabbricati vincolati, così come per quelli che non lo sono, "è costituito dal reddito medio ordinario ritraibile da ciascuna unità immobiliare" (art. 36, co. 1, TUIR). La determinazione del reddito imponibile agli effetti dell'IRPEF avviene facendo riferimento alla rendita effettiva dell'immobile, stabilita moltiplicando la tariffa d'estimo propria dell'unità abitativa (con riferimento alla categoria e classe della stessa) per la sua consistenza. L'ovvia conseguenza è un maggiore carico fiscale in capo al privato possessore di bene vincolato, in quanto la rendita figurativa di cui ha beneficiato negli anni precedenti è con alta probabilità di importo inferiore a quella reale.

Tuttavia, per una più completa analisi, a questa regola generale bisogna affiancare la normativa dell'imposta municipale unica (IMU) introdotta a partire dal 2012. Quest'ultima ha "assorbito" la tassazione sui redditi delle persone fisiche e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari sugli stessi beni, introducendo il principio di alternatività tra IMU e IRPEF.<sup>91</sup>

Entrando nei dettagli pratici applicativi, occorre effettuare una distinzione.

---

<sup>91</sup> La disposizione completa, di cui all'art. 8, co. 1, del D.Lgs., del 14 marzo 2011, n. 23, così recita "L'imposta municipale propria è istituita, a decorrere dall'anno 2014, e sostituisce, per la componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati, e l'imposta comunale sugli immobili".

Gli immobili culturali adibiti ad abitazione principale, e relative pertinenze,<sup>92</sup> non sono di fatto tassati né ai fini IRPEF, né ai fini IMU (salvo, per quest'ultima, essere accatastati nelle categorie A/1, A/8, A/9).<sup>93</sup>

Le unità immobiliari possedute in aggiunta all'abitazione principale, purché non locate, scontano la seguente imposizione:

- se ubicate nello stesso comune dell'abitazione principale: ai fini IRPEF, rientra nella determinazione della base imponibile il 50 per cento della rendita catastale, rivalutata del 5 per cento e aumentata di un terzo; inoltre, in deroga al principio di sostituzione IMU e IRPEF, si applica l'imposta municipale unica;<sup>94</sup>
- se situate in altro comune rispetto a quello dell'abitazione principale, si applica il principio di alternatività IMU e IRPEF, per cui si applica l'IMU, e sono esenti dall'IRPEF.

Dal punto di vista della tassazione del reddito fondiario, il risultato della normativa attuale con specifico riferimento ad una unità immobiliare "prima casa", è quello di trattare ai fini IRPEF alla stessa maniera due situazioni completamente differenti, detassando in egual misura tanto il proprietario di immobile vincolato che di immobile ordinario.

---

<sup>92</sup> Ai fini IMU, l'art. 13, co. 2, del D.L. del 6 dicembre 2011, n. 201, fornisce le seguenti definizioni: "**Per abitazione principale** si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente. Per **pertinenze dell'abitazione principale** si intendono esclusivamente quelle classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, nella misura massima di un'unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali indicate, anche se iscritte in catasto unitamente all'unità ad uso abitativo".

<sup>93</sup> In materia di IRPEF, il relativo reddito fondiario concorre a formarne la base imponibile, ma è prevista contestualmente una deduzione pari all'importo totale della rendita stessa, così come disposto dall'art. 10, co. 3-bis, del D.P.R. del 22 dicembre 1986, n. 917.

In materia di IMU, l'art. 8, co. 3, del D.Lgs. n. 23/2011 dispone che "*L'imposta municipale propria non si applica al possesso dell'abitazione principale ed alle pertinenze della stessa.*" (primo periodo)

"*L'esclusione non si applica alle unità immobiliari classificate nelle categorie catastali A1, A8 e A9.*" (quarto periodo)

<sup>94</sup> Il sistema di tassazione così disposto deriva dal combinato disposto dell'articolo 41 del D.P.R. n. 917/86 in cui "*Se le unità immobiliari ad uso di abitazione, possedute in aggiunta a quelle adibite ad abitazione principale del possessore (...) il reddito è aumentato di un terzo*" e dell'art. 717, co. 1, del D.L. n. 147/2013 (Legge di Stabilità 2014) "*Il reddito degli immobili ad uso abitativo non locati situati nello stesso comune nel quale si trova l'immobile adibito ad abitazione principale, assoggettati all'imposta municipale propria, concorre alla formazione della base imponibile dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle relative addizionali nella misura del cinquanta per cento*".

Il proprietario di un immobile vincolato si trova nella stessa identica posizione debitoria nei confronti del Fisco di un proprietario di un immobile che tutelato non è. Il motivo è semplice: la nuova normativa non ha riservato alcun trattamento di favore all'immobile culturale, ma al contrario ha parificato le due tipologie prevedendo una eguale esenzione indipendentemente dallo *status*.

### **3.2.1.2.2 Immobili di interesse storico artistico posseduti da persone fisiche locati**

L'attuale trattamento tributario riservato al patrimonio immobiliare culturale concesso in locazione, è disposto dall'art. 4, comma 5-*sexies*, lettera a), del D.L. del 2 marzo 2012, n. 16 (convertito con modificazione dalla legge del 26 aprile 2012, n. 44) e integrato nel Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) attraverso l'introduzione dell'ultimo periodo dell'art. 37, comma 4-*bis*<sup>95</sup>.

La disposizione in commento ha ridisegnato, ridimensionandolo enormemente, il peculiare regime fiscale delle costruzioni di interesse storico e artistico, ai sensi dall'art. 10 del più volte citato Codice, oggetto di contratto di locazione. In sede di determinazione del reddito imponibile agli effetti dell'IRPEF, il reddito fondiario prodotto dei suddetti beni è pari al maggior importo tra il canone ritraibile dalla locazione, abbattuto forfettariamente del 35 per cento, e la rendita catastale, rivalutata del 5 per cento, e ridotta del 50 per cento.

Si precisa che la rendita catastale dell'immobile è quella effettiva, ossia quella risultante dall'applicazione della tariffa d'estimo specifica di quell'immobile, tenuto conto della zona censuaria ove è sito, della rispettiva categoria e classe di appartenenza.

Il tasso di abbattimento del canone per gli edifici speciali pari al 35 per cento è giustificato dall'astratta possibilità che il locatore di un immobile sottoposto a decreto di vincolo sopporti delle uscite maggiori rispetto a quello di un immobile normale, connesse al sostenimento di spese per la gestione, manutenzione e in ultima istanza per il restauro, che oltre ad essere per certi versi obbligatorie, sono tendenzialmente più costose in relazione ai materiali e al personale specializzato di cui necessitano, nonché utili a controbilanciare i stringenti vincoli di utilizzo, di destinazione e di trasferimento.

---

<sup>95</sup> L'art. 37, co. 4-*bis*, del D.P.R. n. 917 del 1986, all'ultimo periodo così recita: "*Per gli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'articolo 10 del codice di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, la riduzione è elevata al 35 per cento*".

Breve inciso merita la riduzione del 50 per cento della rendita catastale, non essendo esplicitamente prevista in alcuna norma. A fare chiarezza circa la corretta applicazione della nuova legislazione tributaria riservata ai beni immobili riconosciuti di interesse culturale, è la risoluzione dell’Agenzia delle Entrate n. 114/E del 31 dicembre 2012. Scendendo nel particolare, al Fisco sono stati richiesti chiarimenti se, nel caso di locazione dell’immobile, il contribuente (*rectius*: persona fisica) in sede di determinazione del reddito fondiario, dovesse confrontare il canone contrattualmente stabilito, con la rendita catastale dimezzata oppure complessiva. “*Per ragioni di carattere logico-sistematico*”, il dubbio procedurale è stato risolto coordinando la disciplina IRPEF alla disciplina IRES dettata all’art. 90 del TUIR, in cui prevede che il reddito medio ordinario sia dimezzato.

Si precisa che nel novellato regime, l’agevolazione tributaria a favore di un immobile culturale locato si sostanzia nella maggior deduzione forfettaria del canone risultante dal contratto di locazione, elevata al 35 per cento, in luogo del 5 per cento spettante agli immobili locati di tipo normale.<sup>96</sup>

Significativo è il cambiamento apportato dalla riforma. Sino al 2012, il reddito percepito dalla locazione di un fabbricato era, qualsiasi fosse il suo importo, ignorato ai fini del computo del reddito imponibile; inoltre, quest’ultimo faceva riferimento esclusivamente alla tariffa d’estimo figurativa. Dal periodo d’imposta 2012, ai fini della tassazione, lo sgravio fiscale di cui può beneficiare il locatore di immobile culturale risiede “*nel riconoscimento di una maggiore riduzione forfettaria del canone rispetto a quella prevista in via ordinaria per gli immobili che non presentano un interesse storico*”<sup>97</sup>, pari al 30 per cento (35 per cento anziché l’ordinario 5 per cento).

In sostanza, il legislatore ha compensato i pregiudizi economici e le limitazioni poste al diritto di proprietà, passando da una non indifferente norma agevolativa in cui

---

<sup>96</sup> La disciplina completa relativa alla determinazione del reddito dei fabbricati ordinari è regolamentata all’art. 37 del TUIR. Nello stesso, al co. 4-*bis*, prescrive le percentuali specifiche di abbattimento forfettario in caso l’immobile sia locato, prevedendo, in deroga all’ordinario 5 per cento, una deduzione elevata al 25 per cento, riservata ai fabbricati siti in Venezia, nelle isole della Giudecca, di Murano e di Burano.

<sup>97</sup> ZANNI M., *Il nuovo regime fiscale degli immobili di interesse storico o artistico*, in *il fisco*, n. 27/2012, fascicolo n. 1, pag. 4249.

regnava la totale irrilevanza dell'eventuale canone, ad una in cui rileva di ben oltre la metà del suo valore, ossia del 65 per cento dell'importo.

### 3.2.2 Tassazione del reddito prodotto da immobili vincolati detenuti in regime d'impresa

Ai fini delle imposte dirette e dell'individuazione delle agevolazioni predisposte specificatamente per gli immobili dichiarati di interesse culturale detenuti in regime d'impresa, è indispensabile compiere una bipartizione delle tipologie dei beni in commento. Considerando che gli immobili vincolati (così come per quelli non vincolati) impiegati da imprenditori individuali, società o enti commerciali, si possono classificare in beni merce, beni strumentali e beni patrimoniali<sup>98</sup>, in questa sede si accorpano gli immobili merce agli immobili strumentali, mantenendoli separati da quelli patrimoniali. La suddivisione è funzionale a spiegare come la prima categoria di immobili vincolati sia fiscalmente tratta alla stregua di quelli che vincolati non sono, mentre solo la seconda beneficia di un criterio agevolato per il calcolo del reddito imponibile.

Nel caso in cui l'imprenditore detenga immobili culturali appartenenti alla prima tipologia, la loro tassazione funzionerà secondo l'ordinaria regola dettata per il reddito d'impresa, "*cioè in base agli effettivi proventi ed oneri generati*"<sup>99</sup>; quindi gli immobili qualificati come beni merce, concorrono alla determinazione del reddito imponibile attraverso il criterio ordinario dei "costi-ricavi-rimanenze"; gli immobili vincolati qualificati come strumentali, al momento del loro acquisto sono iscritti in bilancio tra le immobilizzazioni, durante il loro utilizzo concorrono alla formazione del reddito d'esercizio attraverso l'imputazione delle quote di ammortamento, e al momento della loro dismissione e fuoriuscita dal patrimonio dell'impresa vi concorrono come componenti positivi di reddito se la loro vendita genera una plusvalenza, in caso contrario

---

<sup>98</sup> Per quanto riguarda i **beni merce**, si tratta di quei beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa e di quei beni acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione; i **beni strumentali per destinazione** utilizzati dal possessore esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale e per l'esercizio di arti e professioni, e quelli **strumentali per natura** relativi ad imprese commerciali che "*per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni*" anche se non utilizzati o dati in locazione (art. 43 TUIR); i **beni patrimoniali** sono una categoria residuale di beni relativi all'impresa, che non sono qualificabili né come beni merce né come beni strumentali (art. 90 TUIR).

<sup>99</sup> ZANNI M., *Il nuovo regime fiscale, op. cit.*, pag. 4248.



sono contabilizzati come componenti negativi se la loro vendita genera una minusvalenza (art. 86 TUIR).

Il legislatore ha introdotto un'unica forma agevolativa, riservandola agli immobili meramente patrimoniali<sup>100</sup>, ossia a quelli che concorrono alla produzione di reddito d'impresa in quanto posseduti da imprese commerciali, con la particolarità che la determinazione dell'imponibile ai fini IRES avviene sulla base dei criteri fondiari.

Sino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2011, trovava applicazione quanto confermato dall'Agenzia delle entrate, con la risoluzione del 3 agosto 2006, n. 99/E. Ai fini del calcolo del reddito complessivo, all'azienda proprietaria di un immobile meramente patrimoniale, sia locato che affitto, dichiarato di interesse culturale, era concessa l'applicazione del criterio catastale fondato sulla rendita figurativa, ex art. 11, co. 2, della L. n. 413 del 1991, in deroga all'ordinario criterio analitico (di cui alla sezione I del capo II del titolo II del TUIR).

La Corte di Cassazione<sup>101</sup> ha fornito una giustificazione a tale precisa misura di favore, ponendo a confronto il differente trattamento tributario predisposto dal TUIR in capo agli immobili culturali strumentali all'esercizio d'impresa e a quelli patrimoniali. Per quanto attiene ai secondi, *"il beneficio introdotto (...) concerne la determinazione del solo reddito fondiario, (...) in quanto la natura di tale agevolazione integra un risparmio d'imposta (e, dunque, un reddito per il contribuente) e si giustifica perché correlata ad un pregiudizio di analoga natura (ossia, un esborso)"*. In altre parole, la tassazione sulla base delle regole fondiarie previste per gli immobili vincolati posseduti da persone fisiche si basa sul principio di concorrenza al reddito d'impresa nella misura forfettizzata delle rendite catastale, e non sulla base effettiva derivante dalla contrapposizione di tutti i ricavi e i costi sostenuti (tipica dei beni strumentali e beni merce). Per tale ragione, ovvero per la mancanza della tenuta contabile di tutti i costi inerenti ed effettivamente sostenuti, l'agevolazione loro riservata (*rectius*: abbattimento forfettario del 35 per cento) serve a compensare la mancata possibilità di dedurli dal reddito complessivo in maniera analitica<sup>102</sup>.

---

<sup>100</sup> Nella maggior parte dei casi gli immobili meramente patrimoniali sono fabbricati ad uso abitativo, accatastati nelle categorie "A", ad eccezione della A/10.

<sup>101</sup> Sentenza della Corte di Cassazione civ., Sez. Trib., del 2 aprile 2014, n. 7615.

<sup>102</sup> Il co. 2, dell'art. 90 TUIR, precisa difatti che *"Le spese e gli altri componenti negativi relativi ai beni immobili indicati nel comma 1 non sono ammessi in deduzione"*.

Mentre per i primi, il sistema tributario consente di tenere conto automaticamente dei costi sostenuti dall'impresa in riferimento a ciascun bene strumentale, attraverso il meccanismo della deduzione delle spese sostenute durante l'esercizio. In tal caso, il riconoscimento fiscale delle spese è insito nel sistema, e la capacità contributiva dell'impresa che va ad essere colpita da tassazione, tiene conto di quel particolare elemento rappresentato dalle spese sostenute obbligatoriamente per la conservazione e manutenzione del bene. Per tale motivo, il legislatore non ha ritenuto necessario introdurre una particolare agevolazione che compensi la gravosità degli interventi di cura del cespite di interesse culturale.

L'avvento del D.L. n. 16 del 2012 ha apportato delle novità normative anche con riferimento alle modalità di determinazione del reddito d'impresa prodotto dagli immobili culturali detenuti con la qualifica di meramente patrimoniali. La nuova regola<sup>103</sup>, che abroga il precedente metodo particolarmente favorevole concernente la rendita figurativa per abbracciare quello della rendita effettiva, distingue le agevolazioni a seconda dell'utilizzo dell'immobile (locato, sfitto).

Nel caso in cui l'immobile vincolato di cui all'art. 90, co. 1, TUIR, non sia locato, l'agevolazione è duplice: l'una concerne la riduzione nella misura del 50 per cento della rendita media effettiva rivalutata; la seconda riguarda la disapplicazione della maggiorazione di un terzo *ex art. 41 TUIR* (disposta per le unità immobiliari non locate).

Qualora l'immobile di interesse storico e artistico sia locato, ai fini della determinazione del reddito imponibile si utilizza il maggiore tra l'importo del canone di locazione abbattuto del 35 per cento (in luogo del 15 per cento previsto per gli immobili patrimoniali non vincolati) e il reddito medio ordinario rivalutato abbattuto del 50 per cento.

Con riferimento a quest'ultimo caso, oggi è pacifica la tecnica del dimezzamento della rendita media ordinaria ritraibile dall'unità immobiliare, ma di certo non lo era nel periodo appena successivo all'emanazione del D.L. 16/2012 contenete tale previsione. Difatti, inizialmente il dubbio interpretativo concerneva proprio l'importo del valore della rendita catastale da prendere a riferimento per il confronto con il canone di locazione ridotto, ovvero se doveva essere assunta nel suo intero ammontare oppure dimezzata,

---

<sup>103</sup> Nello specifico, l'art. 4, co. 5-*sexies*, lettera b), del D.L. 16/2012, ha integrato il terzo periodo e ss. del co. 1 dell'art. 90 del TUIR con le disposizioni tutt'ora in vigore.

dato che nell'ultimo periodo del co.1 dell'art. 90 TUIR non vi è alcuna precisazione in merito<sup>104</sup>. Il chiarimento arrivò dai tecnici del Fisco, i quali, con la risoluzione n. 114/E del 2012, spiegarono che *“ogniquale volta il legislatore parla di “reddito medio ordinario” degli immobili vincolati, esso è sempre costituito dalla rendita catastale, rivalutata, ridotta del 50 per cento”*<sup>105</sup>. Con specifico riferimento agli immobili di interesse culturale qualificati come meramente patrimoniali, non vi erano ragioni per non poter intendere e applicare tale regola anche a quelli oggetto di locazione, posto che la norma fa in ogni caso riferimento al “reddito medio ordinario”, ovvero al *“reddito potenziale e figurativo (che prescinde dagli effettivi utilizzi)”*<sup>106</sup>.

### **3.2.3 Tassazione del reddito prodotto da immobili vincolati detenuti in regime di lavoro autonomo**

Gli immobili dichiarati di interesse culturale strumentali all'attività del professionista e dell'artista<sup>107</sup> sono soggetti alla medesima disciplina di diritto tributario prevista per gli immobili ordinari.

Il legislatore tributario non ha dunque ritenuto di introdurre alcuna agevolazione per questa tipologia di beni, la quale risulta così soggetta alla disciplina ex art. 54 del TUIR<sup>108</sup>. Si procede nell'analisi dei tratti essenziali del regime normativo fiscale a cui sono assoggettati tali immobili, facendo perciò riferimento alla legislazione ordinaria.

Nel caso in cui siano adibiti ad uso esclusivo dell'arte o della professione, in base a quanto disposto dal comma secondo, al lavoratore autonomo è data la facoltà di dedurre le quote di ammortamento annuali nel limite delle quote calcolate applicando i coefficienti

---

<sup>104</sup> L'ultimo periodo del co.1 dell'art. 90 TUIR così recita: *“Per gli immobili locati riconosciuti di interesse storico o artistico (...) qualora il canone risultante dal contratto di locazione ridotto del 35 per cento risulti superiore al reddito medio ordinario dell'unità immobiliare, il reddito è determinato in misura pari a quella del canone di locazione al netto di tale riduzione”*. Come si può vedere, non vi è alcun riferimento alla riduzione pari al 50 per cento della rendita catastale.

<sup>105</sup> UNGARO S., *Immobili vincolati locati: rendita catastale ridotta del 50%*, Risoluzione n. 114/E del 31 dicembre 2012, in *il fisco*, n. 5/2013, fascicolo 2, pag. 748.

<sup>106</sup> Risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 114/E del 31 dicembre 2012, in *il fisco* n. 3/2013, fascicolo 1, pagg. 409 e 410.

<sup>107</sup> L'artista e il professionista, nell'esercizio della loro professione, producono reddito di lavoro autonomo (art. 53 TUIR).

<sup>108</sup> L'art. 54 del TUIR, detta le regole di determinazione del reddito di lavoro autonomo, prevedendo al co. 1 che *“Il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei compensi (...) percepiti nel periodo di imposta, (...), e quello delle spese sostenute nel periodo stesso”* inerenti all'esercizio dell'attività.

di ammortamento stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze al costo del bene vincolato sostenuto per il suo acquisto.

Le spese sostenute per effettuare interventi di ammodernamento, ristrutturazione o manutenzione sul predetto immobile, allorché non vengano capitalizzate, possono essere portate in deduzione, nel periodo d'imposta in cui sono state sostenute, fino ad un ammontare massimo del 5 per cento del costo complessivo dei beni ammortizzabili; l'eventuale eccedenza è imputata in deduzione a quote costanti nei successivi cinque esercizi.

Si segnala una particolarità nell'ambito del reddito di lavoro autonomo connessa agli immobili utilizzati promiscuamente. Si tratta di immobili strumentali adibiti e all'esercizio della professione e ad abitazione personale e dei propri familiari. Ai fini del trattamento tributario, i suddetti sono assimilati ai fabbricati posseduti da persona fisica per la determinazione dell'importo deducibile. *“È deducibile una somma pari al 50 per cento della rendita ovvero, in caso di immobili acquisiti in locazione, anche finanziaria, il 50 per cento del relativo canone”*<sup>109</sup>, a patto che il contribuente non disponga di un ulteriore immobile sito nello stesso Comune e utilizzato esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione.

Con riferimento ai medesimi beni promiscui, sono deducibili nella stessa misura, ovvero pari al 50 per cento, le spese sostenute per interventi effettuati allo scopo di mantenere in buone condizioni l'edificio.

### **3.2.4 Il regime fiscale degli immobili soggetti a vincolo indiretto**

Il legislatore ha riservato le agevolazioni fiscali finora esaminate, come del resto quelle che saranno trattate nei paragrafi successivi, ai soli immobili oggetto di vincolo diretto.

Il presupposto fondamentale che giustifica tale trattamento, come esaminato in precedenza, è il riconoscimento di una capacità contributiva inferiore in capo al rispettivo proprietario, avuto riguardo agli obblighi di gestione, conservazione e manutenzione, imposti dalla legge di settore e di ammontare rilevante; ancora, ai limiti che comprimono il diritto di disporre liberamente del bene, subordinando qualsiasi tipo di attività sullo

---

<sup>109</sup> Così dispone l'art. 54, co. 3, TUIR.

stesso all'autorizzazione della Soprintendenza, per una ragione di interesse pubblico ricollegata all'essere testimonianza di civiltà.

All'interno del vasto patrimonio immobiliare, vi sono delle costruzioni che sono invece oggetto di un'altra forma di tutela, cosiddetta indiretta (art. 45 del Codice). Il proprietario del bene immobile sottoposto a vincolo di completamento è altrettanto gravato da specifici limiti, a seconda della tipologia di vincolo (es.: vincolo di facciata) e delle prescrizioni contenute dettagliatamente nel provvedimento, individuate caso per caso. Tuttavia, il legislatore non ha compensato in alcun modo tali "svantaggi" attraverso delle agevolazioni fiscali.

Per tale motivo, i contribuenti proprietari di immobili vincolati in via indiretta hanno richiesto di poter beneficiare delle medesime norme di favore dei proprietari di immobili vincolati direttamente, presentando richiesta di rimborso delle somme versate in eccesso all'Amministrazione finanziaria. La Commissione Tributaria ha rimesso la questione, sorta con riferimento al tema delle imposte sui redditi, alla Corte Costituzionale, la quale l'ha risolta in una sentenza relativamente recente (sent. n. 111 del 2016).<sup>110</sup>

Sebbene il giudizio di legittimità ha riguardo a due disposizioni che non sono più in vigore<sup>111</sup>, offre in ogni caso, dato il contenuto di massima, uno spunto di riflessione applicabile all'intero contesto del sistema tributario, permettendo anche di meditare sul compito svolto dalla fiscalità, in una prospettiva sempre contemporanea.

La Consulta è stata chiamata a valutare se la disparità di trattamento circa i diversi criteri stabiliti dal legislatore per la determinazione dell'ammontare delle imposte, e nello specifico circa la mancata estensione delle agevolazioni fiscali anche agli immobili oggetto di prescrizione di tutela indiretta, sia manifestamente arbitraria, causando perciò l'illegittimità costituzionale delle norme agevolative nella parte in cui limitano la loro applicazione ai soli immobili riconosciuti di interesse culturale.

Ad avviso della Corte Costituzionale, il legislatore ha operato all'interno del limite fissato al proprio potere discrezionale, ritenendo tutt'altro che irragionevole ed arbitraria

---

<sup>110</sup> Interessante è il commento alla suddetta sentenza espresso da GIORGI S., *Immobili "culturali": la ratio dell'agevolazione fiscale secondo la Consulta nell'assenza dell'art. 9 Cost.*, in *Riv. dir. Trib.*, Vol. XXVI, dicembre 2016, n. 6.

<sup>111</sup> Il giudizio di legittimità costituzionale riguardava l'art. 11, co. 2, della legge n. 413 del 1991 e l'art. 2, comma 5, del D.L. 23 gennaio 1993, n. 16.

la scelta di non estendere ai beni soggetti a vincolo indiretto il particolare regime agevolato riservato agli immobili oggetto di tutela diretta.

L'iter logico argomentativo parte dalla considerazione che le norme agevolative hanno carattere eccezionale e derogatorio e sono supportate da una specifica ragione; con la diretta conseguenza che possono essere estese solo qualora tale *ratio* sia comune anche alla tipologia di beni a cui si vuole allargare il beneficio. Le misure fiscali oggetto del presente giudizio a favore degli immobili di diretto interesse culturale sono giustificate dalla loro evidente minore capacità contributiva, per effetto delle ingenti spese di gestione e cura imposte ai proprietari dal Ministero dei beni e delle attività culturali. Con riferimento ai beni vincolati indirettamente, la Consulta ha riconosciuto che anche in capo a questi possono gravare vincoli ed oneri; ciò nonostante, ha precisato che sono oneri strutturalmente diversi in virtù della differente funzione che le due tipologie di vincolo svolgono.

Nel caso di vincolo diretto, "*oggetto di protezione è direttamente il bene*" per le sue peculiari caratteristiche storiche e artistiche ritenute importanti per il valore che racchiudono per la comunità, che il proprietario ha il dovere di proteggere ponendo in essere gli interventi di manutenzione e conservazione d'uopo, che spesso comportano ingenti esborsi finanziari per le speciali tecniche e il personale altamente qualificato che richiedono.

Diversamente, la forma di tutela realizzata dal vincolo indiretto è solo apparentemente rivolta al bene a cui si riferisce, in quanto in realtà apposto al solo fine di proteggere il contesto ambientale e di prospettiva dell'immobile principale (colpito da vincolo diretto). Dunque il bene è gravato da prescrizione indiretta a causa della sola vicinanza al bene diretto, e non per le sue peculiarità culturali, che in realtà non presenta affatto. Il proprietario dell'immobile ausiliario a quello culturale è perciò potenzialmente destinatario di precetti di vario tipo per garantire unicamente una migliore protezione al secondo, ma in ogni caso non paragonabili a quelli tipici di genere conservativo del vero bene culturale.

La differenza in termini di regime fiscale applicabile, si giustifica altresì dal punto di vista operativo, ossia nella "*subordinazione a regime autorizzativo e di previa denuncia delle principali facoltà di godimento e disposizione*" degli immobili vincolati direttamente, che diversamente il Codice non prescrive a quelli gravati da vincolo di completamento, i

quali sono normalmente oggetto di limitazioni solamente con riferimento alla loro esterioresità (es.: alla facciata).

Per tali ragioni, la Corte ritiene legittima la discriminazione operata dal legislatore tributario a solo favore degli immobili di diretto interesse culturale, sebbene riconosca degli oneri e vincoli anche in capo al proprietario dei beni vincolati indirettamente tuttavia non reputati sufficientemente onerosi e limitanti a giustificare un minore carico fiscale.

Tuttavia i giudici costituzionali precisano che il fatto di negare l'opportunità di estendere all'immobile oggetto di vincolo indiretto le norme di favore in parola, non preclude la possibilità al legislatore, nell'esercizio dell'ampio potere discrezionale di cui dispone, di predisporre "*distinte e proporzionate forme di agevolazione fiscale*", qualora lo ritenga opportuno, agli immobili oggetto di vincolo indiretto. Il significato dell'espressione "distinte e proporzionate" è subito chiarito: le disposizioni agevolative riferite ai beni indirettamente vincolati sono ammesse, ma il loro contenuto deve essere diverso da quello previsto per gli immobili direttamente vincolati, ovvero proporzionato alla differente utilità economica che contraddistingue ciascuna tipologia di vincolo, pena la loro illegittimità.

Con simile formulazione conclusiva, la Corte Costituzionale sembra indirizzare il legislatore ad introdurre un regime fiscale di mezzo, rivolto ai beni vincolati indirettamente e proporzionalmente agevolato, posto tra quello applicabile all'immobile ordinario e quello largamente agevolato dedicato agli immobili oggetto di vincolo diretto.

Interessante è anche l'argomentazione esposta dalla Suprema Corte<sup>112</sup> sempre volta a negare l'estensione delle agevolazioni fiscali testualmente riservate agli immobili vincolati direttamente. A parere di questa, ferma restando la *ratio* per cui è concessa l'agevolazione agli immobili direttamente vincolati (*rectius*: commisurare l'entità del tributo alla capacità contributiva), la sottoposizione di un immobile a vincolo (indiretto) al solo scopo di salvaguardare l'integrità di un altro immobile (di pregio), "*non può*

---

<sup>112</sup> Si fa riferimento alla sentenza della Corte di Cassazione del 16 novembre 2012, n. 20117, nella quale la Suprema Corte ha negato l'estensione agli immobili oggetto di vincolo indiretto dell'aliquota ridotta prevista dal regime agevolato in materia di imposta di registro ai sensi dell'art. dall'art. 1, quarto comma, della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. n. 131 del 1986.

*integrare la fattispecie agevolativa, anche perché le norme di agevolazione fiscale, derogando al principio di assoggettamento tributario di ogni manifestazione di capacità contributiva, sancito dall'art. 53 Cost., sono norme di stretta interpretazione, non estensibili ai casi non espressamente previsti”.*

### **3.2.5 La rilevanza fiscale delle spese di manutenzione degli immobili culturali**

In materia di beni culturali, il legislatore ha modificato nel corso degli anni il regime impositivo degli immobili vincolati, tanto posseduti da persone fisiche che da persone giuridiche, ridimensionandone la portata agevolativa.

In particolare, con riferimento alle prime, i criteri impiegati per la determinazione del reddito fondiario prodotto da un'abitazione di privato non locata sono i medesimi a prescindere dalla presenza o meno di interesse culturale nell'immobile stesso; ancora, l'abitazione impiegata come “prima casa” è totalmente detassata ai fini IRPEF tanto in sede di determinazione delle imposte del proprietario di immobile speciale che ordinario.

In ultima analisi, ciò che appare, è l'ideazione di un sistema impositivo più favorevole ad un privato possessore di edificio non culturale, rispetto ad uno che presenta tale peculiarità, soprattutto se si considera che quest'ultimo è caratterizzato da una situazione deteriore perché obbligato a sostenere delle ingenti spese per porre in essere interventi conservativi (nella maggior parte delle volte, come visto, a carattere obbligatorio).

Tuttavia, a questa mancanza di riconoscimento di benefici fiscali in sede di determinazione del reddito fondiario, il legislatore ha previsto delle detrazioni e delle deduzioni in luogo del sostenimento di dette spese, riservandole esclusivamente ai possessori di immobili oggetto di tutela.

Se dal punto di vista della tassazione del reddito fondiario il legislatore ha equiparato i due differenti *status*, contrariamente a quanto affermato dalla Consulta circa la loro impossibile parificazione; dall'altra parte ha mantenuto un trattamento differenziato considerando che il sostenimento diretto di spese comporta, in prima battuta una minore disponibilità di risorse finanziarie, e dunque una forza economica e contributiva assolutamente più contenuta. La previsione di tali misure agevolative, fondate sull'abbattimento delle imposte dovute per il tramite di deduzioni e detrazioni,



*“consente di commisurare in miglior modo il prelievo impositivo all’effettiva capacità contributiva di ciascun contribuente”<sup>113</sup>.*

Addentrandonci nella disciplina, rileva innanzitutto che i soggetti beneficiari delle suddette misure premiali sono sia le persone fisiche in materia di IRPEF, che le persone giuridiche ai fini IRES.

I soggetti possessori di immobili culturali in forza del D.Lgs. n. 42 del 2004, nel caso in cui sostengano delle spese per la manutenzione, la protezione e il restauro, beneficiano delle seguenti agevolazioni fiscali previste espressamente dal Testo unico delle imposte sui redditi:

- detrazione al 19 per cento ai fini IRPEF per le persone fisiche (art. 15, lett. g), TUIR);<sup>114</sup>
- deducibilità totale ai fini IRES per le società ed enti commerciali (dall’art. 100, co. 2, lett. e), TUIR);
- detrazione al 22 per cento ai fini IRES per gli enti non commerciali (dagli artt. 147 e 153, TUIR).

Le rispettive norme precisano che il beneficio fiscale è ottenibile solo nella misura in cui queste spese sono rimaste effettivamente a carico, al netto di eventuali contributi pubblici. Il legislatore ha utilizzato questa formulazione consapevole che il contribuente può aver ricevuto un contributo al sostenimento di detti oneri da parte di soggetti terzi finanziatori. Difatti il Codice stesso, all’art. 34, ha previsto che il Ministero possa contribuire totalmente o parzialmente al sostenimento dell’ammontare delle spese sopportate dal proprietario, erogando di fatto un contributo a sostegno diretto; mentre all’art. 37 del Codice, ha previsto un’altra forma di contributo, ossia in conto interessi sui mutui o altre forme di finanziamento.

Circa la deducibilità delle spese ai fini IRES, l’Agenzia delle entrate nella risoluzione n. 147/E del 1° luglio 2003, ha precisato l’esatta attuazione di quanto disposto all’art. 65, co. 2, lett. c-ter), del TUIR, ora ordinato all’art. 100, co. 2, lett. e), del TUIR.

---

<sup>113</sup> PISTOLESI F., *Il ruolo delle agevolazioni fiscali nella gestione dei beni culturali in tempi di crisi*, in Riv. dir. Trib., 2014, fascicolo II, pag. 1215.

<sup>114</sup> La norma, al co. 1, precisa che la detrazione del 19 per cento spetta a condizione che gli oneri “non (siano) deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formare il reddito complessivo”. La medesima condizione vale anche per gli enti non commerciali.

Secondo l'interpretazione fornita dall'Amministrazione, la specifica norma di favore è applicabile esclusivamente in sede di interventi manutentivi ad immobili patrimonio vincolati. La decisione risiede nella *ratio* premiale per cui è stata concessa tale agevolazione alle imprese, ossia per la funzione sociale che ricoprono tali oneri e spese (da cui difatti l'articolo è rubricato "*Oneri di utilità sociale*"). Proprio in virtù di tale nobile funzione, il legislatore ha riservato un trattamento tributario differenzato da quello consueto, ovvero la loro intera deducibilità nel periodo d'imposta in cui sono stati sostenuti. Pertanto, in sede di determinazione del reddito imponibile, queste ultime seguono il principio di cassa, anche nel caso in cui le spese di manutenzione e restauro vengano capitalizzate ad incremento del valore iscritto a bilancio dell'immobile. Per quanto attiene alle spese di ristrutturazione effettuate su di un immobile strumentale all'esercizio dell'impresa, o bene merce, in tal caso trova applicazione il criterio ordinario di determinazione del reddito d'impresa, ovvero il principio di competenza in quanto costi inerenti all'attività esercitata. Mentre, qualora tali spese siano capitalizzate, la deducibilità opererà contestualmente al processo di ammortamento.

Se ne ricava che, la tesi applicativa dell'Agenzia è volta a permettere la deducibilità di costi sostenuti per immobili culturali, che altrimenti, in assenza della norma in commento, non lo sarebbero, in quanto non inerenti all'impresa.

La possibilità di giovare dei suddetti sgravi d'imposta è condizionata al rispetto di specifici e tassativi presupposti.

Il primo, attiene all'esistenza del provvedimento di vincolo sull'immobile oggetto di tali interventi. Difatti, ciascuna norma sopra menzionata fa riferimento manifesto "*alle cose vincolate ai sensi della L. 1089/1939*" (oggi D.Lgs. 42/2004). Ne consegue che il proprietario di un immobile che presenta un rilevante interesse storico artistico, ma che non sia stato sottoposto a decreto di vincolo, sarà in ogni caso escluso dal beneficio concesso dalle norme agevolative.<sup>115</sup> Alla luce di ciò, "*la notificazione del provvedimento*

---

<sup>115</sup> In tal senso si sono espressi ALIBRANDI T., FERRI P., PASOLINI DALL'ONDA N., *Il nuovo regime tributario dei beni culturali: (commento alla L. 2 agosto 1982, n. 512)*, Giuffrè Editore, Milano, 1983, pag. 96; DONADI G. G., *A agevolazioni tributarie a salvaguardia del patrimonio artistico e storico*, pubblicato a cura della Cassa di Risparmio della Marca Trevigiana, Treviso, 1985, pag. 26. Posizione condivisa anche da TOSI L., *Oneri deducibili e tutela del patrimonio culturale: "Portata soggettiva e oggettiva dell'agevolazione tributaria"*, in FALSITTA G. (a cura di), *Il regime tributario e amministrativo dei beni culturali. Atti del Convegno svoltosi a Saint Vincent il 26 e 27 settembre 1986, il fisco*, Roma, pag. 49.

*ministeriale diviene elemento essenziale, ovvero costitutivo, dell'ammissibilità alla deduzione delle spese di tutela, di cui è presupposto e condizione pregiudiziale*<sup>116</sup>. La *ratio legis* risiede nell'effetto che comporterebbe il riconoscimento dell'agevolazione anche agli immobili successivamente notificati: si inserirebbe un principio di retroattività per il quale *“l'atto di notificazione diverrebbe strumento di valorizzazione fiscale di tutte le spese in precedenza sostenute”*<sup>117</sup> per la conservazione e valorizzazione dell'immobile notificato.

Il secondo, di carattere soggettivo, individua il contribuente a cui sono indirizzate tali misure di favore in colui a cui è rivolto l'obbligo di conservare e mantenere in buono stato la costruzione, senza dunque fare riferimento ad un determinato legame giuridico tra il soggetto e il bene (proprietario, possessore o detentore).

Altro necessario requisito, di carattere oggettivo, concerne il grado di esigenza dell'intervento effettuato. Qualora l'esecuzione dei lavori non sia obbligatoria *ex lege* o da apposito provvedimento amministrativo, l'elargizione dell'agevolazione è subordinata al parere positivo della Soprintendenza. La normativa prevede che il Ministero competente rilasci una apposita certificazione, dalla quale risulti la necessità della spesa in ottica di adeguata conservazione del bene e la congruità dal punto di vista economico dell'ammontare totale in relazione all'intervento eseguito, accertata d'intesa con il competente ufficio del territorio del Ministero delle finanze. Tali controlli configurano una sorta di misure cautelari, utili a scongiurare abusi delle norme di favore anche attraverso la dichiarazione di importi superiori rispetto a quelli realmente sostenuti per le opere eseguite sull'immobile culturale.

Con riferimento alla valutazione dei requisiti della necessità e congruità delle spese, è opportuno precisare che all'art. 40, comma 9, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 (convertito con modificazioni dalla legge n. 214 del 2011), il legislatore ha elaborato una semplificazione normativa, volta a ridurre alcuni adempimenti amministrativi. Le documentazioni e certificazioni richieste specificatamente a persone fisiche e società al fine di ottenere, rispettivamente, detrazioni e deduzioni degli oneri effettivamente sostenuti e rimasti a loro carico per interventi effettuati sui beni e le attività culturali, sono sostituite *“da un'apposita dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, presentata dal*

---

<sup>116</sup> Così TOSI L., *Oneri deducibili e tutela del patrimonio culturale: “Portata soggettiva e oggettiva dell'agevolazione tributaria”*, in *op. cit.*, pag. 49.

<sup>117</sup> TOSI L., in *op. cit.*, pag. 50.

*richiedente*” al Mibact. Alla luce di ciò, il lungo procedimento sostanzialmente autorizzatorio che dà la possibilità di giovare dell’agevolazione solo a seguito dell’ottenimento della certificazione, la quale potenzialmente è prodotta dopo la compilazione della dichiarazione dei redditi, porta con sé l’onere dunque di doverla rettificare subito dopo; diversamente, con l’autocertificazione il procedimento appare più snello e meno problematico, offrendo al contribuente la possibilità di dedursi e detrarsi immediatamente le spese nello stesso periodo d’imposta in cui sono state sostenute, eliminando ogni eventuale attesa.

Il beneficio fiscale, è disconosciuto al verificarsi delle seguenti due distinte violazioni:

- a) la destinazione d’uso del bene subisce una variazione senza previa autorizzazione dall’Amministrazione per i beni culturali e ambientali;
- b) inosservanza degli obblighi dettati dalla legge che permettono allo Stato di esercitare, qualora lo ritenga vantaggioso, il diritto di prelazione sull’immobile vincolato.

Al compimento di uno di tali errati comportamenti, l’Amministrazione per i beni culturali ha il dovere di informare immediatamente il competente ufficio delle entrate, il quale rettifica<sup>118</sup> la dichiarazione dei redditi ed invita il contribuente in questione alla restituzione dell’ammontare di imposte risparmiato tramite i meccanismi della detrazione d’imposta o deduzione dall’imponibile e il pagamento delle relative sanzioni.

I contribuenti persone fisiche favoriscono di un ulteriore risparmio fiscale, cumulabile, sia pure in misura dimidiata, con la detrazione delle spese di gestione e cura per lavori eseguiti sul patrimonio immobiliare culturale del 19 per cento. La norma di riferimento, contenuta nell’art. 16-*bis*<sup>119</sup> del TUIR, permette due tipi di detrazione in relazione alla tipologia di intervento realizzata; in questa sede si fa riferimento esclusivamente agli immobili oggetto di vincolo, tuttavia si ricorda che la norma in

---

<sup>118</sup> Il computo del termine entro il quale l’Agenzia delle entrate deve eseguire la rettifica decorre a partire dalla data di ricevimento della comunicazione eseguita a cura dell’Amministrazione per i beni culturali.

<sup>119</sup> Il testo della disposizione attualmente in vigore ha subito l’ultima modifica in concomitanza con la Legge di Stabilità 2015, contenuta nella legge del 23 dicembre 2014, n. 190. L’art. 16-*bis* è entrato in vigore con decorrenza 1° gennaio 2015.

questione è applicabile anche agli immobili non culturali, e di conseguenza anche a quelli che sono in attesa della dichiarazione di interesse storico (che viceversa, non possono fruire della detrazione *ex art. 15, lett. g)*, TUIR).

Nel caso di intervento di recupero del patrimonio edilizio, all'importo lordo dell'imposta è detratto il 36 per cento (in alcuni casi 50 per cento) della somma sostenuta a titolo di spesa, nel limite di 48.000 euro per ciascuna abitazione.

Nel caso di intervento di riqualificazione energetica di edifici, la detrazione è pari al 65 per cento (talvolta al 50 per cento) delle spese sostenute, fino ad un massimale variabile in relazione al tipo di lavoro eseguito (30.000, 60.000, 100.000 euro).

Entrambe le detrazioni sono ripartite in quote costanti, fruibili nei successivi dieci anni, a partire da quello in cui sono state sostenute.

In pratica, il soggetto proprietario di un immobile vincolato, nel momento in cui sostiene delle spese di recupero edilizio o miglioramento per il risparmio energetico, oltre alla detrazione, rispettivamente, del 36 per cento e 65 per cento, qualora la spesa configuri come necessaria e congrua, sul medesimo ammontare è possibile recuperare contemporaneamente il 50 per cento del 19 per cento.

Tirando le fila, le suddette previsioni agevolative configurano dei precetti di favore rientranti a far parte della categoria degli incentivi di tipo dinamico, in cui è esaltata la funzione premiale ricollegata alla diretta utilità ad incentivare la corretta gestione e cura dei beni di interesse storico e artistico da parte di quei soggetti che sono giuridicamente responsabili della loro protezione, manutenzione e tutela.

### **3.2.6 Esenzione da tassazione degli immobili aperti gratuitamente al pubblico**

Altra apprezzabile forma agevolativa collocata all'interno del settore delle imposte dirette, cui non è possibile prescindere dall'esposizione, riguarda l'esenzione da tassazione degli immobili con destinazione ad usi culturali.

L'art. 5-*bis*<sup>120</sup> del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, statuisce che i redditi imponibili tanto delle persone fisiche (IRPEF) quanto delle persone giuridiche (IRES), ed altresì i

---

<sup>120</sup> L'articolo è stato introdotto dall'art. 1, della legge 2 agosto 1982, n. 512.

redditi assoggettati all'imposta municipale propria (IMU)<sup>121</sup>, sono esenti dall'importo dei redditi catastali prodotti da:

- a) *“immobili totalmente adibiti a sedi, aperte al pubblico, di musei, biblioteche, archivi, cineteche, emeroteche statali, di privati, di enti pubblici, di istituzioni e fondazioni, quando al possessore non derivi alcun reddito dalla utilizzazione dell'immobile;*
- b) *terreni, parchi e giardini che siano aperti al pubblico o la cui conservazione sia riconosciuta dal Ministero per i beni culturali e ambientali di pubblico interesse”.*

Dell'esenzione può fruire qualunque soggetto titolare del bene, a prescindere dalla natura pubblica o privata dello stesso: Stato, enti pubblici (Regioni, Province, Comuni, Camere di Commercio,...), persone fisiche e persone giuridiche private, fondazioni ed istituzioni.

Nel testo della norma non essendovi alcun riferimento alla qualificazione e grado di interesse culturale di cui devono farsi portatori e gli immobili e le collezioni e le raccolte, è possibile dedurre che l'esenzione è concessa a prescindere dalla loro sottoposizione o meno al decreto di vincolo<sup>122</sup>.

Alla fruizione di tale beneficio tributario, la norma detta le seguenti tre condizioni da soddisfare simultaneamente:

- 1) l'immobile deve essere totalmente destinato alla fruizione per scopi culturali; anche una sola porzione del medesimo immobile destinata a diverso uso preclude la possibilità di usufruire dell'esenzione<sup>123</sup>;
- 2) deve essere data l'opportunità al pubblico di entrarvi;

---

<sup>121</sup> L'articolo in origine faceva riferimento all'imposta locale sui redditi (ILOR) abrogata a partire dal 1° gennaio 1998. Il legislatore ha previsto la medesima esenzione da tassazione dei fabbricati con destinazione ad usi culturali, prima nella disciplina dell'imposta comunale sugli immobili (ICI) ai sensi dell'art. 7, co. 1, lettera c), D.Lgs. 504/1992, successivamente richiamando quest'ultimo articolo anche nella disciplina dell'imposta municipale propria (IMU) all'art. 9, co. 8, D.Lgs. 23/2011.

<sup>122</sup> In tal senso ALIBRANDI T., FERRI P., PASOLINI DALL'ONDA N., *Il nuovo regime tributario dei beni culturali: (commento alla L. 2 agosto 1982, n. 512)*, Giuffrè Editore, Milano, 1983, pag. 59.

Si noti come al contrario, all'art. 10, co. 3, il Codice richieda, qualora la natura del titolare dei beni sia privata, che le raccolte e le collezioni rivestano un "eccezionale interesse" per poter essere sottoposte a decreto di vincolo ed essere oggetto di tutela.

<sup>123</sup> In tal senso ALIBRANDI T., FERRI P., PASOLINI DALL'ONDA N., *Il nuovo regime tributario dei beni culturali: (commento alla L. 2 agosto 1982, n. 512)*, Giuffrè Editore, Milano, 1983, pag. 62.

- 3) il possessore non deve trarre alcun reddito dall'utilizzazione dell'immobile lungo tutto il periodo d'imposta.

Per dimostrare l'esistenza di quest'ultimo requisito, il soggetto passivo d'imposta deve denunciare il mancato incasso di reddito all'Ufficio delle Imposte dirette o delle Entrate competenti, entro il termine di tre mesi dalla data in cui tale circostanza è stata soddisfatta per la prima volta.<sup>124</sup>

Al secondo comma sono individuate le seguenti due cause di decadenza dall'agevolazione fiscale:

- a) cambiamento di destinazione dell'immobile senza previa autorizzazione dell'Amministrazione per i beni culturali e ambientali;
- b) vendita dell'immobile vincolato senza aver assolto agli obblighi di legge previsti al fine di permettere allo Stato di esercitare il diritto di prelazione sul bene.

Gli uffici tributari sono tempestivamente informati del verificarsi di uno dei suddetti eventi da parte dell'Amministrazione per i beni culturali e ambientali.

In merito alla prima causa (a), con riferimento ad un immobile impiegato per usi culturali, la decadenza assume significato riflettendo sul fatto che *“il mutamento di destinazione si risolve in un diverso uso da quello per cui venne concessa l'esenzione”*<sup>125</sup>. Considerata la necessità manifestata dalla norma di “totale” assegnazione della costruzione a scopi culturali, ne deriva che anche un cambio di destinazione “parziale” della stessa causa la perdita del beneficio.

---

<sup>124</sup> Le modalità e i termini sono stabiliti all'art. 38, secondo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597. La disposizione rubricata *“Unità immobiliari non locate”*, dispone quanto segue: *“Quando una unità immobiliare urbana, non adibita all'uso del possessore o dei suoi familiari, rimane non locata per l'intero periodo d'imposta, il relativo reddito catastale concorre alla formazione del reddito complessivo soltanto nella misura del venti per cento”* (comma 1). *“La disposizione del comma precedente si applica a condizione che lo stato di non locazione sia denunciato all'ufficio delle imposte entro tre mesi dalla data in cui ha avuto inizio e che ne sia confermata la persistenza nella dichiarazione annuale”* (comma 2).

<sup>125</sup> DONADI G. G., *Agevolazioni tributarie a salvaguardia del patrimonio artistico e storico*, pubblicato a cura della Cassa di Risparmio della Marca Trevigiana, Treviso, 1985, pag. 17.

### 3.2.7 Possibilità di estinguere i debiti fiscali mediante cessione di beni culturali

Il legislatore fiscale ha previsto una modalità alternativa al pagamento in denaro dei debiti fiscali appartenenti alla categoria delle imposte dirette. L'art. 28-*bis*<sup>126</sup>, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), offre la possibilità al soggetto passivo d'imposta di estinguere i propri debiti nei confronti del Fisco in natura, ovvero tramite la cessione di beni culturali ed opere d'arte.

La norma in oggetto trova esclusiva applicazione con riferimento ai tributi di tipo erariale<sup>127</sup>, al fine di adempiere alle obbligazioni tributarie in ambito IRPEF, IRES ed IVA. Tale forma eccezionale, è concessa per il pagamento totale o parziale delle imposte stesse, delle sanzioni e degli accessori. La norma è riservata ai soli contribuenti, escludendone così l'applicazione ai sostituti d'imposta.

I beni che possono essere offerti allo Stato sono quelli indicati all'art. 10 del Codice dei beni culturali e ambientali, ossia oltre agli archivi o singoli documenti dichiarati di notevole interesse storico, alle opere di autore vivente o la cui esecuzione risalga anche ad epoca inferiore al cinquantennio, è possibile cedere anche gli immobili culturali.

La cessione del bene configura il momento finale di un articolato *iter*, descritto esaustivamente dalla norma in commento.

Il procedimento amministrativo ha inizio con la presentazione della proposta di cessione avanzata spontaneamente dal contribuente unicamente al Mibact, contenente una descrizione dettagliata dei beni offerti in pagamento a cui va allegata altresì la relativa documentazione.

L'Amministrazione indaga l'esistenza di tutti i requisiti previsti dalla vigente normativa in tema di tutela dei beni culturali in capo a ciascun bene proposto in cessione, valutando successivamente se lo Stato abbia o meno interesse ad acquisirlo.

Nel caso sussista un interesse reale ad entrarne in possesso, entro sei mesi dalla data di presentazione della proposta, le condizioni e il valore del bene sono stabiliti con decreto del Mibact.<sup>128</sup> Sia nel caso di accettazione che di rifiuto, il decreto deve essere

---

<sup>126</sup> Disposizione aggiunta dall'art. 7, della legge 2 agosto 1982, n. 512; modificata successivamente dall'art. 14, della legge 15 maggio 1997, n. 127.

<sup>127</sup> Così dispone l'art. 20, del D.Lgs. del 26 febbraio 1999, n. 46: Le disposizioni contenute all'art. 28-*bis* del D.P.R. n. 602/1973 "si applicano esclusivamente alle entrate tributarie dello Stato".

<sup>128</sup> La norma prevede un procedimento abbastanza severo che vede coinvolti numerosi organi. La disposizione, al co. 4, testualmente recita: "Le condizioni ed il valore della cessione sono stabiliti con decreto



notificato al proponente, il quale ha l'onere di comunicare al ministero nei due mesi successivi, a pena di decadenza, se intende accettare. Importante evidenziare che al sesto comma è precisato che *“la proposta di cessione non sospende il pagamento delle imposte”*.

Nel caso specifico in cui vengono offerti dei beni immobili, questi sono idonei al trasferimento a condizione che non siano gravati da ipoteche, iscrizioni o trascrizioni pregiudizievoli. La trascrizione nei pubblici registri immobiliari del trasferimento avviene sulla base del decreto ministeriale e dell'accettazione da parte del contribuente; gli effetti della trascrizione si verificano a partire dalla data di notifica della dichiarazione di accettazione.

Al termine della procedura, al decimo comma sono fornite due possibilità al contribuente:

- a) *“chiedere il rimborso delle imposte eventualmente pagate nel periodo intercorrente tra la data di presentazione della proposta di cessione e quella della consegna dei beni o della trascrizione;*
- b) *oppure, utilizzare, anche frazionatamente, l'importo della cessione per il pagamento delle imposte indicate nel primo comma, la cui scadenza è successiva al trasferimento dei beni”*.

La norma prevede che, qualora il credito vantato nei confronti dello Stato non venga nei successivi cinque anni utilizzato integralmente per il pagamento di ulteriori imposte, il contribuente possa chiedere il rimborso di quanto residua. Sulla questione, la Cassazione<sup>129</sup> si è espressa precisando che il quinquennio si riferisce esclusivamente alla seconda ipotesi (b), ovvero nel caso in cui il contribuente si avvalga del meccanismo della compensazione *“in pagamento di tributi eventuali e futuri”*<sup>130</sup>, manifestatisi in successivi esercizi d'imposta; tale termine non è invece applicabile qualora il contribuente decida di optare per la prima ipotesi (a).

---

*del Ministro per i beni culturali e ambientali di concerto con il Ministro delle finanze, sentita un'apposita commissione nominata con decreto del Ministro per i beni culturali e ambientali, presieduta dallo stesso Ministro o da un suo delegato e composta da due rappresentanti del Ministero per i beni culturali e ambientali, da due rappresentanti del Ministero delle finanze e da un rappresentante del Ministero del tesoro”*.

<sup>129</sup> Sentenza della Corte di Cassazione, Sez. tributaria, del 22 settembre 2003, n. 13992.

<sup>130</sup> GRANELLI A. E., *Il pagamento delle imposte dirette e indirette mediante cessione dei beni culturali*, in FALSITTA G. (a cura di), *Il regime tributario e amministrativo dei beni culturali. Atti del Convegno svoltosi a Saint Vincent il 26 e 27 settembre 1986, il fisco*, Roma, pag. 119.

### 3.2.7.1 Breve riflessione circa il reale impiego dell'istituto della cessione di beni culturali

L'istituto della cessione di beni tutelati ai fini del pagamento di obbligazioni tributarie (*rectius*: pagamento di imposte di successione<sup>131</sup> e di imposte dirette) produce l'effetto di accresce il patrimonio artistico e storico in capo allo Stato, il quale è risaputo, non vantando assolutamente delle ingenti risorse finanziarie da riservargli, presenta delle difficoltà pratiche nel conservarlo al meglio.

La prima legge che lo introdusse, la L. 512 del 1982, fu spinta dalla ricerca “*di realizzare la tutela attraverso una politica che non (fosse) solo di limiti, bensì anche di incentivi, una politica dinamica*”<sup>132</sup>.

Tuttavia, indagando l'effettivo impiego dal punto di vista pratico, questo strumento giuridico di grande portata innovativa non ha avuto un grosso seguito, né all'entrata in vigore della norma, né in tempi recenti.<sup>133</sup>

Da una parte vi è il Ministero dell'Economia e delle Finanze che ha sempre preferito il pagamento immediato ed in contanti dei debiti tributari, adottando un comportamento riluttante nei confronti del pagamento mediante cessione di beni culturali.<sup>134</sup>

Dall'altra, la scarsa dottrina<sup>135</sup> formatasi in materia, ha fornito ulteriori due motivazioni all'inutilizzo di tale istituto.

La prima fa riferimento alla lunghe tempistiche necessarie per esaminare ciascun *dossier* pervenuto alla commissione interministeriale. La procedura per accertare l'esistenza delle caratteristiche culturali nel bene e verificare l'interesse dello Stato ad acquisirlo, comporta un gravoso esame data la notevole mole di documenti.

---

<sup>131</sup> Si vedrà nel proseguito come tale istituto sia stato disposto altresì per il pagamento delle imposte di successione.

<sup>132</sup> In tali termini si espresse SOLARINO D., *Riflessioni sulla legge 2 agosto 1982, n. 512 con particolare riferimento all'articolo 6*, in *Boll. Trib.*, 1985, n. 6, pag. 461.

<sup>133</sup> L'unica indagine numerica circa l'effettiva portata e utilizzo dell'istituto della cessione per il pagamento di imposte risale al 1991, riportata a cura di FERRARA V., *La cessione di beni culturali in pagamento di imposte*, in *Notiziario*, Vol. 34-35, 1991. L'Autore ha contato 53 proposte di cessione nell'arco di dieci anni (1982-1991), offerte per il pagamento di entrambe le tipologie di imposte.

<sup>134</sup> In tal senso si sono espressi BERNARDINI M. G., LOLLI GHETTI M., *Lo Stato dell'Arte - l'Arte dello Stato. Le acquisizioni del ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo. Colmare le lacune - ricucire la Storia*, Gangemi Editore, Roma, 2015, pag. 18.

<sup>135</sup> FERRARA V., *La cessione di beni culturali in pagamento di imposte*, in *Notiziario*, Vol. 34-35, 1991.

Per quanto riguarda la seconda motivazione, questa è diversa a seconda del periodo storico che si prende in analisi, ovvero quello contestuale all'emanazione della disposizione in commento e quello corrente.

Con riferimento al primo periodo in cui fu introdotta la norma, la ragione circa il suo scarso utilizzo è stata attribuita *“all'assenza delle norme regolamentari previste dalla legge stessa”*<sup>136</sup>. Tuttavia, questa affermazione non trovava il pieno consenso di altri autorevoli Autori. A parere di quest'ultimi, la rara applicazione alla normativa in materia non poteva dipendere da una mancanza di norme regolamentari per l'esecuzione delle disposizioni agevolative<sup>137</sup>, in quanto *“la normativa (era) sufficientemente completa”*<sup>138</sup>; posizione rafforzata successivamente nel momento in cui *“le nuove disposizioni che (avevano) riprodotto con modifiche gli artt. 6 e 7 (avevano) ulteriormente puntualizzato la procedura sì da costituire al momento norme immediatamente operative”*<sup>139</sup>, senza però variarne la portata applicativa.

Con particolare riferimento all'attuale situazione, pare che continui l'inattività di questo istituto. Le ragioni sembrano risiedere nell'ignoranza, o comunque scarsa conoscenza di tale possibilità, ed altresì nella mancanza reciproca di stima tra privati e amministrazione statale. Queste due ipotesi sembrano coesistere ed influenzarsi vicendevolmente: gli stessi professionisti del settore (*rectius*: commercialisti, avvocati) sconsigliano ai propri clienti di avvalersi del meccanismo in commento, facendo leva sulle lunghe tempistiche amministrative, la forte incertezza nei risultati e le difficoltà di operare una stima economica esatta dei beni offerti.<sup>140</sup>

---

<sup>136</sup> FERRARA V., *Ibidem*.

<sup>137</sup> L'ultimo comma dell'art. 6 e 7 della legge 512/1982 prevedevano *“l'emanazione, con D.P.R. su proposta del Min. Fin. di concerto con il Ministro per i beni culturali e ambientali, di norme regolamentari per la esecuzione delle disposizioni agevolative”*, ovvero cessione di beni in luogo del pagamento delle imposte di successione e dirette.

<sup>138</sup> GRANELLI A. E., *Il pagamento delle imposte dirette e indirette mediante cessione dei beni culturali*, in op. cit., pag. 112. Posizione condivisa da ALIBRANDI T., FERRI P., *I beni culturali e ambientali*, III ed., Giuffrè Editore, Milano, 1995, pag. 477, nota n. 83. Lo stesso Ministero delle finanze, nella circolare del 30 novembre 1982, n. 5131, ha chiarito che trovavano in ogni caso applicazione le disposizioni agevolative anche durante la temporanea assenza delle norme regolamentari.

<sup>139</sup> ALIBRANDI T., FERRI P., *I beni culturali e ambientali*, IV ed., Giuffrè Editore, Milano, 2001, pag. 545, nota n. 74.

<sup>140</sup> In tal senso, PIRRI VALENTINI A., *Pagamento di imposta mediante la cessione di beni culturali: una normativa discontinua?*, in *Aedon*, fascicolo n. 1, gennaio-aprile 2019.

### 3.3 Le imposte patrimoniali sugli immobili vincolati

#### 3.3.1 Le agevolazioni ICI fruibili sino al periodo d'imposta 2011

Fino al periodo d'imposta 2011, al possesso di immobile<sup>141</sup> trovava applicazione l'Imposta comunale sugli immobili (ICI), disciplinata nel decreto legislativo n. 504 del 1992. Il legislatore aveva previsto un particolare regime agevolato per i fabbricati di interesse storico o artistico, dettato all'art. 2, comma 5, del D.L. 23 gennaio 1993, n. 16 (convertito dalla legge 24 marzo 1993, n. 75).

Quest'ultimo, parallelamente alla disciplina in materia di imposte sui redditi (L. n. 413/1991), prevedeva che la base imponibile degli immobili dichiarati di interesse culturale agli effetti dell'ICI, fosse formata *“dal valore che risulta(va) applicando alla rendita catastale, determinata mediante l'applicazione della tariffa d'estimo di minore ammontare tra quelle previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale (era) sito il fabbricato, i moltiplicatori di cui all'art. 5, co. 2, del D.Lgs. n. 504/1992”*.<sup>142</sup>

L'ambito applicativo di questo regime di particolare favore era altresì esteso ai fabbricati oggetto di interventi di recupero (*rectius*: restauro, risanamento conservativo, ristrutturazione), in deroga alla regola generale per la quale gli immobili ordinari sottoposti a tali interventi erano considerati come *“area fabbricabile”* ai fini tributari.<sup>143</sup> La giurisprudenza di legittimità<sup>144</sup> ha fornito una spiegazione a tale comportamento, facendo leva sul fatto di come l'alternativo criterio di determinazione della base

---

<sup>141</sup> L'ICI ha per presupposto il possesso di immobili. Ai fini della determinazione della base imponibile e delle aliquote, riportando esclusivamente ciò che interessa direttamente il tema del presente elaborato, l'art. 2 del D.Lgs. 504/1992, distingue tra: a) **fabbricato**: *“unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano”*; ne fanno parte anche *“l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza”*; b) **area fabbricabile**: *“si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità”*.

<sup>142</sup> In dottrina pare si sia formato un unico orientamento interpretativo di tale norma, il quale riconosce che il legislatore è stato mosso dall'unico intento di uniformare il criterio della rendita catastale e della relativa agevolazione riservata ai fabbricati culturali nelle discipline dell'imposta sui redditi (IRPEF) e sul patrimonio (ICI). In tema di ICI si vedano: CAVANDOLI, *Determinazione del reddito degli immobili di interesse storico o artistico*, in *Vita Not.*, 2000, pag. 767; LUCARIELLO N., *Note riepilogative sul trattamento tributario degli immobili di interesse storico e artistico*, in *Riv. Not.*, 2000, II, pag. 429; CAUMONT CAIMI C., *Immobili storici: chiuso il capitolo imposte dirette, si apre quello delle indirette*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1999, II, pag. 1037.

<sup>143</sup> La regola generale imponeva di considerare, ai fini tributari, l'immobile ordinario come *“area fabbricabile”* durante il periodo di svolgimento dei lavori, e di commisurare la base imponibile al solo valore dell'area, scomputando il valore della costruzione oggetto di interventi (art. 5, co. 6, del D.L. n. 504 del 1992).

<sup>144</sup> Così si è espressa nelle seguenti ordinanza e sentenza: Corte di Cassazione civile, Sez. V, Ord., del 6 dicembre 2017, n. 29194; Cass. civ. Sez. Unite, del 9 marzo 2011, n. 5518.

imponibile<sup>145</sup> da utilizzare in caso di lavori effettuati su costruzioni non vincolate, costituisca di per sé una deroga al regime ordinario, e dunque per sua natura e collocazione, impossibile da applicare ai peculiari beni culturali giacché regolati da un regime proprio e speciale.

Per quanto attiene ai soggetti passivi beneficiari dell'agevolazione in commento, la norma faceva esplicito riferimento a quelli indicati all'art. 3 della legge 1089 del 1939 (Legge Bottai), ovvero ai soli fabbricati vincolati posseduti da soggetti privati. La Consulta<sup>146</sup>, investita della questione, ne dichiarò la parziale illegittimità costituzionale e ne chiese l'estensione anche a quei soggetti indicati all'art. 4 della stessa legge n. 1089, ossia ai proprietari pubblici (Stato, Regioni, Province, Comuni, altri enti pubblici e persone giuridiche private senza scopo di lucro). Partendo dal presupposto che la *ratio* normativa dell'agevolazione fiscale risiedeva nella volontà di andare incontro ai gravosi oneri manutentivi e vincoli amministrativi a cui sono soggetti tutti i proprietari degli edifici riconosciuti di interesse storico e artistico; la previsione normativa comportava una discriminazione ingiustificata verso i soggetti pubblici, in quanto gravati dalle prescrizioni del vincolo nella stessa misura di quelli privati. In altre parole, la scelta del legislatore risultava perciò manifestamente irragionevole e lesiva dei principi di capacità contributiva e di eguaglianza.

Tra le numerosi esenzioni ai fini ICI elencate all'art. 7 del D.Lgs. n. 504 del 1992, appare importante menzionare, in relazione al contenuto del presente elaborato, quella che veniva concessa al soggetto possessore di immobile destinato ad usi culturali (lett. c)).

---

<sup>145</sup> La base imponibile dell'ICI, nel caso di interventi di recupero sul bene non vincolato, era determinata ex art. 5, co. 5, del D.L. n. 504 del 1992, in base al quale "il valore dell'immobile è costituito da quello venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno di imposizione, avendo riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, i prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche".

<sup>146</sup> Sentenza della Corte Costituzionale del 28 novembre 2003, n. 345.

### 3.3.2 La nuova imposta patrimoniale e relative agevolazioni: l'Imposta Municipale Unica

Dal 2012, il sistema impositivo dell'ICI degli immobili di interesse storico artistico non trova più attuazione. Per tali immobili, trova ora applicazione il regime fiscale agevolato riformulato all'art. 4, del D.L. n. 16 del 2011, in cui:

- al co. 5, lettera b), ha stabilito l'integrazione all'art. 13, co. 3, del D.L. "Salva Italia" n. 201/2011, prevedendo che *"la base imponibile è ridotta del 50 per cento:*
  - a) *per i fabbricati di interesse storico o artistico di cui all'articolo 10 del codice di cui al D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42"*;
- al co. 5-ter, ha abrogato la particolare e vantaggiosa modalità di determinazione della base imponibile dell'ICI (art. 2, co. 5, D.L. n. 16/1993).

Dalla formulazione sopra riportata, si desume che anche nell'ambito della tassazione di natura patrimoniale relativa all'IMU, la norma agevolativa è riservata agli immobili già dichiarati di interesse culturale, per i quali la loro "culturalità" è documentata dal formale decreto di vincolo trascritto nella conservatoria dei registri immobiliari. Il legislatore, specificando nella norma il riferimento ai beni di cui all'art. 10 del decreto legislativo n. 42 del 2004, ha eliminato in tal modo ogni potenziale dubbio inerente alla possibilità di applicazione del vantaggio fiscale in commento anche ai beni vincolati indirettamente (di cui, invece, all'art. 45 del Codice). Perciò, l'immobile colpito dal vincolo indiretto non conferisce alcuno sgravio fiscale al proprio possessore.

In generale, la base imponibile dell'IMU è commisurata al valore dell'immobile. In caso di fabbricato di interesse culturale accatastato, la sua determinazione è identica a quella dei fabbricati ordinari, con la differenza che l'aliquota d'imposta si applica solo sulla metà del valore risultante.

Con riferimento dunque al calcolo, il valore dell'immobile di interesse storico e artistico è costituito da quello calcolato applicando alla rendita catastale vigente al primo gennaio di ciascun anno impositivo, rivalutata del 5 per cento, dei moltiplicatori (diversi a seconda della categoria di appartenenza). Al valore così risultante, dimezzato grazie all'agevolazione di cui godono, si applicano le aliquote ordinarie disposte per gli immobili

non di interesse, pari allo 0,76 per cento (eventualmente modificato in aumento o in diminuzione a discrezione di ciascun Comune)<sup>147</sup>.

Resta ferma la previsione per cui l'unità immobiliare "prima casa" è esente IMU, salvo appartenere alle categorie catastali A/1 (abitazioni signorili), A/8 (ville), A/9 (castelli e palazzi di pregio storico e artistico), per le quali i rispettivi proprietari sono soggetti all'aliquota d'imposta ridotta pari allo 0,4 per cento (modificabile dal Comune entro i limiti)<sup>148</sup>, che trova applicazione sempre con riferimento alla metà del valore per l'immobile vincolato.

Importante specificare che la disciplina IMU, oltre ad abrogare l'ICI, ha sostituito le imposte sui redditi fondiari, ossia l'IRPEF e le relative addizionali, nel caso in cui l'immobile sia posseduto da persona fisica e non sia locato, con la particolare distinzione ai fini pratici e applicati della localizzazione dello stesso (immobile situato nel medesimo comune, o diverso, dell'abitazione principale).

Mentre, nel qual caso l'unità immobiliare di pregevole valore storico sia concessa in locazione a terzi, il proprietario subisce il peso dell'imposta patrimoniale (IMU), alla quale si aggiunge ulteriormente l'imposizione fiscale agli effetti IRPEF (calcolata secondo la speciale norma di favore *ex art. 4, co. 5-sexies*, lettera a), D.L. n. 16/2012, consistente nella maggiorazione della percentuale di abbattimento del canone risultante dal contratto di locazione, stabilita nella misura del 35 per cento, in luogo dell'ordinario 5 per cento).

In base all'art. 9, co. 9, D.Lgs. n. 23 del 2011, il principio di alternatività dell'IMU all'imposta sul reddito dominicale non opera nel caso i possessori esercitino attività d'impresa e scontino l'IRPEF, e nel caso di società commerciali soggette a IRES.

Nell'ipotesi in cui si tratti di immobili vincolati meramente patrimoniali e non locati, il valore su cui si applica l'aliquota è calcolato secondo il criterio catastale illustrato nel caso di possessore persona fisica, ossia rivalutazione del 5 per cento e applicazione

---

<sup>147</sup> L'art. 13, co. 6, del D.L. n. 201 del 2011, prevede che "i Comuni, con deliberazione del consiglio comunale, possono modificare, in aumento o in diminuzione, l'aliquota di base sino a 0,3 punti percentuali".

<sup>148</sup> L'art. 13, co. 7, del D.L. n. 201 del 2011, dispone che "L'aliquota è ridotta allo 0,4 per cento per l'abitazione principale e per le relative pertinenze. I comuni possono modificare, in aumento o in diminuzione, la suddetta aliquota sino a 0,2 punti percentuali".

dei coefficienti relativi, nonché abbattimento del 50 per cento dell'imposta (in quanto di interesse culturale).

Nel caso in cui invece il medesimo fabbricato risulti locato, sconterà la maggiore riduzione forfettaria del canone di locazione prevista a favore dei beni di cui all'art. 10 del Codice, pari al 35 per cento, il quale andrà confrontato con il reddito medio ordinario (rivalutato del 5 per cento) e ridotto del 50 per cento.

La seconda tipologia di agevolazione che la disciplina IMU riserva al settore culturale ha ad oggetto i fabbricati con destinazione ad usi culturali *ex art. 5-bis* del D.P.R. n. 601 del 1973. Per tutti gli immobili, non obbligatoriamente vincolati, destinati totalmente alla fruizione da parte del pubblico nella qualità di biblioteca, archivio o cineteca, e dal cui utilizzo il proprietario (privato, pubblico, istituzioni, fondazioni) non tragga alcun reddito, è prevista la totale esenzione dall'IMU.<sup>149</sup>

#### **3.3.4.1 TASI**

Ai fini del Tributo per i servizi indivisibili (TASI), il legislatore non ha dedicato alcuna forma di vantaggio tributario agli immobili di particolare pregio artistico e storico. La mancanza di una specifica norma di favore nella legge n. 147 del 2013 (Legge di Stabilità 2014) di riferimento al tributo sui servizi, ha causato in principio delle controverse opinioni circa la reale possibilità di applicare la medesima agevolazione prevista in tema di IMU.

L'incerta questione è stata chiarita dal Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF) con una nota del 4 giugno 2014, nella quale ha specificato che, poiché la base imponibile della TASI (art. 1, co. 675) è identica a quella prevista agli effetti IMU, *“si ritiene che si debbano applicare tutte le disposizioni concernenti la determinazione della base imponibile IMU, comprese quelle attinenti agli immobili di interesse storico e artistico”*.

Quindi, anche ai fini TASI, è previsto che la base imponibile, ossia il valore catastale dell'immobile culturale ottenuto dalla rendita aumentata del 5 per cento e moltiplicata per gli appositi moltiplicatori, benefici della riduzione pari al 50 per cento.

---

<sup>149</sup> Ai sensi dell'art. 7, co. 1, lettera c), D.Lgs. 504/1992, richiamato dall'art. 9, co. 8, D.Lgs. 23/2011.



### 3.3.4 Gli immobili vincolati in base alla Legge Speciale per Venezia. Una questione irrisolta

La consapevolezza dell'inestimabile valore di Venezia e della sua laguna si è ancor più affermato nella coscienza umana contestualmente all'alluvione del 4 novembre 1966.<sup>150</sup> A seguito di tale drammatico evento, la salvaguardia della città lagunare è stata posta come obiettivo di importanza nazionale, tanto che venne varata la legge 16 aprile 1973, n. 171 "Interventi per la salvaguardia di Venezia" (d'ora in poi Legge Speciale per Venezia).

La legge prevedeva che tutti gli immobili siti in Venezia che necessitavano interventi di restauro e risanamento, per i quali non era ancora intervenuto il provvedimento di vincolo di cui al Codice dei beni culturali, fossero inseriti dal competente Soprintendente ai monumenti in un apposito elenco degli edifici di "interesse monumentale, storico ed artistico" ai sensi dell'art. 13, co. 1 num. 3), L. n. 171/1973 e dell'art. 5, co. 1, D.P.R. n. 791/1973. L'elenco era stato poi trasmesso al Ministero per la Pubblica Istruzione, che lo aveva approvato con il decreto 28 marzo 1974.

A seguito della previsione e redazione di tale elenco, è sorta una questione circa la possibilità di equiparare lo speciale "vincolo" posto agli effetti della Legge Speciale per Venezia al vincolo apposto in base al Codice dei beni culturali, al fine di poter applicare anche in capo agli edifici sottoposti al primo gli speciali regimi giuridico e fiscale espressamente previsti per i secondi.<sup>151</sup>

Posto che le norme fiscali agevolative derogatorie del trattamento tributario ordinario, benché emanate successivamente all'entrata in vigore della Legge Speciale per Venezia, sono indirizzate espressamente ai soli immobili dichiarati di interesse culturale ai sensi della previgente Legge Bottai o in base al vigente Codice dei beni culturali, la

---

<sup>150</sup> Nella realtà dei fatti, il legislatore tributario ha da tempo tenuto conto delle particolarità della città di Venezia e dei suoi immobili, riservando un trattamento tributario di favore alle unità abitative locate, site nella città di Venezia centro e nelle isole della Giudecca, Murano e Burano. Difatti, all'art. 37, co. 4-bis del TUIR ha elevato l'abbattimento forfettario del canone di locazione al 25 per cento, in luogo dell'ordinario 5 per cento. Da precisare che la fruizione di tale trattamento non è subordinata ad alcuna tipologia di vincolo; il legislatore l'ha previsto con il solo scopo di compensare le maggiori spese manutentive di cui necessitano tali edifici, avuto riguardo alla loro storicità e agli effetti erosivi dell'acqua.

<sup>151</sup> Tema affrontato nel dettaglio da BAGAROTTO E. M., *Considerazioni sull'interpretazione estensiva ed analogica delle disposizioni che riconoscono benefici fiscali: lo strano caso degli immobili vincolati in base alla legge speciale per Venezia*, in *Riv. trim. dir. Trib.*, Vol. 2.

questione può concludersi con esito positivo solo ammettendo l'applicazione delle suddette norme mediante interpretazione estensiva o analogica.

Volendo fornire una spiegazione per sommi capi delle due diverse tecniche, senza dilungarsi e scendere nei particolari di ciascuna disciplina non essendo la sede appropriata, l'interpretazione estensiva *“estende il significato di un termine o di una locuzione oltre il suo significato più immediato ovvero lo si estende fino a coprire anche fattispecie che ricadono entro “l'area di penombra””*<sup>152</sup>, considerato che ogni norma *“presenta una zona centrale “certa” e zone marginali in situazioni di “penombra””*<sup>153</sup>; mentre l'analogia si identifica con *“l'interpretazione logica mediante la quale l'interprete individua il significato della norma in base ad una indagine sulla ratio dell'enunciato lessicale, estendendone la portata oltre la sua lettera”*<sup>154</sup> e dunque ad un caso che fino a prima era escluso dal suo raggio di applicazione.

Sul punto si sono schierati due opposti orientamenti:

- il primo, più favorevole ai contribuenti, propende per l'estensione, tanto del regime giuridico quanto di quello fiscale, tipici degli immobili colpiti da vincolo diretto di cui al precedente art. 3 della L. n. 1089 del 1939 e oggi del D.Lgs. n. 42 del 2004, agli immobili inclusi nell'elenco previsto dalla L. n. 171 del 1973;
- il secondo, abbraccia la posizione più restrittiva, escludendo la possibile assimilazione tra le due tipologie di vincolo disposte da due leggi differenti, e dunque negando l'estensione delle norme di favore alle unità immobiliari vincolate in base alla Legge Speciale per Venezia.

Il tema è tutt'ora oggetto di contrasto, e vede schierati i contribuenti da una parte, che sostengono che l'immobile vincolato secondo la Legge Speciale per Venezia sia meritevole di tutte le agevolazioni specificatamente disposte a favore degli immobili vincolati secondo la Legge Bottai o il Codice, e dall'altra il Comune di Venezia per quanto

---

<sup>152</sup> È di questo avviso, GUASTINI R., *Interpretare e argomentare*, in AA.VV., *Trattato di diritto commerciale*, Milano, 2011, pag. 322.

<sup>153</sup> Si è così espresso, FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario. Parte generale*, VI ed., CEDAM, Vicenza, 2016, pag. 97.

<sup>154</sup> Si è così espresso, FALSITTA G., in *op. cit.*, pag. 98.

riguarda l'imposta comunale sugli immobili (ICI) o l'imposta municipale propria (IMU)<sup>155</sup> ovvero l'Agenzia delle entrate per quanto attiene l'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF)<sup>156</sup> e l'imposta sul reddito delle società (IRES)<sup>157</sup>, i quali sposano una tesi restrittiva.

Sebbene si affronti l'arduo tema avvalendosi nella maggior parte dei casi di sentenze giurisprudenziali di merito e di legittimità aventi ad oggetto la controversa questione dell'estensione delle norme di favore in materia di ICI e IMU, si precisa che le divergenti tesi interpretative circa la questione trattata nel presente paragrafo sono comuni a qualsivoglia tipologia di imposta si prenda a riferimento.

La prima corrente interpretativa sostiene dunque che vi è una sostanziale assimilazione tra i due vincoli. Nello specifico, fermo restando il divieto di interpretazione analogica delle leggi eccezionali (art. 14 delle preleggi), è pur vero che tra i vari criteri che le norme sull'interpretazione forniscono all'interprete vi è altresì quello che permette di fare riferimento ai principi generali dell'ordinamento (art. 12, ultimo periodo, delle preleggi).

Adottando perciò la cosiddetta "interpretazione costituzionalmente orientata", le due tipologie di vincolo sono del tutto simili avuto riguardo al solo principio costituzionale di cui all'art. 53. Se è pacifica la legittimità delle agevolazioni fiscali in funzione compensativa della minore capacità contributiva che presentano i beni immobili dichiarati di interesse storico e artistico in conseguenza dei maggiori oneri manutentivi, delle restrizioni poste al diritto di proprietà e delle autorizzazioni di cui necessitano i proprietari per intraprendere ogni attività inerente al bene, allo stesso modo è legittima l'estensione delle norme agevolative ai beni vincolati secondo la Legge Speciale di Venezia qualora si dimostri una equiparabile contrazione della forza contributiva.

---

<sup>155</sup> Nello specifico, si riferiscono all'agevolazione che accorda un abbattimento del 50 per cento della base imponibile (art. 13, co. 3, lett. a), D.L. n. 201/2011); agevolazione altresì concessa in materia di TASI.

<sup>156</sup> Si tratta delle seguenti agevolazioni:  
 - maggiore riduzione forfettaria del canone di locazione, pari al 35 per cento (art. 37, co. 4-bis, TUIR);  
 - detraibilità nella misura del 19 per cento delle spese sostenute per la corretta gestione dei beni culturali (art. 15, co. 1, lett. g), TUIR).

<sup>157</sup> Si richiamano le seguenti agevolazioni:  
 - deducibilità totale delle spese sostenute per la corretta manutenzione e conservazione (art. 100, co. 2, lett. e), TUIR);  
 - relative agli immobili meramente patrimoniali detenuti in regime d'impresa (art. 90 TUIR).

A tal riguardo, si menziona la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Veneto, del 24 settembre 2014, n. 1417. Nella stessa, la Commissione è giunta innanzitutto alla conclusione che gli immobili sottoposti all'una e all'altra tipologia di vincolo sono assimilabili dal punto di vista dello *status*. Difatti:

- la L. n. 171/1973 prevede specifici adempimenti ed obblighi in merito agli immobili di interesse storico e artistico ubicati a Venezia, esattamente come il Codice dei beni culturali (ad esempio: ogni tipo di intervento è subordinato all'autorizzazione della Soprintendenza; gli interventi di restauro possono essere imposti; gli interventi sono svolti sotto costante vigilanza);<sup>158</sup>
- ciascun immobile sito in Venezia, per poter essere incluso nell'elenco deve possedere un "interesse monumentale, storico ed artistico", da cui, nel momento in cui presenta tali peculiarità è assoggettato a misure di tutela, protezione e a prescrizioni, similmente agli immobili dichiarati di interesse storico e artistico.

L'unica differenza riscontrabile tra i due ordinamenti normativi pare essere "*di carattere procedurale e riguarda le modalità con cui ad un edificio viene attribuita la natura di vincolo*", in quanto in un caso viene attribuito a seguito di una lunga procedura di accertamento dell'intensità dell'interesse richiesto che può sfociare in un provvedimento di dichiarazione del vincolo, nell'altro attraverso la sola approvazione dell'elenco formato dal Soprintendente ai monumenti per mezzo di decreto ministeriale.

Scelta tempistica del tutto non casuale. Si suppone difatti, che la previsione di predisporre un elenco tramite un *iter* procedurale più snello rispetto a quello stabilito dal Codice, fosse dettata dalla sopravvenuta consapevolezza da parte del legislatore delle difficoltà pratiche di sottoporre a tutela in tempi ragionevolmente brevi tutti gli immobili che ne erano meritevoli, vista l'altissima concentrazione di costruzioni di pregevole interesse a Venezia. Decisione legislativa forse mossa dalla preoccupazione che venissero allora, e che possano venire in futuro, effettuati interventi manutentivi e di cura

---

<sup>158</sup> Si precisa che gli obblighi e i precisi adempimenti in merito agli immobili di interesse storico ed artistico ubicati a Venezia sono contemplati, oltre che nella L. n. 171/1973, anche del D.P.R. n. 791/1973. Quest'ultimo, a titolo esemplificativo, dispone che gli interventi di restauro e risanamento conservativo siano subordinati alla preventiva loro ideazione in piani annuali o pluriennali (art. 4), gli tali interventi siano preventivamente autorizzati tramite rilascio di licenza edilizia (art. 10), prevede una serie di vincoli alle opere di risanamento e restauro elencate esaustivamente all'art. 2.

potenzialmente dannosi, tanto da poter arrecare gravi pregiudizi all'integrità dell'immobile di interesse storico e artistico ubicato a Venezia. Da cui la profondità dell'interesse del legislatore nei confronti dei beni testé citati è rinvenibile all'art. 1 della L. n. 171, in cui ha affermato al co. 1 che *“la salvaguardia di Venezia e della laguna è dichiarata di preminente interesse nazionale”* ed aggiungendo al secondo comma che *“la Repubblica garantisce la salvaguardia dell'ambiente paesistico, storico, archeologico ed artistico della città di Venezia e della sua laguna (...)”*.

Differenza procedimentale che, stante la base su cui si fonda l'argomentazione dell'orientamento qui esposto (*rectius*: indice di capacità contributiva), risulta irrilevante e trascurabile rispetto alla valutazione circa la possibilità di assimilare le capacità contributive dei possessori di immobili vincolati secondo le due tipologie di vincolo. In tal senso si è espressa la CTR Veneto, nella sentenza dell'8 ottobre 2014, n. 1544/05/14, in cui ha evidenziato come tali differenze *“appaiono solo di carattere procedurale e riguardano le modalità con cui ad un edificio viene attribuito la natura di “vincolo””*.

Alla luce dei soli fatti su esposti, è possibile affermare che anche la proprietà degli immobili storici di Venezia inclusi nell'elenco denota una capacità contributiva ridotta, con la diretta conseguenza che, se si prende a riferimento il solo criterio di cui all'art. 53 Cost. per giustificare la legittimità delle agevolazioni (e non la funzione promozionale, ex art. 9 Cost.)<sup>159</sup>, queste non configurerebbero norme di carattere eccezionale, atteso che si limitano a commisurare il carico tributario alla reale forza economica del contribuente, che ne risulta ridotta per effetto degli oneri che la legge in materia impone al proprietario. Perciò, non configurando deroga alla legge ordinaria, l'ambito di applicazione delle agevolazioni potrebbe essere legittimamente esteso anche agli immobili vincolati in base alla Legge Speciale per Venezia.

In altre parole, secondo questo filone di pensiero, anche gli immobili vincolati secondo la Legge Speciale per Venezia meritano uno sgravio fiscale compensativo delle ingenti spese sostenute obbligatoriamente per effetto delle disposizioni di legge in tale ambito.

---

<sup>159</sup> In linea con la sentenza n. 346/2003 commentata da GIORGI S., *Immobili “culturali”: la ratio dell'agevolazione fiscale secondo la Consulta nell'assenza dell'art. 9 Cost.*, in *Riv. dir. Trib.*, Vol. XXVI, dicembre 2016, n. 6, pag. 319, in cui evidenzia come la stessa Consulta non abbia in alcun modo giustificato la legittimità delle agevolazioni fiscali avendo riguardo anche alle esigenze promozionali perseguite dall'intero ordinamento e contenute nell'art. 9 Cost..

Maggiore onerosità riconosciuta e testimoniata, inoltre, dallo stesso legislatore nel momento in cui ha predisposto, in materia di imposte sui redditi, una deduzione forfettaria del canone di locazione elevata di 20 punti percentuali rispetto alla percentuale concessa agli ordinari immobili, giustificata dai maggiori costi di gestione che i proprietari di immobili ubicati a Venezia devono sopportare. Se si pensa che la suddetta disposizione è stata prevista in capo a tutti gli immobili di Venezia, a prescindere dalla presenza del vincolo, risulterebbe corretta l'interpretazione che propende per l'estensione delle agevolazioni fiscali agli immobili che invece sono sottoposti al vincolo *ex* Legge Speciale di Venezia stante la posizione di ciascun proprietario, che risulta limitato nell'esercizio del proprio diritto di proprietà come del resto ulteriormente gravato dalla serie di formalità amministrative e di vincoli procedurali dettati dal D.P.R. n. 791/1973 conseguentemente all'inclusione del bene nell'elenco.

Volendo fornire una motivazione al mancato riferimento testuale nelle norme di favore riservate agli immobili oggetto di vincolo in base al Codice degli immobili oggetto di vincolo secondo la Legge Speciale per Venezia, è possibile tralasciare l'ipotesi attinente la precisa volontà di escluderli, per abbracciare quella che tiene conto della tradizionale disattenzione del legislatore<sup>160</sup>. Secondo quest'ultima visione, il legislatore non avrebbe fatto menzione degli immobili così vincolati causa la specificità della disciplina normativa, il cui ambito di applicazione è circoscritto ad una sola e determinata zona d'Italia, ovvero la città di Venezia e della sua laguna.

Il secondo orientamento esclude ogni tipo di interpretazione estensiva, sostenendo che alle norme in commento deve essere data lettura in modo rigoroso; perciò, tali disposizioni, non facendo alcun richiamo manifesto agli immobili vincolati *ex* L. n. 171/1973, sono applicabili alle sole fattispecie a cui fanno espresso riferimento.

Questo filone interpretativo considera le norme di favore delle vere e proprie eccezioni alle regole generali di sistema, respingendo pertanto l'analogia conformemente a quanto disposto dall'art. 14 delle preleggi.

---

<sup>160</sup> TOSI L., *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, in *Giust. Trib.*, 2008, pag. 25, evidenzia come il legislatore italiano sia "*poco attento alle esigenze di coerenza sistematica*".

La stessa Corte di Cassazione, ha richiamato la summenzionata disposizione, negando l'estensione delle norme di favore nella sentenza del 25 febbraio 2008, n. 4753<sup>161</sup>, ovvero in tema di imposta sulle successioni, e in seguito nella sentenza del 18 dicembre 2013, n. 28232, avente ad oggetto l'estensione delle agevolazioni in materia di imposte dirette sul reddito, terminando entrambe le sentenze affermando che *“le disposizioni agevolative in discorso, norme eccezionali, si sensi dell'art. 14 preleggi, non (possono) trovare applicazione fuori delle ipotesi espressamente previste dalla legge”*.

La tesi in commento è stata sostenuta anche dalla Commissione Tributaria Regionale Veneto, Sez. VII, nella sentenza 21 marzo 2016, n. 417, sostenendo che *“la differenza tra le due norme richiamate risulta chiara, non potendo essere in alcun caso assimilate in relazione agli effetti richiesti”*. A parere di questi giudici, il regime impositivo riservato agli immobili vincolati secondo il Codice ha carattere speciale, *“sottolineando che, se il legislatore avesse voluto una tale estensione l'avrebbe prevista”*.

Di conseguenza, assegnando alle norme tributarie agevolative il carattere dell'eccezionalità, *“risultano precluse interpretazioni estensive o applicazioni analogiche”*. Le norme del regime agevolato create con espresso riferimento agli edifici vincolati in base al Codice non possono essere applicate *“al di fuori dell'ipotesi specificamente e tassativamente indicata dalla legge”*, così come ribadito anche Commissione Tributaria Regionale Veneto, nella sentenza dell'11 febbraio 2016, n. 226.

In secondo luogo, le due norme si differenzerebbero sia per finalità che per contenuti. La Legge Speciale per Venezia *“opera sul diverso piano della programmazione degli interventi di recupero, senza che l'individuazione dell'interesse storico ed artistico, che pure è previsto, abbia alcuna finalità di tutela diretta dell'immobile, quanto piuttosto lo scopo più limitato di individuare gli immobili storici ai soli fini della programmazione e della pianificazione”*<sup>162</sup>.

In questa sede, si dà maggior rilievo alla valenza prevalentemente urbanistica della L. 171/1973, contrapposta alle nobili finalità di tutela e salvaguardia del Codice.

---

<sup>161</sup> Nello specifico, la sentenza così recita: *“L'esenzione dall'imposta sulle successioni prevista per i beni culturali vincolati ai sensi della legge 1089/1939 non si applica all'indennità corrisposta a seguito di esproprio che abbia sottratto il bene alla disponibilità del de cuius.”*

<sup>162</sup> Sentenza CTR Veneto dell'11 febbraio 2016, n. 226, in *pa.leggiditalia.it*.

Dunque si tratterebbe di due procedure che viaggiano su due binari paralleli, in cui tanto gli obiettivi quanto i compiti, non sono in alcun modo sovrapponibili. Da una parte, un elenco in cui sono inclusi tutti gli immobili che necessitano di interventi conservativi, utile al solo scopo di pianificare tali lavori di interesse nazionale; dall'altra, una storica disciplina dettata prima dalla Legge Bottai, ed oggi contenuta nel Codice dei beni culturali, che detta uno speciale e restrittivo regime vincolistico in capo ai proprietari dei beni di pregevole valore culturale per tutelarli nel miglior modo, e che li rende perciò meritevoli di compensazioni sotto forma di agevolazioni fiscali.

La Legge Speciale per Venezia è tutt'ora circondata da una indubbia incertezza. I due indirizzi giurisprudenziali riportati continuano ad esistere, senza alcuna rilevante prevalenza dell'uno o dell'altro.

### **3.4 Le agevolazioni relative alle imposte d'atto sui trasferimenti immobiliari**

In linea generale, il settore delle imposte indirette gode fin dai primi tempi di una ampia serie di agevolazioni tributarie.

Inizialmente, il legislatore ne aveva previste per qualsiasi operazione di trasferimento di immobile vincolato, sia originata da un atto *inter vivos* che *mortis causa*, sia che riguardasse un atto a titolo gratuito che a titolo oneroso. Il particolare *favor* fiscale previsto dal legislatore era indirizzato nei confronti di entrambe le parti contraenti, tanto dell'alienante quanto dell'acquirente, nella consapevolezza che i suddetti beni avevano necessitato in capo al primo, e avrebbero ancora necessitato in capo al secondo, di rilevanti oneri di manutenzione e conservazione presumibilmente di ammontare superiore rispetto a quelli ipotizzabili per costruzioni comuni.

Vero è che tendenzialmente le imposte d'atto gravano sull'acquirente<sup>163</sup>, ed è perciò che era il diretto interessato delle norme agevolative. In questo caso, le agevolazioni operavano secondo una logica indiretta, costituendo un risparmio

---

<sup>163</sup> Nei contratti di vendita, entrambe le parti contraenti sono obbligate in solido al pagamento dell'imposta di registro, mentre il notaio è il responsabile d'imposta. Analogamente a quanto dispone l'art. 1475 c.c., secondo il quale tutte le spese del contratto di vendita e le accessorie gravano interamente sull'acquirente, salvo che le parti pattuiscano diversamente, le spese dell'imposta di registro sono a carico dell'acquirente dell'immobile.



monetario al momento della cessione, che sarebbe stato investito successivamente quando l'immobile avrebbe richiesto interventi manutentivi.

Tuttavia, anche qualora il soggetto passivo d'imposta fosse il venditore, le previsioni fiscali di favore sarebbero state ragionevoli, avuto riguardo sia ai cospicui costi sopportati quando i beni erano di sua proprietà, sia alle maggiori criticità legate alla commercialità di immobili aventi caratteristiche speciali.

Una inversione di tendenza avvenne a partire dal primo gennaio 2014. La riforma del 2013 portò con sé importanti cambiamenti nel comparto dell'imposta di registro e delle imposte ipotecarie e catastali sopprimendo totalmente qualsiasi tipo di esenzioni e agevolazioni tributarie.

Rimane tuttavia ancora oggi in vita il regime fiscale di favore sui trasferimenti a titolo gratuito degli edifici in parola.

### **3.4.1 Imposta di registro**

#### **3.4.1.1 Situazione preesistente al 2014**

Per quanto concerne l'imposta di registro, prima delle modifiche apportate dall'art. 10 del D.Lgs. n. 23 del 2011, come modificato dall'art. 26 del D.L. n. 104 del 2013, le agevolazioni erano rinvenibili all'art. 1, della Tariffa, Parte I, allegata al Testo Unico dell'imposta di registro<sup>164</sup>.

In particolare tale articolo stabiliva che *“Se il trasferimento (aveva) per oggetto immobili di interesse storico, artistico e archeologico soggetti alla legge 1° giugno 1939, n. 1089, sempreché l'acquirente non (venisse) meno agli obblighi della loro conservazione e protezione (era del) 3%”*.<sup>165</sup>

Dunque l'agevolazione fiscale prevista in capo agli acquirenti dei beni in commento consisteva nell'applicazione di una aliquota proporzionale ridotta; infatti, gli immobili vincolati erano assoggettati ad una aliquota pari al 3 per cento, rispetto all'aliquota ordinaria del 7 per cento allora vigente in materia di cessione di fabbricati ordinari.

---

<sup>164</sup> Di cui al decreto del Presidente della Repubblica del 26 aprile 1986, n. 131.

<sup>165</sup> I beni a cui fa riferimento la norma sono attualmente disciplinati dal D.Lgs. del 20 gennaio 2004, n. 42, recante *“Codice dei beni culturali e del paesaggio”*.

Il motivo della previsione di questa aliquota agevolata, che permetteva un importante risparmio d'imposta in capo all'acquirente, risiedeva nella volontà di sostenere i futuri proprietari nell'esecuzione dei costosi interventi per mantenere inalterate nel tempo le caratteristiche della costruzione di pregio storico e artistico.

Si desume da ciò la prima condizione che doveva essere soddisfatta per poter fruire del diritto all'agevolazione, ovvero assolvere a tutte le prescrizioni di tutela previste e disciplinate dal Codice dei beni culturali e del paesaggio.

Nella Nota II) dello stesso articolo, erano altresì precisate ulteriori due alternative condizioni che l'acquirente doveva soddisfare per poter fruire dell'agevolazione, di seguito riportate:

- a) *“ove sussist(esse) già il vincolo previsto dalla legge 1° giugno 1939, n. 1089, per i beni culturali dichiarati, (doveva) dichiarare nell'atto di acquisto gli estremi del vincolo stesso in base alle risultanze dei registri immobiliari;*
- b) *qualora il vincolo non (fosse) stato ancora imposto (doveva) presentare, contestualmente all'atto da registrare, una attestazione, da rilasciarsi dall'amministrazione per i beni culturali e ambientali, da cui risult(asse) che (era) in corso la procedura di sottoposizione dei beni al vincolo.”*

Per gli immobili ubicati nella regione Sicilia e nelle Province autonome di Trento e Bolzano, le attestazioni erano rilasciate dall'organo adibito a tale funzione della Regione Sicilia e delle rispettive Province.

Dall'accento posto dal legislatore all'attività della pubblicità del vincolo culturale nei registri immobiliari, sia che questo risultasse attraverso una modalità diretta che indiretta, se ne ricava la sua necessità ed essenzialità ai fini del riconoscimento dell'agevolazione.

Difatti, nella seconda ipotesi (lettera b), ossia nel caso in cui il vincolo di tutela fosse ancora pendente, il legislatore aveva precisato che la documentazione attestante l'avvenuta sottoposizione del bene alla disciplina giuridica del Codice doveva essere fatta pervenire entro il termine di due anni a partire dalla data di avvenuta registrazione dell'atto, a pena di revoca del beneficio di riduzione d'imposta.

Nella medesima Nota II), erano contemplate altre tre circostanze di decadenza dal beneficio fiscale. Ossia nei casi di:

1. alienazione totale o parziale dell'immobile antecedentemente all'assolvimento degli obblighi gravanti per legge di conservazione e protezione;
2. mutamento della destinazione d'uso senza previo parere autorizzativo da parte della Soprintendenza;
3. mancato adempimento degli obblighi previsti dal Codice per permettere l'esercizio del diritto di prelazione da parte dello Stato. Nello specifico, faceva riferimento all'ottemperanza dell'obbligo di denuncia di trasferimento ai sensi dell'art. 59 del Codice<sup>166</sup>.

Al verificarsi di uno dei casi di violazione prescritti, l'Amministrazione per i beni culturali doveva informare tempestivamente l'Ufficio del registro.

In tal caso, il contribuente doveva pagare oltre all'importo dovuto applicando l'aliquota normale, una sanzione corrispondente al 30 per cento dell'imposta stessa, oltre agli interessi di mora, nel termine di tre anni a decorrere dalla data di ricevimento della comunicazione da parte dell'Ufficio finanziario<sup>167</sup>.

La previsione di specifiche cause di decadenza è necessaria al fine di responsabilizzare i proprietari ed indirizzarli verso condotte virtuose, disincentivandoli dal compiere atti non consoni e potenzialmente dannosi che si pongono in netto contrasto con le finalità protettive per cui è stato apposto il vincolo.

La logica che soggiace a questo meccanismo normativo è di tipo indiretto: la previsione di una pena (*rectius*: perdita delle agevolazioni) configura un valido strumento per rafforzare i mezzi di protezione ordinaria ed estenderne le finalità nell'interesse del pubblico.

---

<sup>166</sup> L'art. 59 del Codice, rubricato "Denuncia di trasferimento", stabilisce che: "Gli atti che trasferiscono, in tutto o in parte, a qualsiasi titolo, la proprietà o, limitatamente ai beni mobili, la detenzione di beni culturali sono denunciati al Ministero." (comma 1)

"La denuncia è effettuata entro trenta giorni:

a) dall'alienante o dal cedente la detenzione, in caso di alienazione a titolo oneroso o gratuito o di trasferimento della detenzione;

b) dall'acquirente, in caso di trasferimento avvenuto nell'ambito di procedure di vendita forzata o fallimentare ovvero in forza di sentenza che produca gli effetti di un contratto di alienazione non concluso;

c) dall'erede o dal legatario, in caso di successione a causa di morte. Per l'erede, il termine decorre dall'accettazione dell'eredità o dalla presentazione della dichiarazione ai competenti uffici tributari; per il legatario, il termine decorre dalla comunicazione notarile prevista dall'articolo 623 del codice civile, salva rinuncia ai sensi delle disposizioni del codice civile." (comma 2)

<sup>167</sup> Il termine è indicato all'art. 76, comma 2, del Testo Unico dell'imposta di registro.

L'esatto adempimento da parte del contribuente degli obblighi tipici in materia di beni culturali configura condizione necessaria per continuare a godere del beneficio fiscale elargito al momento del compimento dell'atto traslativo.

Da esplicita previsione normativa, i suddetti obblighi sono previsti in capo all'acquirente e solo il loro mancato assolvimento successivo al trasferimento importa causa di decadenza dall'agevolazione; tuttavia, appare importante sottolineare l'interpretazione della Cassazione, la quale ha specificato che tale beneficio tributario è altresì subordinato alla precedente adeguata conservazione dell'immobile da parte del venditore. In una pronuncia ha stabilito che *"in presenza di lavori abusivi realizzati dal venditore, solo la dimostrazione della riduzione in pristino dello stato dei luoghi, eseguita prima dell'acquisto"* permette all'acquirente di beneficiare legittimamente di uno sgravio del carico fiscale.<sup>168</sup>

In merito alla subordinazione del riconoscimento dell'aliquota ridotta alla pubblicità nei registri immobiliari del vincolo, vi sono delle precisazioni da fare. La risoluzione n. 47/E del 15 febbraio 2008 evidenzia come sia condizione necessaria la pubblicità del decreto di vincolo ai fini dell'applicazione del beneficio dell'agevolazione anche nel caso in cui il proprietario sia un ente pubblico. Questo in quanto la sussistenza del vincolo è desumibile in ben due casi. Il primo contempla l'ipotesi in cui il bene sia stato sottoposto alla procedura di verifica dell'interesse culturale, alla quale, qualora abbia esito positivo, consegue obbligatoriamente la trascrizione del vincolo negli appositi registri; il secondo, fa riferimento all'autorizzazione rilasciata dal Ministero, indispensabile per poter alienare beni culturali immobili statali ad un privato. L'atto, contenente prescrizioni e condizioni indirizzate al futuro proprietario, dovendo altresì essere trascritto e nell'atto di alienazione e nel registro pubblico (artt. 55 e 57 del Codice) permette di soddisfare la condizione dettata dalla disposizione fiscale di "pubblicità del vincolo" per beneficiare dell'agevolazione.

Si desume che, essendo la concessione alla vendita obbligatoria, la conseguente fruizione dell'agevolazione da parte dell'acquirente privato fosse ben riposta precisato che il Ministero competente *"verificava l'attualità dell'interesse culturale del bene"*.

---

<sup>168</sup> Sentenza della Corte di Cassazione civile, Sez. V, del 21 luglio 2010, n. 17062, in *pa.leggiditalia.it*.

Altra puntualizzazione. La giurisprudenza ha concordato sulla necessità di indicare gli estremi del vincolo, qualora questo fosse già stato apposto al momento dell'acquisto, al fine di ottenere la riduzione d'imposta di registro; precisando che non poteva più essere richiesta in sede successiva, qualora i detti estremi non fossero stati indicati nell'atto di trasferimento. (Corte di Cassazione, sentenza del 12 agosto 1997, n. 7536)

Nonostante ciò, la Commissione Tributaria Provinciale di Parma, Sezione IV, nella sentenza del 6 dicembre 1999, n. 404, ha dichiarato che qualora la presenza del vincolo non fosse stata manifestata conformemente alle modalità prescritte, il soggetto poteva in ogni caso beneficiare dell'aliquota agevolata provando la presenza del vincolo "*nella successiva fase contenziosa*".

#### 3.4.1.2 Disciplina attualmente applicabile

Sono entrate in vigore, a decorrere dal primo gennaio 2014, le modifiche apportate alla disciplina dell'imposta di registro. Per quanto concerne le agevolazioni applicabili ai trasferimenti di immobili di interesse culturale, queste sono state totalmente abrogate. In pratica, il trattamento fiscale che ora subiscono è identico a quello applicato al trasferimento di immobili ordinari.

Nel nuovo testo di legge, difatti limitatamente alle previsioni aventi ad oggetto gli immobili culturali, è scomparso il riferimento ai "beni di interesse storico, artistico e archeologico"; è stata abrogata la Nota II) dell'art. 1 del D.P.R. 131/1986; per concludere, sono state soppresse con esplicita previsione, "*tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali*"<sup>169</sup> facendo riferimento a quanto contenuto nel comma 1 dello stesso art. 10, D.Lgs. 23/2011.

L'art. 1, comma 1, della Tariffa, Parte I, del D.P.R. n. 131/1986 commentato in precedenza, è stato totalmente sostituito dall'art. 10, comma 1, lettera a), del D.Lgs. del 14 marzo 2011, n. 23<sup>170</sup>, il quale ha profondamente mutato il regime fiscale dei beni vincolati,

<sup>169</sup> Così è disposto nel comma 4, art. 10, del D.Lgs. del 14 marzo 2011, n. 23.

<sup>170</sup> L'art. 10, comma 1, lettera a), D.Lgs. n. 23/2011 stabilisce che "*All'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, sono apportate le seguenti modificazioni:*

a) il comma 1 è sostituito dal seguente:

1. *Atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi. (9 per cento)*

cancellandolo, con l'effetto di applicare indistintamente la normativa generale prevista per i beni che vincolati non sono. Con il nuovo regime impositivo in vigore dal 2014, l'atto di trasferimento di immobili vincolati, nel caso in cui si applichi l'imposta di registro in misura proporzionale<sup>171</sup>, è assoggettato ad aliquota del 9 per cento o del 2 per cento (se prima casa, ad eccezione di quelle classificate fra le categorie catastali A1, A8, A9)<sup>172,173</sup>

Il risultato è una triplicazione dell'aliquota applicata agli immobili vincolati non adibiti ad abitazione principale, rispetto alla normativa precedente.<sup>174</sup> Un esempio numerico permette di quantificare il carico fiscale a cui ora il proprietario di immobile vincolato è soggetto.

### **ESEMPIO N. 1: IMPOSTA DI REGISTRO**

Si supponga l'acquisto di un immobile di interesse storico artistico, non adibito a prima casa, del valore pari a 1 milione di euro, da parte di un soggetto privato (fuori campo Iva).

#### **I) Ante 1° gennaio 2014**

In termini di imposta di registro, applicando l'aliquota del 3%, l'acquirente sostiene un costo pari a 30.000 euro.

#### **II) Post 1° gennaio 2014**

In termini di imposta di registro, applicando l'aliquota del 9%, l'acquirente sostiene un costo pari a 90.000 euro.

---

*Se il trasferimento ha per oggetto case di abitazione, ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9, ove ricorrono le condizioni di cui alla nota II-bis). (2 per cento)"*

<sup>171</sup> L'art. 40 del TUR, detta il principio di alternatività Iva/Registro, il quale prevede che "Per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa." Pertanto, viceversa, per gli atti relativi a cessioni di beni in regime di esenzione o fuori campo Iva si applica l'imposta di registro in misura proporzionale.

<sup>172</sup> Le categorie fanno riferimento alle seguenti tipologie di immobili:

- abitazioni di tipo signorile (cat. A/1),
- abitazioni in ville (cat. A/8),
- castelli e i palazzi di eminenti pregi artistici e storici (cat. A/9).

<sup>173</sup> Il comma 2, art. 10 del D.Lgs. 23/2011 precisa che "Nei casi di cui al comma 1, l'imposta, comunque, non può essere inferiore a 1.000 euro."

<sup>174</sup> Testualmente si è espresso BAGAROTTO E. M., *Note in materia di tassazione dei trasferimenti degli immobili di interesse storico artistico*, in *Diritto e pratica tributaria*, Vol. 1: "Si è verificato un inasprimento della pressione fiscale sui trasferimenti di immobili vincolati: e ciò in termini assoluti", in quanto l'ammontare del prelievo riferito alle imposte che colpiscono i trasferimenti immobiliari è maggiore, "ed in termini relativi", data la parificazione al regime tributario dei beni ordinari.

L'acquirente subisce un aggravio d'imposta di registro pari a 60.000 euro.

### 3.4.2 Imposte ipotecarie e catastali

Le imposte ipotecarie e catastali sono disciplinate nel D.Lgs. del 31 ottobre 1990, n. 347 (Testo Unico delle imposte ipotecaria e catastale).

Ante riforma 2013, per quanto concerne gli immobili di pregio storico e artistico, non vi era alcuna previsione agevolativa esplicita nel testo di legge (diversamente da quanto accadeva per le imposte di registro). Nonostante ciò, permanevano forti dubbi e perplessità legislative a proposito della forma fissa (pari a 168 euro) o proporzionale (nella misura del 2% per l'ipotecaria + 1% per la catastale) da applicare, a causa del rinvio operato dal T.U. delle disposizioni concernenti l'imposta ipotecaria e catastale alla Tariffa allegata al D.P.R. n. 131/1986 (T.U. dell'imposta di registro), ma soprattutto dalle modifiche successive di legge<sup>175</sup>.

L'Amministrazione finanziaria<sup>176</sup> prima, e la giurisprudenza di legittimità<sup>177</sup> poi, avevano chiarito che entrambe le imposte dovevano essere corrisposte in misura proporzionale, applicandole alla base imponibile determinata ai fini del calcolo dell'imposta di registro<sup>178</sup>.

A decorrere dal primo gennaio 2014, anche la normativa delle imposte ipotecarie e catastali ha subito gli effetti delle riforme tributarie. Il comma 1, art. 26, del D.L. del 12

---

<sup>175</sup> Il co. 2, art. 10, D.Lgs. 347/1990, in tema di oggetto e misura dell'imposta, specificava quali erano le fattispecie alle quali si applicava l'imposta in misura fissa, includendo anche *"le volture eseguite in dipendenza (...) degli atti di cui all'art.1, comma 1, quarto e quinto periodo, della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro"*. I dubbi applicativi erano sorti a seguito della modifica dell'art. 1, della Tariffa apportata dall'art. 7 della L. n. 448/1999, che introducendo un nuovo periodo dopo il primo, faceva conseguentemente slittare di un periodo i periodi "quarto e quinto" della Tariffa. Per tale motivo, la voce relativa agli *"immobili di interesse storico, artistico e archeologico soggetti alla legge 1° giugno 1939, n. 1089"*, prima collocata al terzo periodo, era venuta a trovarsi nel quarto. Non essendo intervenuta alcuna modifica da parte del legislatore al riferimento ai periodi del co. 2, art. 10, D.Lgs. 347/1990, sembrava dunque che gli immobili culturali fossero assoggettati alla regola di applicazione dell'imposta in misura fissa. In tal senso, la Circolare n. 52/E del 2002 aveva chiarito che si continuava ad applicare l'imposta in misura fissa.

<sup>176</sup> Cfr. circolare Agenzia delle Entrate 14 giugno 2002, n. 52/E, in *cerdef.it*.

<sup>177</sup> Ordinanza della Corte di Cassazione dell'8 gennaio 2013, n. 275, in *pa.leggiditalia.it*.

<sup>178</sup> L'art. 43 del TUR, prevede che per i contratti a titolo oneroso traslativi di diritti reali, la base imponibile sia costituita dal valore del bene o del diritto, alla data dell'atto. Per gli atti relativi a beni immobili, il valore del bene è dato dal valore venale in comune commercio; per tutti gli altri atti, la base imponibile è costituita dal valore dichiarato dalle parti nel contratto, e in mancanza di questo, o se superiore, dal corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto.

settembre 2013, n. 104 (convertito con modificazioni dalla L. 8 novembre 2013, n. 128) ha rimodulato entrambe le imposte, stabilendo che tutti gli atti soggetti all'imposta di registro in misura proporzionale *“sono soggetti a ciascuna delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro cinquanta”*. Alcune agevolazione esplicita è stata predisposta su questi due tributi “minori” dovuti sugli atti traslativi a titolo oneroso di immobili di interesse storico e artistico, i quali dunque risultano assoggettati al medesimo regime impositivo caratteristico degli immobili non vincolati.

Si precisa che, nel caso in cui la cessione dell'immobile vincolato culturalmente sia soggetta ad Iva, il calcolo delle imposte ipotecarie e catastali segue le regole ordinarie, ossia:

- in misura fissa, pari a 200 euro ciascuna, per gli immobili adibiti ad abitazione<sup>179</sup>;
- del 3% + 1%, per gli immobili strumentali per natura<sup>180</sup>.

### **3.4.3 Schema riassuntivo ed esempio numerico**

L'esempio numerico che segue mette a confronto la normativa in materia di tassazione dei trasferimenti ante e post riforme, allo scopo di evidenziare anche la variazione quantitativa, ovvero in termini monetari, che hanno subito in particolar modo le agevolazioni fiscali dedicate agli immobili soggetti alla L. n. 1089 del 1939, oggi D.Lgs. n. 42 del 22 gennaio 2004.

L'esempio mette a confronto quello che sarebbe stato l'ammontare d'imposta calcolato secondo le disposizioni in vigore sino al 31 dicembre 2013, e quello invece a cui attualmente sono soggetti i contribuenti che effettuano atti traslativi a contenuto oneroso, traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, aventi ad oggetto i suddetti immobili. Gli importi così calcolati sono ulteriormente confrontati con il carico tributario generato da trasferimenti di immobili non di pregevole interesse culturale.

---

<sup>179</sup> Al comma 2, art. 26, del D.L. del 12 settembre 2013, n. 104, ha elevato l'importo di ciascuna imposta di registro, ipotecaria e catastale, dovuta in misura fissa a 200 euro (rispetto ai precedenti 168 euro vigenti anteriormente al primo gennaio 2014).

<sup>180</sup> Tassazione prevista agli articoli 10 e 1-bis della Tariffa allegata al TUIC.



La Tabella n. 1 sotto riportata, riassume la tassazione applicabile ai trasferimenti di fabbricati destinati ad essere utilizzati come abitazioni da soggetti privati, perciò esenti dall'applicazione dell'Iva, confrontando la normativa in vigore fino al 31 dicembre 2013 e di quella attuabile dal primo gennaio 2014.

**TABELLA RIASSUNTIVA N. 1 - Cessione fabbricati abitativi da soggetti privati fuori campo Iva**

CEDENTE	TIPO		REGISTRO		IPOTECARIA		CATASTALE	
			Dal 2014	Fino al 2013	Dal 2014	Fino al 2013	Dal 2014	Fino al 2013
PRIVATO fuori dal campo Iva	Immobile NON vincolato	Prima casa*	2%	3%	50	168	50	168
		Altro	9%	7%	50	2%	50	1%
	Immobile vincolato	Prima casa*	2%	3%	50	2%	50	1%
		Altro	9%	3%	50	2%	50	1%

\* Nelle abitazioni "Prima casa", sono escluse le abitazioni comprese nelle categorie catastali A1, A8, A9.

**ESEMPIO N. 1 - Cessione immobile vincolato classificato fra le cat. A1, A8, A9**

Si supponga l'acquisto di un immobile riconosciuto di interesse storico artistico appartenente a una delle seguenti categorie catastali: A1, A8, A9. Il cedente è un privato non soggetto ad Iva.

Il valore dell'immobile è pari a 1 milione di euro.

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMMOBILE VINCOLATO		IMMOBILE NON VINCOLATO	
	Dal 2014	Fino al 2013	Dal 2014	Fino al 2013
REGISTRO	€ 90.000,00	€ 30.000,00	€ 90.000,00	€ 70.000,00
IPOTECARIA	€ 50,00	€ 20.000,00	€ 50,00	€ 20.000,00
CATASTALE	€ 50,00	€ 10.000,00	€ 50,00	€ 10.000,00
<b>TOTALE IMPOSTE</b>	<b>€ 90.100,00</b>	<b>€ 60.000,00</b>	<b>€ 90.100,00</b>	<b>€ 100.000,00</b>

Dall'andamento dell'ammontare totale del gettito tributario riferito alla somma delle tre imposte si ravvisa una perdita del connotato essenzialmente positivo, in termini fiscali, che contraddistingueva gli immobili vincolati da quelli che non lo sono.

Fino al 2013, acquistare un bene culturale significava godere di un vantaggio tributario: gli importi difatti dimostrano che il nuovo proprietario risparmiava 40.000 euro di imposte se acquistava un immobile di pregevole interesse culturale rispetto ad uno che di pregio non era, ferma restando la parità di valore.

A seguito della riforma, l'aumento dell'aliquota dell'imposta di registro, parificata a quella applicata in caso di cessione immobiliare non agevolata, non è sufficientemente compensata dalla diversa tassazione in ambito di imposte ipotecaria e catastale, applicate attualmente in misura fissa. Ciò in quanto le imposte appena menzionate sono di importo irrisorio rispetto a quello risultante precedentemente mediante l'applicazione dell'aliquota in termini proporzionali.

#### 3.4.4 Imposta di successione

Le imposte di successione e donazione sono state reintrodotte dall'art. 2, comma 47, del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito con modificazioni dalla L. 24 novembre 2006, n. 286.<sup>181</sup> Per quanto attiene alle agevolazioni fiscali accordate ai beni culturali, lo stesso decreto legge (all'art. 2, co. 50) rinvia alla disciplina dettata dal D.Lgs. n. 346 del 1990, Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, presenti nel testo in vigore alla data del 24 ottobre 2001.

Il carico fiscale dell'imposta di successione, dovuta nel caso di trasferimento *mortis causa* di immobili di interesse storico, varia a seconda che il bene<sup>182</sup> risulti o meno sottoposto al vincolo culturale al momento dell'apertura della successione.

Il Testo Unico richiamato prevede che i beni culturali il cui vincolo è stato imposto anteriormente alla data della morte del *de cuius*, siano esclusi dall'attivo ereditario (ai sensi dell'art. 9). In particolare, l'individuazione dei suddetti beni, la documentazione da

---

<sup>181</sup> Entrambe le imposte erano state soppresse, con decorrenza 25 ottobre 2001, ai sensi dall'art. 13, comma 1, della Legge 18 ottobre 2001, n. 383.

<sup>182</sup> L'art. 13 del D.Lgs. 346/1990 identifica quali sono i beni che beneficiano dell'esclusione dall'attivo ereditario o di una riduzione dell'imposta di successione, facendo riferimento a quelli catalogati agli artt. 1, 2, e 5 della legge 1089/1939 e all'art. 36 del D.P.R. 1409/1936. Tali beni sono oggi rinvenibili agli artt. 10 e ss. del D.Lgs. 42/2004.

presentare e le condizioni che devono essere soddisfatte per poter beneficiare di tale agevolazione sono dettagliatamente descritte all'art. 13 dello stesso D.Lgs. n. 346/1990.

Al primo comma, la concessione al trattamento agevolato è subordinata, oltre alla condizione di esistenza del decreto di vincolo, ad un adeguato *status* di conservazione e protezione del bene secondo le modalità prescritte dalla legge in materia.

Se si effettua un confronto tra imposta di registro e imposta di successione, è interessante come rileva un diverso soggetto a cui è demandato l'adempimento di tali obblighi: nella prima, è l'acquirente che si deve impegnare ad eseguirli negli anni successivi a quelli in cui aveva beneficiato dell'aliquota ridotta; invece nella seconda, dato che l'amministrazione ne accerta l'adempimento in funzione della concessione dell'agevolazione fiscale, il buono stato conservativo dell'immobile sembra dunque dover essere stato espletato dal dante causa. Di conseguenza l'avente causa gode della riduzione del carico fiscale solamente nella misura in cui il precedente possessore abbia agito correttamente rispettando tutte le prescrizioni previste *ex lege* in capo a quei particolari beni. Alla luce di ciò, quello che il Testo Unico comprende fra le cause di decadenza può essere diversamente interpretato come un requisito *ab origine*.

Il successivo comma individua gli adempimenti a cui l'erede o il legatario deve dare attuazione affinché venga riconosciuta l'esclusione. Innanzitutto, il beneficiario della successione "*deve presentare l'inventario dei beni che ritiene non debbano essere compresi nell'attivo ereditario, con la descrizione particolareggiata degli stessi e con ogni notizia idonea alla loro identificazione, al competente organo periferico del Ministero per i beni culturali e ambientali*". A quest'ultimo è affidato il compito di verificare la reale esistenza del vincolo in capo a ciascun bene inventariato e "*l'assolvimento degli obblighi di conservazione e protezione*". Qualora l'esito sia positivo, il Ministero produce una apposita attestazione che deve essere allegata alla dichiarazione di successione, da presentare all'Ufficio del registro; nel caso in cui non vi siano altri beni ereditari, l'attestazione va presentata nei termini stabiliti per la presentazione della dichiarazione<sup>183</sup>.

L'Agenzia delle Entrate, nella Circolare n. 61/E del 30 marzo 2000, ha fornito dei chiarimenti circa le complesse indicazioni procedurali da porre in essere per poter fruire del regime fiscale particolarmente favorevole applicabile al trasferimento a titolo gratuito

---

<sup>183</sup> Il termine per la presentazione della dichiarazione è disciplinato all'art. 31 del D.Lgs. n. 346 del 1990. Il comma 1 prevede che debba essere presentata entro dodici mesi dalla data della morte del *de cuius*.

di immobili culturali. La stessa ha specificato che l'erede o il legatario di immobili culturali, per poter beneficiare dell'esclusione di questi dall'attivo ereditario, *“deve necessariamente indicare i suddetti beni nella dichiarazione di successione da presentarsi entro i termini previsti dall'art. 31 dal D.Lgs. n. 346/1990, corredata dalla relativa attestazione rilasciata dal Ministero per i beni e le attività culturali”*, a pena di decadenza della concessione dell'agevolazione fiscale.

Tuttavia, l'Agenzia ha precisato che qualora l'attestazione del Ministero competente non venga concessa nel termine prefissato, l'interessato potrà comunque produrla in seguito *“ma in ogni caso non oltre i tre anni dalla data di apertura della successione, purché alla dichiarazione sia allegata copia della domanda di rilascio”*.

La giurisprudenza di legittimità<sup>184</sup> ha fornito una diversa interpretazione meno restrittiva delle norme in esame, la quale risulta essere più favorevole al contribuente. La Suprema Corte evidenzia che il superamento del termine di tre anni entro cui presentare l'attestazione, individuato dal combinato disposto degli artt. 13 e 30<sup>185</sup>, non comporta la decadenza dall'agevolazione, per i motivi di seguito esposti.

Il primo, in virtù del fatto che nel co. 4, articolo 23<sup>186</sup>, ove è individuato il termine in parola, il legislatore ha usato il verbo *“può essere dimostrata”* e non *“deve essere”*. Inoltre, sempre al co. 4, è concessa una proroga da applicare al suddetto arco temporale, sebbene prevista per un'altra ipotesi, ovvero per i *“debiti risultanti da provvedimenti giurisdizionali e per i debiti verso pubbliche amministrazioni”*. Ancora, ricorda che il termine della decadenza opera solo se espressamente previsto dalla legge; dunque, essendo assente tale previsione nelle norme invocate, non appare possibile richiamarla lasciando la possibilità in capo all'interessato di presentare tardivamente la

---

<sup>184</sup> Si vedano le seguenti sentenze e ordinanze: Corte di Cassazione, Sezione 5, del 4 novembre 2008, n. 26449; Corte di Cassazione, Sezione V, del 21 luglio 2009, n. 16873; Cass., sezione V, del 15 dicembre 2010, n. 25366.

<sup>185</sup> Il co. 6, art. 30, del D.Lgs. n. 346/1990 afferma che *“Per i documenti provenienti da pubbliche amministrazioni che non siano stati rilasciati entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione, compresi l'attestazione di cui all'art. 13, comma 2, e le attestazioni o altri documenti relativi alle riduzioni e alle detrazioni di cui agli articoli 25 e 26, si applica, purché alla dichiarazione sia allegata copia della domanda di rilascio, la disposizione dell'art. 23, comma 4.”*

<sup>186</sup> Il co. 4, art. 23, del D.Lgs. n. 346/1990 prevede che *“L'esistenza di debiti deducibili, ancorché non indicati nella dichiarazione della successione, può essere dimostrata, nei modi stabiliti nei commi 1, 2 e 3, entro il termine di tre anni dalla data di apertura della successione, prorogato, per i debiti risultanti da provvedimenti giurisdizionali e per i debiti verso pubbliche amministrazioni, fino a sei mesi dalla data in cui il relativo provvedimento giurisdizionale o amministrativo è divenuto definitivo.”*

documentazione. In tali termini, la Suprema Corte nella sentenza del 21 luglio 2009, n. 16873, termina asserendo che *“l’eventuale mancanza di tale attestazione può essere “sanata”, una volta in possesso dell’attestato, anche oltre il termine fissato per la presentazione della denuncia integrativa, non essendo prevista alcuna comminatoria di decadenza”*.

Nell’ipotesi in cui, nel patrimonio caduto in successione siano compresi immobili non ancora sottoposti al provvedimento di vincolo alla data di apertura della successione, pur tuttavia presentando le peculiarità per essere considerati culturali, si applica il trattamento fiscale di cui all’art. 25, comma 2, del Testo Unico sulle imposte di successione e donazione. Tale norma prevede che *“l’imposta dovuta dall’erede o legatario al quale sono devoluti è ridotta dell’importo proporzionalmente corrispondente al cinquanta per cento del loro valore”*.

Per beneficiare di tale riduzione, l’interessato (*rectius*: erede o legatario) è tenuto a presentare al Ministero competente l’inventario dei beni per i quali crede di poter usufruire del dimezzamento d’imposta, corredato dalla descrizione particolareggiata e di ogni altra informazione necessaria ad individuarli inequivocabilmente. Lo stesso organo provvede ad attestare per ciascun bene la presenza dei necessari connotati di cui al Codice dei beni culturali; l’attestazione rilasciata a seguito di tale procedimento deve essere allegata dal contribuente alla dichiarazione della successione. Importante sottolineare come l’accertamento con esito positivo sottoponga definitivamente l’immobile alla disciplina vincolistica prevista dallo stesso Codice.

Volgendo l’attenzione alla direzione evolutiva che ha subito l’intero impianto tributario dedicato al patrimonio immobiliare culturale indirizzata ad un atteggiamento più aspro, si nota come il legislatore abbia al contrario mantenuto un comportamento sul piano fiscale particolarmente vantaggioso in occasione del passaggio generazionale dello stesso. Tale scelta appare governata da ragioni sia di natura fiscale che extrafiscale.

In merito alle prime, l’agevolazione è utile a compensare i costi e i limiti alle facoltà di godimento e disposizione che tendono a svuotare il diritto di proprietà acquisito per il tramite della successione in capo all’erede o legatario. A seguito di queste considerazioni,

appare logico affermare che l'indice di capacità contributiva<sup>187</sup> calcolato per l'imposta in commento risulti contratto, giustificando il trattamento fiscale derogatorio qualora il trasferimento abbia ad oggetto cespiti vincolati.

Dato ciò, una parte della dottrina<sup>188</sup> ha sollevato un dubbio di legittimità costituzionale in merito alla differenza di trattamento accordata agli immobili non ancora assoggettati al vincolo al momento dell'apertura della successione (purché il contribuente ne ottenga la sottoposizione), rispetto a quelli che lo erano. La discriminazione appare ingiustificata alla stregua dalla *ratio* propria che governa l'esistenza di tali agevolazioni, ovvero la volontà di compensazione degli ingenti oneri, in quanto vanno incontro entrambi gli aventi causa in eguale intensità, manifestando in ultima analisi una minor attitudine alla contribuzione di pari grado. Si specifica che tale tesi è valida in special modo se si sostiene che il vincolo, così come imposto *ex art.* 13 del Codice, ha natura dichiarativa<sup>189</sup>.

Contemporaneamente, tale sistema assicura l'assolvimento della funzione sociale dettata dall'art. 9 Cost.. In particolar modo, le agevolazioni hanno lo scopo di mantenere all'interno del medesimo albero genealogico gli immobili di pregio, evitando che i familiari del *de cuius* siano spinti a cederli a terzi che ipoteticamente sono meno attenti a conservare adeguatamente i beni, in quanto anche non coinvolti moralmente (perché soggetti estranei al defunto).<sup>190-191</sup>

---

<sup>187</sup> Il presupposto dell'imposta di successione è il "*trasferimento di beni e diritti mortis causa*" e la base imponibile è data dal valore complessivo netto dei beni ricevuti. In particolare, FEDELE A., *Il regime fiscale di successione e liberalità*, in *Riv. dir. Trib.*, 2003, I, pag. 799, confronta il tipo di modificazioni che avvengono nel patrimonio dei nuovi possessori ai fini dell'imposta di registro e di successione. In merito alla prima rilevano le modificazioni qualitative, mentre per la seconda quelle quantitative. Ulteriore confronto tra queste due imposte è fornito da MASTROIACOVO V., *L'agevolazione "prima casa" nelle successioni e donazioni*, in *Corr. Trib.*, 2007, 2018, in cui afferma che l'imposta di registro è ricollegata ad un trasferimento di ricchezza conseguente all'incontro della volontà di entrambe le parti, configurandosi come un negozio bilaterale; entrambe le parti subiscono una variazione del proprio patrimonio, ma a seguito di un confronto alla pari. L'imposta di successione causa allo stesso modo una variazione in entrambi i patrimoni, con la differenza che il negozio giuridico di cui trattasi è unilaterale, in cui il beneficiario non ha manifestato la volontà di divenire il nuovo possessore di tale ricchezza, bensì ha la mera facoltà di accettarla o rifiutarla.

<sup>188</sup> Si veda sul punto CONSOLI L., *Beni culturali (diritto tributario)*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1988, V, pag. 5.

<sup>189</sup> Tesi, come esposto in precedenza, sostenuta (tra gli altri) da MANSI A., *La tutela dei beni culturali e del paesaggio: analisi e commento del Decreto legislativo 22 gennaio 2004 n. 42*, Padova, 2004, pag. 77.

<sup>190</sup> FERRI G., *Il negozio giuridico*, II ed., CEDAM, Padova, 2004, pag. 63 e ss., discute dell'efficacia dei vincoli imposti per ragioni extragiuridiche rispetto a quelli apposti per ragioni giuridiche.

<sup>191</sup> In tali termini si è altresì espresso PASOLINI DALL'ONDA N., *Commento all'art. 13*, in D'AMATI N., *Commento al testo unico delle imposte sulle successioni e donazioni*, CEDAM, Padova, 1996, pag. 131.

Il contribuente decade dal beneficio dell'agevolazione (intesa sia come esclusione totale dall'attivo ereditario, che come riduzione dell'imposta), con conseguente automatico inserimento dei beni immobili di pregio storico artistico nell'attivo ereditario e pagamento della maggiore imposta risultante, a seguito del verificarsi di uno dei seguenti eventi (art. 13, co. 4):

1. l'alienazione, in tutto o in parte, prima che siano trascorsi almeno cinque anni dalla morte del *de cuius*, degli immobili culturali per cui il contribuente ha beneficiato della loro totale esclusione dall'attivo ereditario o della riduzione dell'imposta di successione;
2. cambio di destinazione non autorizzato;
3. inosservanza degli obblighi prescritti dal Codice per permettere allo Stato di esercitare il diritto di prelazione.

L'amministrazione dei beni culturali è tenuta ad informare tempestivamente l'Ufficio del registro dell'errato comportamento tenuto dal soggetto, il quale entro due anni dalla data di ricevimento della comunicazione rettifica la dichiarazione e liquida l'imposta dovuta, oppure entro cinque anni accerta l'imposta in caso di omissione della dichiarazione.<sup>192</sup>

In ordine alla prima ipotesi di decadenza, la Corte di Cassazione<sup>193</sup> ha definito il significato dell'espressione "in tutto o in parte", al fine di fornire un principio utile a delimitare il perimetro di applicazione della sanzione prevista a seguito di tale errato comportamento. In quella occasione, i giudici di legittimità avevano chiarito che tale espressione fa riferimento sia alla vendita di una quota indivisa di un unico bene, sia alla vendita di alcuni beni la cui separazione è materialmente possibile perché facenti parte di un complesso composto di beni, sia infine all'alienazione di un bene appartenente ad una universalità di mobili. *"In tutte tali ipotesi rientrerà nell'attivo ereditario tutta (e soltanto) l'universalità di mobili di cui sia stato venduto un elemento, o tutto (e soltanto) il bene di cui sia stata venduta una quota indivisa, o una part separata, o una cosa che la componevano."*

Alla luce di ciò, ha stabilito che la vendita di uno o più beni vincolati entro il quinquennio dall'apertura della successione comporti l'immediata inclusione nell'attivo

---

<sup>192</sup> I suddetti termini sono indicati all'art. 27, comma 3 e comma 4 del D.Lgs. n. 346/1990.

<sup>193</sup> Si veda la sentenza della Corte di Cassazione, Sez. Trib., del 31 marzo 2011, n. 7362, in *pa.leggiditalia.it*.

ereditario (ai fini del nuovo calcolo dell'imposta di successione) dei soli beni per i quali il soggetto ha disposto l'alienazione, non estendendo la perdita del beneficio fiscale ai beni culturali presenti nel *relictum* per i quali non è intervenuta alcuna vendita.

#### **3.4.4.1 Pagamento dell'imposta mediante cessione di beni culturali**

L'art. 39 del D.Lgs. 346 del 1990 disciplina la facoltà concessa in capo agli eredi e ai legatari di saldare, in tutto o in parte, l'ammontare delle imposte derivanti dal trasferimento di beni a causa di morte, mediante cessione di beni culturali. Si tratta di una possibilità introdotta ancora dalla prima legge in materia, all'art. 6 della L. n. 512 del 1982.

L'istituto in esame risulta adatto ad agevolare il soggetto passivo all'adempimento delle obbligazioni tributarie e, al contempo, a riunire sotto la mano pubblica beni dichiarati d'interesse per l'intera collettività. Questo particolare strumento permette di attuare la disposizione di cui all'art. 9 della Carta fondamentale, perché consente al contribuente in difficoltà economica il pagamento del debito tributario anche mediante prestazioni non tributarie, con lo scopo sia di liberarlo dall'obbligazione, sia di offrire, attraverso la trasmissione del bene allo Stato, una migliore tutela e cura del bene. Tale affermazione presuppone infatti che il privato, non avendo le disponibilità finanziarie per liquidare le imposte, non sia nemmeno in grado in futuro di prendersi adeguatamente cura del cespite. Dunque l'istituto in commento appare un valido strumento creato nel principale interesse dei beni di pregio culturale, al fine di garantire loro una appropriata tutela connessa e richiesta dalla loro speciale natura.

In questa ottica, è interessante notare come i soggetti passivi d'imposta richiamati possano proporre allo Stato di saldare i propri debiti tributari cedendo "*beni culturali vincolati o non vincolati, opere di autori viventi o eseguite da non più di cinquanta anni*", purché i beni non ancora sottoposti a decreto di vincolo possedano le caratteristiche tipiche per ottenere il provvedimento di dichiarazione. Quest'ultima possibilità configura una novità rispetto alle indicazioni contenute nella legge n. 512/1982; ed in questo senso, appare logico dedurre che la peculiare "culturalità" del bene si possa considerare una



caratteristica intrinseca allo stesso, suggerendo, forse, di accogliere la tesi secondo la quale il vincolo ha natura dichiarativa<sup>194</sup>.

Sempre coerentemente con lo spirito che anima la norma in esame, il legislatore non ha richiesto obbligatoriamente che i beni rientranti nell'insieme di quelli cedibili appartengano all'attivo ereditario. Non essendo rilevante la provenienza, il privato è lasciato libero di trasferire qualunque bene culturale.

I beni possono essere offerti a scomputo "*delle imposte ipotecaria e catastale, degli interessi e delle sanzioni amministrative*".<sup>195</sup>

In merito al contenuto della proposta di cessione, il comma secondo prevede debba contenere una dettagliata descrizione dei beni offerti, l'indicazione del valore di ciascuno e debba essere accompagnata da adeguata documentazione; è altresì necessario che la stessa sia sottoscritta da tutti gli eredi o dal legatario, a pena di nullità. I termini per la presentazione della proposta al Ministero ed all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competenti sono i medesimi previsti per il pagamento dell'imposta di successione di cui all'art. 37. Il decorso del termine per il pagamento delle imposte è interrotto dalla presentazione della domanda.<sup>196</sup>

L'Amministrazione per i beni culturali analizza ogni singolo bene verificandone le caratteristiche dichiarate nella proposta, e dichiara "*l'interesse dello Stato ad acquisirli*" qualora ne abbia ravvisata l'opportunità; in caso contrario rifiuta l'offerta.

Le condizioni e il valore della cessione sono decise con decreto interministeriale notificato ai proponenti.

Qualora il contribuente sia soddisfatto delle condizioni, deve accettare la proposta ministeriale con firma autenticata entro due mesi dalla sua notificazione, a pena di decadenza. In questo particolare caso, il decreto e la dichiarazione di accettazione costituiscono titolo per la trascrizione del trasferimento dei cespiti immobili nei pubblici registri immobiliari.

---

<sup>194</sup> A favore di tale tesi, tra gli altri, CERULLI IRELLI V., *Beni culturali, diritti collettivi e proprietà privata*, in AA.VV., *Scritti in onore di Massimo Severo Giannini*, I, Giuffrè, Milano, 1988, pag. 135.

<sup>195</sup> Si veda art. 39, comma 1, D.Lgs. 346/1990.

<sup>196</sup> La sospensione del termine così come disposta dall'art. 39, co. 2, del D.Lgs. 346/1990, determina una differenza importante rispetto alla procedura prevista per le imposte dirette di cui all'art. 28-bis, co. 6, del D.P.R. n. 6027/1973 in cui prevede che "*La proposta di cessione non sospende il pagamento delle imposte di cui al primo comma*".

Il debito tributario si considera però estinto solo a seguito della presentazione all'Amministrazione finanziaria, entro il termine di sessanta giorni, della dichiarazione di accettazione e del decreto contenente il valore dei beni ceduti.

Interessante è quanto dispone l'ultimo comma dello stesso articolo. Il contribuente, nel caso in cui il valore del bene non sia sufficiente a coprire interamente l'ammontare totale dell'imposta e degli accessori, deve versare la differenza in denaro; viceversa, qualora il valore sia superiore, non ha diritto al rimborso. Parte della dottrina<sup>197</sup> ritiene quest'ultimo un comportamento inaccettabile ed in alcun modo giustificabile sia sul piano giuridico che logico, soprattutto se questa previsione si compara con la cessione di beni per il pagamento di imposte dirette di cui all'art. 28-bis, co. 12, del D.P.R. n. 602/1973, in cui invece lo Stato è tenuto al rimborso della maggior differenza tra il valore del bene e l'importo del debito tributario.

#### **3.4.5 Imposta di donazione**

Allo stesso modo dell'imposta di successione, l'imposta di donazione è stata reintrodotta con il D.L. del 3 ottobre 2006, n. 262, convertito con modificazioni dalla L. del 24 novembre 2006, n. 286.

Anche in questo caso, il legislatore ha differenziato la disciplina tributaria riservando un diverso trattamento agevolativo agli immobili di interesse storico, a seconda che il vincolo fosse effettivamente esistente al momento del trasferimento o che la sua apposizione fosse in corso.

La circolazione a titolo gratuito dei beni culturali gode di una detassazione di imposta. La norma ha la finalità di non appesantire ulteriormente il donatario con ulteriori esborsi oltre a quelli generati dagli oneri manutentivi e conservativi di cui si fa carico accettando la ricchezza oggetto dell'atto di liberalità, favorirne la trasmissione a soggetti che potenzialmente hanno maggiori disponibilità finanziarie per adempiere adeguatamente agli obblighi dettati dal Codice e che hanno l'intenzione di metterli a disposizione del pubblico, ed infine incentivare gli investimenti e la circolazione che non ha in questo caso intento speculativo. In tal senso, sono delle norme di favore vengono

---

<sup>197</sup> È di tale avviso PASOLINI DALL'ONDA N., *Commento all'art. 39*, in D'AMATI N., *Commento al testo unico delle imposte sulle successioni e donazioni*, CEDAM, Padova, 1996, pag. 350.

sistematicamente salutate con favore proprio perché nobilitano, anche dal punto di vista fiscale, lo *status* del bene culturale vincolato.

Nello specifico, la normativa circa la tassazione che colpisce le donazioni di immobili la cui culturalità è stata riconosciuta antecedentemente all'atto di liberalità, è contenuta all'art. 59, comma 1, lettera a), del D.Lgs. 346/1990. L'articolo in commento prevede l'applicazione dell'imposta in misura fissa, nella misura di 200 euro, al pari dell'imposta di registro. Si precisa che in ogni caso, le imposte ipo-catastali sono dovute.<sup>198</sup> Per fruire della suddetta, è necessario soddisfare le medesime condizioni prescritte per l'esclusione dall'attivo ereditario, ovvero presentare l'attestazione rilasciata dalla Soprintendenza che prova la reale esistenza del decreto di vincolo sul medesimo bene e l'assolvimento degli impegni di conservazione e protezione (come previsto dall'art. 13, co. 2).

Qualora gli immobili ricevuti dal donatario non siano ancora stati sottoposti a vincolo, l'imposta subisce una decurtazione per un ammontare proporzionalmente corrispondente al 50 per cento del loro valore (art. 25, co. 2). Gli obblighi (*rectius*: presentare l'inventario, allegare l'attestazione alla dichiarazione) in capo al donatario sono i medesimi cui devono assolvere gli eredi e i legatari.

Le cause di decadenza dai due alternativi benefici fiscali sono le medesime previste per l'imposta di successione, *ex* articolo 13, comma 4, poste sempre come stimolo per salvaguardare e tutelare al meglio i richiamati beni e portare a compimento il legame logico tra corresponsione del beneficio fiscale ed esatto adempimento degli obblighi previsti dal Codice.

---

<sup>198</sup> Nei casi di trasferimento a titolo gratuito, le imposte ipo-catastali sono sempre dovute, secondo quanto disposto dall'art. 2 del D.Lgs., n. 347 del 1990 che così recita "Se l'atto o la successione è esente dall'imposta di registro o dall'imposta sulle successioni e donazioni o vi è soggetto in misura fissa, la base imponibile è determinata secondo le disposizioni relative a tali imposte".



## **CONCLUSIONI**

Dalla ricostruzione del sistema impositivo riservato agli immobili di interesse storico artistico risulta evidente come il legislatore, sul versante tributario, non abbia indirizzato il proprio operato alla creazione di una normativa fiscale organica. Nel corso degli anni il legislatore, a differenza di altri settori tra cui quello attinente alla disciplina vincolistica dei beni culturali, ha legiferato in modo episodico e disorganizzato, introducendo di volta in volta delle disposizioni specifiche, spesso integrative di articoli già presenti e dedicati ad immobili che vincolati non sono, definendo una deroga al regime impositivo ordinario.

Dall'analisi dell'evoluzione dell'imposizione, sia di tipo diretto che indiretto, a cui sono soggette le costruzioni dichiarate di interesse culturale si deduce una tendenziale diminuzione della portata premiale del trattamento fiscale di vantaggio. Ponendo a confronto la prima legge in materia dedicata al "Regime fiscale dei beni di rilevante interesse culturale" (legge n. 512 del 1982) e il vigente sistema impositivo, è ravvisabile un inasprimento delle norme di favore, riconoscendo così al titolare un risparmio d'imposta che è andato contraendosi nel tempo. Il risultato è un impianto normativo fortemente penalizzante per i proprietari dei beni in parola, soprattutto alla luce di un sistema di vincoli ed obblighi dettati dal Codice immutato nel tempo.

Nel comparto delle imposte dirette, l'abrogazione del criterio della rendita figurativa e l'introduzione della rilevanza del canone nel caso l'immobile sia concesso in locazione a terzi, hanno trasformato la natura del regime fiscale: da un "regime tributario sostitutivo" di carattere speciale, ne è risultato un regime "meramente agevolativo". Ancora, qualora il proprietario adibisca l'unità ad abitazione principale si ritrova nella stessa identica posizione debitoria nei confronti del Fisco di un proprietario di una unità non di interesse culturale. La ragione è semplice: la nuova normativa non ha dedicato alcun trattamento agevolativo all'immobile vincolato "prima casa", ma al contrario ha parificato le due tipologie prevedendo una eguale esenzione indipendentemente dallo *status*.

Nel caso in cui il proprietario decida di liberarsi dell'immobile, è trattato dal punto di vista fiscale alla stregua di un immobile ordinario. A partire dal 2014, l'aliquota dell'imposta di registro è stata innalzata al 9 per cento in luogo dell'aliquota ridotta pari al 3 per cento concessa dalla previgente normativa ai soli beni in commento, disincentivando così i potenziali acquirenti. Al contempo le imposte ipotecarie e catastali sono state definite nella misura fissa di cinquanta euro. Tuttavia, si è dimostrato come la riduzione delle imposte ipo-catastali non sia in grado di compensare la maggiore onerosità dell'imposta di registro.

Sopravvivono invece le agevolazioni attinenti ai trasferimenti a titolo gratuito, *mortis causa o inter vivos*, degli immobili sottoposti a vincolo.

L'impressione è che il legislatore abbia progressivamente ridimensionamento la portata dell'intero sistema agevolativo al fine di incrementare il prelievo impositivo, influenzato dalle crescenti esigenze di gettito.

A queste condizioni, ai potenziali investitori il patrimonio culturale appare scarsamente appetibile, considerato soprattutto il noto peso della disciplina vincolistica tutt'altro che di poco conto se si pensa alla serie di oneri burocratici, ai vincoli di destinazione e di utilizzo e ai penetranti controlli ministeriali.

Oltretutto, la fiscalità finisce così per perdere i connotati e le funzioni per le quali era stata inizialmente creata, identificabili nel ruolo promozionale (individuabile nell'art. 9 Cost.) e nella capacità di orientare, incentivando o disincentivando, taluni comportamenti, tanto dei privati cittadini quanto delle imprese e delle stesse istituzioni.

In finale, si suggerisce al legislatore la creazione di una normativa organica ed interamente dedicata ai beni culturali, principalmente per due ragioni interconnesse tra di loro. La prima è facilitare la conoscenza ai soggetti titolari di tali beni delle norme agevolative di cui possono beneficiare; la seconda, diretta conseguenza della prima, muove dall'idea che una normativa più semplice, che lascia minore spazio a dubbi interpretativi permette la certezza del diritto, delle migliori e tempestive attività di tutela e valorizzazione, e dunque una piena attuazione dell'art. 9 Cost..

Inoltre, si auspica un intervento legislativo volto alla reintroduzione di specifiche norme di favore che ripristinino una sostanziale differenza tra il carico tributario del proprietario di bene vincolato e quale non è, apparendo il trattamento fiscale attuale

iniquo e non corretto. Ossia, occorrerebbe ripensare la peculiare disciplina delle agevolazioni in ragione delle connesse manifestazioni di capacità contributiva.





# **BIBLIOGRAFIA**

## **DOTTRINA**

AICARDI N., *L'individuazione dei beni culturali di appartenenza pubblica e di enti privati non lucrativi*, in *Quaderni di Scienza della Conservazione*, Vol. IV, 2004

AINIS M., FIORILLO M., *L'ordinamento della cultura: manuale di legislazione dei beni culturali*, III ed., Giuffrè Editore, Milano, 2015

ALIBRANDI T., FERRI P., *I beni culturali e ambientali*, Giuffrè Editore, Milano, 1978

ALIBRANDI T., FERRI P., *I beni culturali e ambientali*, III ed., Giuffrè Editore, Milano, 1995

ALIBRANDI T., FERRI P., *I beni culturali e ambientali*, IV ed., Giuffrè Editore, Milano, 2001

ALIBRANDI T., FERRI P., PASOLINI DALL'ONDA N., *Il nuovo regime tributario dei beni culturali: (commento alla L. 2 agosto 1982, n. 512)*, Giuffrè Editore, Milano, 1983

ANNECCHINO M., *Equivoci in tema di tassazione degli immobili vincolati*, in *Il Foro italiano*, 2000, pagg. 1677-1683

ANNECCHINO M., *Osservazioni sulla costituzionalità dell'esenzione riconosciuta ai proprietari degli immobili vincolati*, in *Il Foro italiano*, 2004, pagg. 3289-3292

ASSINI N., CORDINI G., *I beni culturali e paesaggistici: diritto interno, comunitario comparato e internazionale*, CEDAM, Padova, 2006

BAGAROTTO E. M., *Considerazioni sull'interpretazione estensiva ed analogica delle disposizioni che riconoscono benefici fiscali: lo strano caso degli immobili vincolati in base alla legge speciale per Venezia*, in *Riv. trim. dir. Trib.*, Vol. 2, pagg. 247-272

BAGAROTTO E. M., *Note in materia di tassazione dei trasferimenti degli immobili di interesse storico artistico*, in *Diritto e pratica tributaria*, Vol. 1, pagg. 39-58

BARBATI C., CAMMELLI M., SCIULLO G., *Diritto e gestione dei beni culturali*, Mulino, Bologna, 2006

BARBATI C., CAMMELLI M., SCIULLO G., *Il diritto dei beni culturali*, Il Mulino, Bologna, 2003

BARTOLINI F., *Beni culturali (Codice amministrativo) - Estratto Annali - Enciclopedia del Diritto*, Annali VI, Giuffrè Editore, Milano, 2013

BARUZZI S., *Le novità sull'IMU in sede di conversione del D.L. n. 16/2012*, in *il fisco*, 20, 2012

BASILAVECCHIA M., *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, in *Rass. Trib.*, n. 2, 2002

BERCELLI J., *Notifica e trascrizione del provvedimento di dichiarazione dell'interesse culturale tra esigenze di tutela dei beni culturali e principio di certezza dei rapporti sociali*, in *Aedon*, n. 3, 2006

BERNARDINI M. G., LOLLI GHETTI M., *Lo Stato dell'Arte - l'Arte dello Stato. Le acquisizioni del ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo. Colmare le lacune - ricucire la Storia*, Gangemi Editore, Roma, 2015

BIFULCO R., CELOTTO A., OLIVETTI M., *Commentario della Costituzione*, 1° volume, Utet, 2006

BOLDON ZANETTI G., *Il nuovo diritto dei beni culturali*, Libreria Editrice Cafoscarina, Venezia, 2017

BORIA P., *Il sistema tributario*, CEDAM, Torino, 2008, pag. 1029

BORIO DI TIGLIOLE R., *La legislazione italiana dei beni culturali: con particolare riferimento ai beni culturali ecclesiastici*, Giuffrè Editore, Milano, 2018

BUZZACCHI C., *La solidarietà tributaria: funzione fiscale e principi costituzionali*, Giuffrè Editore, Milano, 2011

CAMMELLI M. (a cura di), (con la collaborazione di AMOROSINO S. et al.), *La nuova disciplina dei beni culturali e ambientali: commento al Testo unico approvato con il Decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490*, Il Mulino, Bologna, 2000

CAMMELLI M. (a cura di), BARBATI C., SCIULLO G. (con il coordinamento di), *Il codice dei beni culturali e del paesaggio: commento al Decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42 e successive modifiche*, Il Mulino, Bologna, 2007

CANTUCCI M., *La tutela giuridica delle cose di interesse artistico o storico*, CEDAM, Padova, 1953

CAUMONT CAIMI C., *Immobili storici: chiuso il capitolo imposte dirette, si apre quello delle indirette*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1999, II

CAVANDOLI, *Determinazione del reddito degli immobili di interesse storico o artistico*, in *Vita Not.*, 2000

CERULLI IRELLI V., *Beni culturali, diritti collettivi e proprietà privata*, in AA.VV., *Scritti in onore di Massimo Severo Giannini*, I, Giuffrè, Milano, 1988

COFRANCESCO G. (a cura di), *I beni culturali tra interessi pubblici e privati*, Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato, Libreria dello Stato, Roma, 1996

CONSOLI L., *Beni culturali (diritto tributario)*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1988, V

CORTI L., *I beni culturali e la loro catalogazione*, Bruno Mondadori, Milano, 2003

COSTANZO M. L., *Fisco e cultura: la tassazione degli immobili di interesse storico artistico e l'intervento dei privati a sostegno del patrimonio culturale*, in *Rass. avv. St.*, 2015, ottobre-dicembre, pagg. 269-284

D'ALFONSO E., *L'agevolazione Ici per gli immobili di interesse storico od artistico, tra vincolo diretto ed indiretto*, in *Rass. Trib.*, 1/2009

D'AMATI N., *Profili giuridici delle agevolazioni fiscali*, in *Boll. Trib.*, n. 8, 1995

D'AYALA VALVA F., *Brevi riflessioni sulla locazione degli immobili storici dopo il Testo Unico sui beni culturali e ambientali*, in *Riv. dir. Trib.*, parte I, 2003

D'AYALA VALVA F., *Il regime degli immobili destinati ad usi culturali nei più recenti interventi in tema di finanza locale*, in FALSITTA G. (a cura di), *Il regime tributario e amministrativo dei beni culturali. Atti del Convegno svoltosi a Saint Vincent il 26 e 27 settembre 1986, il fisco*, Roma, pagg. 129-135

DAGNINO A., *Agevolazioni fiscali e potestà normativa*, CEDAM, Padova, 2008

DANIELE N., *L'atto amministrativo recettizio*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1953

DE MITA E., *Bonus legittimo per gli immobili storici e artistici*, in *Il Sole 24 ORE*, 14 maggio 2018

DOLCINI A., DOLCINI S., *Arte e fisco: agevolazioni e sgravi fiscali a favore di chi dona, acquista, ristruttura o restaura beni culturali: in appendice, le leggi sui beni culturali*, Maggiolini Editore, Rimini, 1985

DONADI G. G., *Agevolazioni tributarie a salvaguardia del patrimonio artistico e storico*, pubblicato a cura della Cassa di Risparmio della Marca Trevigiana, Treviso, 1985

FABRIS P., *Il regime fiscale dei beni culturali. L'imposizione diretta e indiretta relativa alle cose di pregevole valore storico e artistico alla luce della più recente giurisprudenza, dottrina e chiarimenti ministeriali*, Giuffrè Editore, Milano, 2001

FALCONE S., *Immobili di interesse storico o artistico: estensioni soggettive delle agevolazioni Ici*, in *Aedon*, n. 3, 2004

FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario. Parte generale*, VI ed., CEDAM, Vicenza, 2016

FALSITTA G., *Relazione generale sui temi del convegno*, in FALSITTA G. (a cura di), *Il regime tributario e amministrativo dei beni culturali. Atti del Convegno svoltosi a Saint Vincent il 26 e 27 settembre 1986, il fisco*, Roma, pagg. 9-25

FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Utet, Torino, 2003

FEDELE A., *Il regime fiscale di successione e liberalità*, in *Riv. dir. Trib.*, 2003, I

FERRARA V., *La cessione di beni culturali in pagamento di imposte*, in *Notiziario*, Vol. 34-35, 1991

FERRETTI A., *Diritto dei beni culturali e del paesaggio*, Simone, Napoli, 2011

FERRETTI A., *Manuale di diritto dei beni culturali e del paesaggio*, Simone, Napoli, 2016

FERRI G., *Il negozio giuridico*, II ed., CEDAM, Padova, 2004, pag. 63 e ss.

FICHERA F., *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, ESI, Napoli, 1973

FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, CEDAM, Padova, 1992, pag. 145 e ss.

FOÀ S., *La gestione dei beni culturali*, G. Giappichelli, Torino, 2001

FORTE F., *Il sistema tributario e la politica fiscale italiana*, I, 1962, Torino

GARZIA G., *Il procedimento di individuazione di beni privati di interesse storico e artistico*, in *Rivista giuridica di urbanistica*, 1994, in VACCARO GIANCOTTI W. (a cura di), *Beni e attività culturali nell'evoluzione del sistema giuridico. La legge 1089/1939: dottrina, giurisprudenza, legislazione a confronto*, Istituto poligrafico e Zecca dello Stato, Roma, 1998

GIANNINI M.S., *I beni culturali*, Roma, 1963

GIORGI S., *Finanziamento pubblico e misure tributarie per la tutela e promozione del patrimonio culturale*, in "Arte, cultura e ricerca scientifica. Costituzione e amministrazione". *Convegno annuale aipda 2018*

GIORGI S., *Immobili "culturali": la ratio dell'agevolazione fiscale secondo la Consulta nell'assenza dell'art. 9 Cost.*, in *Riv. dir. Trib.*, Vol. XXVI, dicembre 2016, n. 6, pagg. 319-338

GIORGI S., *La fiscalità della cultura: il paesaggio dimenticato ed il ruolo della sussidiarietà. Spunti per un cambio di prospettiva*, in *Riv. trim. dir. trib.*, G. Giappichelli Editore, Torino, 4/2016

GIRELLI G., *Immobili di interesse storico od artistico ed imposizione sul reddito d'impresa*, in *Riv. dir. Trib.*, Vol. XVII, maggio 2008, fascicolo 5

GIUSTI G., *La fiscalità dei beni culturali nel paesaggio generazionale*, in *Riv. dir. Trib.*, Vol. XXVIII, ottobre 2018, n. 5

GOTTI P., *Gli atti amministrativi dichiarativi: aspetti sostanziali e profili di tutela*, Giuffrè Editore, Milano, 1996

GRANELLI A. E., *Il pagamento delle imposte dirette e indirette mediante cessione dei beni culturali*, in FALSITTA G. (a cura di), *Il regime tributario e amministrativo dei beni culturali. Atti del Convegno svoltosi a Saint Vincent il 26 e 27 settembre 1986, il fisco*, Roma

GUASTINI R., *Interpretare e argomentare*, in AA.VV., *Trattato di diritto commerciale*, Milano, 2011, pag. 322

INTERDONATO M., *Agevolazioni per gli immobili di interesse storico e artistico: un'interpretazione coerente con la ratio ed adeguata ai limiti costituzionali*, in *Riv. dir. Trib.*, Vol. 10, parte II, ottobre 2007, pagg. 574-607

LA ROSA S., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Giuffrè Editore, Milano, 1968

LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in AMATUCCI A. (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, I, CEDAM, Padova, 1994

LECCISOTTI M. (a cura di), *Le agevolazioni fiscali*, Cacucci Editore, Bari, 1995

LUCARIELLO N., *Note riepilogative sul trattamento tributario degli immobili di interesse storico e artistico*, in *Riv. Not.*, 2000, II, pag. 429

LUNELLI R., *Attualità e prospettive nel trattamento tributario dei beni storici tutelati*, in *il fisco*, n. 5/2013, fascicolo 1, pagg. 654-663

MABELLINI, S., *La tutela dei beni culturali nel costituzionalismo multilivello*, Giappichelli, Torino, 2016

MAFFEZZONI, *Imposta*, in *Enc., dir.*, XX, Giuffrè, 1970, pag. 451 e ss.

MAGLIERI A., *Articolo 13*, in CAMMELLI M. (a cura di), *Il codice dei beni culturali e del paesaggio*, Il mulino, Bologna, 2007, pag. 114.

MANSI A., *La tutela dei beni culturali e del paesaggio: analisi e commento del Decreto legislativo 22 gennaio 2004 n. 42*, CEDAM, Padova, 2004

MARCHETTI F., *Incentivi fiscali per la ricerca e per lo sviluppo*, in CAPRIGLIONE F. (a cura di), *Finanza ricerca sviluppo*, Biblioteca Giuridica, CEDAM, 2006

MARINI F. S., *Lo statuto costituzionale dei beni culturali*, Giuffrè Editore, Milano, 2002

MASTROIACOVO V., *L'agevolazione "prima casa" nelle successioni e donazioni*, in *Corr. Trib.*, 2007, 2018

MICHETTI E., *Il codice dei beni culturali e del paesaggio: commento, giurisprudenza, modulistica e legislazione*, Editrice C.E.L., Bergamo, 2006

MISTÒ P. G., *L'amministrazione fiscale del patrimonio immobiliare pubblico e privato*, Maggioli Editore, Rimini, 1988

MORRONE A., *Elementi di diritto dei beni culturali e del paesaggio*, Giuffrè Editore, Milano, 2014

MOSCHETTI F. (a cura di), *La capacità contributiva*, CEDAM, Padova, 1993

MOSCHETTI F. (a cura di), *Profili generali*, in *La capacità contributiva*, CEDAM, Padova, 1993

MOSCHETTI F., *Giustificazione costituzionale delle agevolazioni fiscali per i beni culturali*, in FALSITTA G. (a cura di), *Il regime tributario e amministrativo dei beni culturali. Atti del Convegno svoltosi a Saint Vincent il 26 e 27 settembre 1986*, in *il fisco*, Roma, pag. 121-127

PASOLINI DALL'ONDA N., *Commento all'art. 13*, in D'AMATI N., *Commento al testo unico delle imposte sulle successioni e donazioni*, CEDAM, Padova, 1996, pag. 131

PASOLINI DALL'ONDA N., *Commento all'art. 39*, in D'AMATI N., *Commento al testo unico delle imposte sulle successioni e donazioni*, CEDAM, Padova, 1996

PEPE I., *Compendio di Legislazione dei Beni Culturali*, Simone, Napoli, 2003

PIRRI VALENTINI A., *Pagamento di imposta mediante la cessione di beni culturali: una normativa discontinua?*, in *Aedon*, fascicolo n. 1, gennaio-aprile 2019

PISTOLESI F., *Il ruolo delle agevolazioni fiscali nella gestione dei beni culturali in tempi di crisi*, in *Riv. dir. Trib.*, 2014, fascicolo II, pagg. 1211-1237

SAITTA F., *Commento all'articolo 15*, in *Commentario del Codice dei beni culturali e del paesaggio*, in TROTTA G., CAIA G., AICARDI N. (a cura di), *Le Nuove Leggi Civili Commentate*, 2005

SALANITRO G., *Gli immobili di interesse storico e artistico oggetto di interventi di recupero nella disciplina ICI e IRPEF*, in *Riv. giur. Trib.*, 6/2011, pag. 471 e ss.

SANDULLI A. M., *La tutela del paesaggio nella Costituzione*, in *Riv. giur. ed.*, 1970, pag. 70 e ss.

SANDULLI A. M., *Natura e funzione della notifica e pubblicità delle cose private di interesse artistico e storico qualificato*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1954

SANDULLI M. A. (a cura di), *Codice dei beni culturali e del paesaggio: D.Lg. 22 gennaio 2004, n. 42 modificato con i DD. Lg. 24 marzo 2006, nn. 156 e 157*, Giuffrè Editore, Milano, 2006

SOLARINO D., *Riflessioni sulla legge 2 agosto 1982, n. 512 con particolare riferimento all'articolo 6*, in *Boll. Trib.*, 1985, n. 6, pagg. 461-467

SOLFAROLI CAMILLOCCI F., *Le agevolazioni per la casa. Disciplina fiscale*, Edizioni Fag, Milano, 2008



SORRENTINO P., *Tassazione degli immobili di interesse storico artistico: il <<diritto vivente>> della Corte di Cassazione all'esame della Corte Costituzionale*, in *Boll. Trib.*, 2003, gennaio-aprile, pagg. 633-636

TAMIOZZO R., *La legislazione dei beni culturali e paesaggistici: guida ragionata*, Giuffrè Editore, Milano, 2009

TARASCO A. L., *Il patrimonio culturale: modelli di gestione e finanza pubblica*, Editoriale scientifica, Napoli, 2017

TOSI L., *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, in *Giust. Trib.*, 2008

TOSI L., *Oneri deducibili e tutela del patrimonio culturale: "Portata soggettiva e oggettiva dell'agevolazione tributaria"*, in FALSITTA G. (a cura di), *Il regime tributario e amministrativo dei beni culturali. Atti del Convegno svoltosi a Saint Vincent il 26 e 27 settembre 1986, il fisco*, Roma, pagg. 31-70

TRENTINI A., *Codice di beni culturali e del paesaggio: commentario ragionato del D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42*, Maggiolini, Santarcangelo di Romagna, 2004

TUBERTINI C., in *Art. 15 Notifica della dichiarazione*, in CAMMELLI M. (a cura di), *Il Codice dei beni culturali e del paesaggio*, Bologna, 2004

UNGARO S., *Immobili vincolati locati: rendita catastale ridotta del 50%*, *Risoluzione n. 114/E del 31 dicembre 2012*, in *il fisco*, n. 5/2013, fascicolo 2, pagg. 745-748

VACCARO GIANCOTTI W. (a cura di), *Beni e attività culturali nell'evoluzione del sistema giuridico. La legge 1089/1939: dottrina, giurisprudenza, legislazione a confronto*, Istituto poligrafico e Zecca dello Stato, Roma, 1998

VOLPE C., *Commento all'art. 15*, in LEONE G., SETTIS S., LEO A. (a cura di), *Commentario al codice dei beni culturali e del paesaggio*, CEDAM, Padova, 2006

VOLPE G., *Manuale di diritto dei beni culturali. Storia e attualità*, Seconda edizione, CEDAM, Padova, 2007

ZANNI M., *Il nuovo regime fiscale degli immobili di interesse storico o artistico*, in *il fisco*, 27/2012, fascicolo n. 1, pagg. 4245-4251

## **GIURISPRUDENZA**

### **Giurisprudenza di merito**

Comm. Trib. Prov. Modena, Sez. VII, 8 aprile 2005, n. 19, in *pa.leggiditalia.it*

Comm. Trib. Prov. Parma, Sez. IV, 6 dicembre 1999, n. 404, in *pa.leggiditalia.it*

Comm. Trib. Prov. Potenza, 5 giugno 2006, n. 217/1/06

Comm. Trib. Reg. Potenza, 19 maggio 2010, n. 41/2/10

Comm. Trib. Reg. Veneto, 24 settembre 2014, n. 1417

Comm. Trib. Reg. Veneto, 8 ottobre 2014, n. 1544/05/14

Comm. Trib. Reg. Veneto, Sez. I, 11 febbraio 2016, n. 226, in *pa.leggiditalia.it*

Comm. Trib. Reg. Veneto, Sez. VII, 21 marzo 2016, n. 417, in *pa.leggiditalia.it*

### **Giurisprudenza amministrativa**

Cons. Stato, 17 gennaio 1978, n. 1034, *Foro it., Rep.*, 1978, voce *Antichità*

Cons. Stato, Sez. VI, 25 marzo 1985, n. 93, in *Foro it., Rep.*, 1985, voce *Antichità*, n. 19

Cons. Stato, Sez. VI, 9 agosto 1986, n. 630, in *Foro it.*, 1978, III, pag. 142 e ss

Cons. Stato, Sez. VI, 27 agosto 2001, n. 4508, in *Riv. giur. ed.*, 2001, I, pag. 1167

Cons. Stato, Sez. IV, 7 novembre 2002, n. 6067, in *Foro amm. C.d.S.*, 2002, pag. 2810

T.A.R., Veneto, Sez. II, 8 settembre 2006, n. 2900, in *aedon.mulino.it*

Cons. Stato, Sez. VI, del 20 luglio 2009, n. 4499, in *pa.leggiditalia.it*

Cons. Stato, Sez. IV, 17 marzo 2010, n. 1553

T.A.R., Puglia, Bari, Sez. II, 23 maggio 2011, n. 754

**Giurisprudenza costituzionale**

Sentenza Corte Costituzionale, 28 aprile 1983, n. 108, in *cerdef.it*

Sentenza Corte Costituzionale, 27 giugno 1986, n. 151, in *cortecostituzionale.it*

Sentenza Corte Costituzionale, 28 luglio 1987, n. 292, in *cortecostituzionale.it*

Sentenza Corte Costituzionale, 30 giugno 1994, n. 272, in *cortecostituzionale.it*

Sentenza Corte Costituzionale, 13 aprile 1995, n. 119, in *cortecostituzionale.it*

Sentenza Corte Costituzionale, 20 giugno 1995, n. 269, in *cortecostituzionale.it*

Ordinanza Corte Costituzionale, 31 maggio 2001, n. 174, in *cortecostituzionale.it*

Sentenza Corte Costituzionale, 28 novembre 2003, n. 345, in *De Jure*

Sentenza Corte Costituzionale, 28 novembre 2003, n. 346, in *Il Foro italiano*, 2004, pag. 3292

Sentenza Corte Costituzionale, 5 giugno 2013, n. 116, in *cortecostituzionale.it*

Sentenza Corte Costituzionale, 11 febbraio 2015, n. 10, in *cortecostituzionale.it*

Sentenza Corte Costituzionale, 20 maggio 2016, n. 111, in *Riv. dir. Trib.*, Vol. XXVI, dicembre 2016, n. 6

Sentenza Corte Costituzionale, 13 dicembre 2017, n. 264, in *cortecostituzionale.it*

Sentenza Corte Costituzionale, 5 aprile 2018, n. 72, in *cortecostituzionale.it*

**Giurisprudenza di legittimità**

Sentenza Corte di Cassazione civile, 19 novembre 1993, n. 11445, in *cerdef.it*

Sentenza Corte di Cassazione civile, Sez. I, 12 agosto 1997, n. 7536, in *pa.leggiditalia.it*

Sentenza Corte di Cassazione civile, 18 marzo 1999, n. 2442, in *cerdef.it*

Sentenza Corte di Cassazione civile, Sez. I, 18 marzo 1999, n. 2442, in *pa.leggiditalia.it*

Sentenza Corte di Cassazione civile, 11 giugno 1999, n. 5740, in *cerdef.it*

Sentenza Corte di Cassazione civile, 9 giugno 2000, n. 7876, in *cerdef.it*

Sentenza Corte di Cassazione civile, 13 giugno 2000, n. 8038, in *cerdef.it*

Sentenza Corte di Cassazione civile, 28 luglio 2000, n. 9945, in *cerdef.it*

Sentenza Corte di Cassazione civile, 19 ottobre 2001, n. 12790, in *cerdef.it*

Sentenza Corte di Cassazione, Sez. Trib., 22 settembre 2003, n. 13992, in *pa.leggiditalia.it*

Sentenza Corte di Cassazione civile, Sez. V, 23 maggio 2005, n. 10860, in *pa.leggiditalia.it*

Sentenza Corte di cassazione civile, Sez. V, 25 febbraio 2008, n. 4753, in *pa.leggiditalia.it*

Sentenza Corte di Cassazione civile, Sez. V, 4 novembre 2008, n. 26449, in *pa.leggiditalia.it*

Sentenza Corte di Cassazione civile, Sez. V, 21 luglio 2009, n. 16873, in *pa.leggiditalia.it*

Sentenza Corte di Cassazione civile, Sez. V, 21 luglio 2010, n. 17062, in *pa.leggiditalia.it*

Ordinanza Corte di Cassazione civile, Sez. V, 15 dicembre 2010, n. 25366, in *pa.leggiditalia.it*

Sentenza Corte di Cassazione civile, Sezioni Unite, 9 marzo 2011, n. 5518, in *Riv. giur. Trib.*, 6/2011, pag. 467 e ss.

Sentenza Corte di Cassazione civile, Sez. Trib., 31 marzo 2011, n. 7362, in *pa.leggiditalia.it*

Sentenza Corte di Cassazione civile, 16 novembre 2012, n. 20117

Ordinanza Corte di Cassazione civile, Sez. VI, 8 gennaio 2013, n. 275, in *pa.leggiditalia.it*

Sentenza Corte di Cassazione civile, Sez. Trib., 2 aprile 2014, n. 7615

Sentenza Corte di Cassazione civile, Sez. V, del 5 ottobre 2016, n. 19878, in *cerdef.it*

Ordinanza Corte di Cassazione, Sez. V, 17 maggio 2017, n. 12307, in *pa.leggiditalia.it*

Ordinanza Corte di Cassazione civile, Sez. V, 6 dicembre 2017 n. 29194, in *pa.leggiditalia.it*

**PRASSI**

Circolare del Ministero delle finanze del 30 novembre 1982, n. 5131

Circolare del 30 marzo 2000, n. 61/E

Circolare del 14 giugno 2002, n. 52/E

Risoluzione del 1° luglio 2003, n. 147/E

Circolare del 14 marzo 2005, n. 8/E

Circolare ministeriale del 17 gennaio 2006, n. 2/E

Risoluzione del 3 agosto 2006, n. 99/E

Circolare dell'Agazia del Territorio del 9 ottobre 2012, n. 5

Risoluzione del 31 dicembre 2012, n. 114/E