

# IMMOBILI STORICI: LA TASSAZIONE, TRA ESIGENZA DELLO STATO IMPOSITORE E PATRIMONIO NAZIONALE

*di Claudia Simoncelli, dott.ssa in Scienze Politiche  
funzionario presso l'Ufficio ICI del Comune di Roma*

## **SOMMARIO:**

1. Premessa. 2. Il Codice dei Beni Culturali. 3. Vincoli diretti e vincoli indiretti. 4. Quadro normativo delle agevolazioni e benefici fiscali per gli immobili di interesse storico artistico.

## **1. PREMESSA.**

Il patrimonio storico ed artistico nazionale trova la propria originaria e fondamentale tutela nell'art. 9 della Costituzione che recita nei suoi due commi: *“La Repubblica promuove lo sviluppo della cultura e la ricerca scientifica e tecnica”* (primo comma). *“Tutela il paesaggio ed il patrimonio storico artistico della nazione”* (secondo comma).

L'istituzione di un apposito Ministero, ora denominato per i Beni e le Attività Culturali, ha rappresentato la prima attuazione della norma costituzionale sopra citata.

Tale protezione, essenziale in un'ottica di sviluppo e di elevazione culturale della collettività, ha avuto la sua prima realizzazione in campo amministrativo, attraverso il regime vincolistico previsto dalla legge 1 giugno 1939, n. 1089/1939, e successive modificazioni, comportante per i soggetti proprietari di questa tipologia di beni obblighi di fare e di tollerare.

In seguito si è arrivati a comprendere in detta categoria, oltre alle cose d'interesse artistico, storico, archeologico e simili, già regolate dalla legge n. 1089/1939, anche le cosiddette “bellezze naturali”, disciplinate dalla legge 29 giugno 1939 n. 1497, nonché i beni archivistici di cui al D.P.R. 30 settembre 1963 n. 1409.

Successivamente la tematica in questione è stata riordinata dal T.U. delle disposizioni in materia di beni culturali e ambientali approvato con D.Lgs. 29 ottobre 1999 n. 490, che ha individuato la nozione di bene culturale e ha abrogato la legge 1089/1939.

## **2. IL CODICE DEI BENI CULTURALI**

Il legislatore, dopo anni di tentativi normativi, ha deciso di realizzare un vero e proprio Codice dei Beni Culturali (D.lgs. 22 gennaio 2004, n. 42). Le motivazioni che hanno portato a redigere un nuovo Codice dei Beni Culturali sono espresse dall'art. 10 della legge 6 luglio 2002, n. 137 e sono così sintetizzabili:

- adeguare la disciplina della tutela, salvaguardia, conservazione e valorizzazione del patrimonio culturale alle nuove formulazioni degli artt. 117 e 118 della Costituzione, modificati con la riforma del suo Titolo V, avvenuta con legge costituzionale n. 3 del 18 ottobre 2001, che ha innovato il riparto di competenze tra Stato e Regioni in materia di tutela e valorizzazione dei Beni Culturali, attribuendo la prima a livello centrale e la seconda a livello periferico, alla normativa comunitaria e agli accordi internazionali;
- migliorare l'efficacia degli interventi concernenti i beni e le attività culturali;
- snellire e abbreviare le procedure;
- aggiornare gli strumenti di individuazione, conservazione e protezione dei beni culturali.

Il testo si compone di cinque parti suddivise in Titoli, Capi e Sezioni. Il legislatore delegato non ha innovato completamente la materia. Nella prima parte, che va dall'articolo 1 all'articolo 9, la vera novità è rappresentata dai primi articoli che forniscono una serie di disposizioni generali riguardanti l'assetto generale delle competenze dello Stato e delle Regioni in materia di tutela e valorizzazione, in corrispondenza della riforma del Titolo V della Costituzione. Si stabilisce inoltre, che il patrimonio culturale dello Stato è costituito dai beni culturali e paesaggistici e che oltre alle categorie dei beni espressamente individuati nel provvedimento ( artt. 10-11 per i beni culturali, e articolo 134 per i beni paesaggistici ) possono essere individuati come beni culturali o paesaggistici, con legge o in base alla legge, anche altri beni che devono però caratterizzarsi quali testimonianze aventi valore di civiltà per essere annoverati tra i beni culturali. Viene altresì introdotto l'obbligo della conservazione e salvaguardia dei beni culturali a carico di tutti i soggetti pubblici e privati, che ne siano proprietari, possessori o detentori a qualsiasi titolo, obbligo che il decreto legislativo n. 490/1999, conformemente a quanto previsto dalla legge n. 1089/1939, rimetteva all'interpretazione giurisprudenziale.

Per quanto attiene i soggetti pubblici agli obblighi di conservazione si associa anche l'obbligo di assicurarne la pubblica fruizione. Tale obbligo, contrariamente a quanto previsto dal decreto legislativo n. 490/1999, ricade non soltanto sullo Stato, Regioni, Città metropolitane, Province, Comuni, ma anche, limitatamente ai beni di loro proprietà, sugli altri soggetti pubblici.

L'idea del pubblico godimento e della pubblica fruizione del valore culturale insito nelle cose di interesse storico-artistico si collega ad un ideale illuministico di diffusione della cultura ed ai valori democratici espressi dalla rivoluzione francese.

La tutela non è più intesa come pura conservazione, ma diviene strumento della crescita culturale del paese. Per quanto attiene i soggetti privati, invece, si riconosce in capo ad essi un vero e proprio obbligo di conservazione del bene culturale di appartenenza, con possibilità di ricevere contributi da parte dello Stato e sgravi fiscali.

La seconda parte del codice, che va dall'articolo 10 all'articolo 130, è dedicata ai beni culturali ed è articolata in tre Titoli, con i rispettivi Capi e Sezioni, aventi per oggetto la tutela ( artt. 10-100), la fruizione e valorizzazione ( artt. 101-127) e le norme transitorie e finali ( artt. 128-130).

Nel Titolo I all'art. 10, sono individuate le categorie dei beni culturali concepiti come le cose immobili e mobili appartenenti allo Stato, Regioni, agli altri enti pubblici territoriali, nonché ad ogni altro ente e istituto pubblico e a persone giuridiche private senza fini di lucro, che presentano interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico.

Sono esclusi dalla disciplina i beni che sono opera di autore vivente o la cui esecuzione non risale ad oltre cinquanta anni. Di notevole importanza sono le definizioni di tutela e valorizzazione contenute negli artt. 3 e 6, che a differenza del T.U. sono trattate in due Titoli distinti. L'ambito normativo della tutela, è affidato, dalla nuova formulazione dell'articolo 118 della Costituzione, alla competenza esclusiva dello Stato che può, tuttavia, conferirne l'esercizio alle Regioni, attraverso forme di intesa e coordinamento.

La valorizzazione invece, è in regime di legislazione concorrente: spetta cioè alle Regioni di legiferare in materia, nell'ambito dei principi generali posti dalla legge statale. In realtà si individua una sorta di prevalenza della tutela nei confronti della valorizzazione, dovendo quest'ultima essere attuata in forme compatibili con la prima, senza pregiudicarne le esigenze.

La terza parte, che va dall'articolo 131 all'articolo 159, si riferisce ai beni paesaggistici ed è formata da un solo titolo relativo alla loro tutela e valorizzazione. Si scopre così che anche il paesaggio fa parte del patrimonio culturale dello Stato, costituendo espressione dei valori storici, culturali, naturali e morfologici del territorio.

Il vincolo paesaggistico- ambientale è delegato a Regioni, Province e singoli Comuni e, a volte, ad altri enti, attraverso responsabilità a cascata, che dipendono in parte dalla norma statale e soprattutto dalle decisioni degli organi locali o, se approvati, dai piani paesaggistici regionali. I vincoli ambientali,

inoltre, hanno contenuti più diversi e possono riguardare parte di un singolo bene di un privato o tutto il territorio di uno o più Comuni limitrofi.

La quarta parte, che va dall'articolo 160 all'articolo 181, disciplina le sanzioni e si compone di due titoli, il primo relativo alle sanzioni amministrative ( artt. 160-168) ed il secondo relativo a quelle penali ( artt. 169-181).

La quinta ed ultima parte, che va dall'articolo 182 all'articolo 184, reca le disposizioni transitorie e le disposizioni abrogate dal codice tra cui l'articolo 40 della legge 1 giugno 1939, n. 1089 e il decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490 e successive modificazioni ed integrazioni.

### **3. VINCOLI DIRETTI E VINCOLI INDIRETTI**

I vincoli architettonici, ai sensi delle leggi statali, sono di due tipi: vincolo culturale (artistico, storico, archeologico, etnoantropologico) che grava sui singoli oggetti e vincolo paesaggistico che può anche riguardare beni immateriali, come un panorama. Entrambi sono disciplinati dal decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42.

Il vincolo culturale, conosciuto come "storico-artistico", è sempre imposto dallo Stato e, per lui, dalle Soprintendenze che dipendono dal ministero per i Beni e le Attività culturali.

Il Codice dei beni culturali, riprendendo tutte le norme precedenti, prevede espressamente che il proprietario o il possessore di un immobile possa richiedere il vincolo storico-artistico. A segnalare alla Soprintendenza l'opportunità del vincolo può essere anche un'associazione volta alla tutela e perfino qualsiasi privato cittadino. Unici arbitri del vincolo sono le Soprintendenze che, con notifica motivata in base agli indirizzi forniti dal ministero, ne danno comunicazione al proprietario, possessore o detentore a qualsiasi titolo.

In particolare il vincolo è preceduto da una verifica dell'interesse culturale ( art. 12 D. lgs. n. 42/2004) o è imposto direttamente con dichiarazione di interesse ( art. 13 dello stesso decreto lgs) che viene poi portato a conoscenza dell'interessato e che prevede molteplici obblighi, ma anche incentivi ed agevolazioni fiscali a carico dei proprietari per la conservazione, la circolazione, la fruizione, la manutenzione di detti beni. L'apprezzamento da parte della Pubblica Amministrazione dell'interesse storico ed artistico di un edificio ai fini dell'imposizione dei vincoli non è un giudizio puramente artistico sul valore del bene, ma una valutazione, espletata dalla Soprintendenza competente, dell'interesse pubblico a tutelare le cose che, in quanto attinenti direttamente o indirettamente all'arte, sono meritevoli di conservazione.

Il riconoscimento dell'interesse storico-artistico-archeologico si concretizza, dunque, nell'imposizione di un vincolo diretto sui beni determinati. Il vincolo diretto, pertanto, come specifica il Ministero delle Finanze nella risoluzione n. 4/1240 del 25/07/84, costituisce fonte di obblighi positivi di conservazione e di restauro e non solo di limitazioni alle potenzialità di sfruttamento e modificazione degli immobili stessi.

L'agevolazione prevista dal legislatore a favore dei proprietari dei beni storici-artistici-archeologici nasce non soltanto dall'intento di compensare le restrizioni e i vincoli posti ai privati, ma anche di incentivare il compimento di opere di conservazione e protezione dell'immobile.

Tutto ciò giustifica la tutela sul piano fiscale concessa agli immobili soggetti a vincolo diretto rispetto a quelli solo indirettamente vincolati.

L'intervento pubblico a protezione del patrimonio artistico e storico non resta però circoscritto ai soli beni che direttamente rivestono quell'interesse. Esso si estende, infatti, anche su altri beni che, pur non possedendo quella intrinseca natura e non essendo quindi soggetti allo stesso regime si trovano con quelli in una particolare relazione che rende necessaria una sorta di asservimento, in funzione della piena attuazione dell'interesse pubblico, alla integrità delle cose di interesse storico artistico. Da qui la necessità che la salvaguardia di tali cose si allarghi fino a comprendere un'area più vasta dove esse mantengono certi rapporti prospettici, architettonici e anche sociali con gli insediamenti in cui furono collocate o che attorno ad esse si sono sviluppati. Il Ministero ha facoltà di prescrivere le distanze, le misure e le altre norme dirette ad evitare che sia messa in pericolo l'integrità delle cose immobili soggette a tutela artistica e storica (ossia la conservazione materiale) o che ne sia danneggiata la prospettiva e la luce (esigenze che si pongono per le strutture di particolare pregio architettonico e che implicano il mantenimento di una certa visibilità complessiva) o che ne siano alterate le condizioni di ambiente (per conservare continuità stilistica e storica con gli insediamenti che circondano l'edificio) e di decoro (affinché nelle vicinanze non si realizzino opere contrastanti sotto l'aspetto formale, con lo stile o il significato storico artistico). Gli enti pubblici territoriali interessati recepiscono le disposizioni nei regolamenti edilizi e negli strumenti urbanistici ( art. 45 D. lgs. n. 42/2004).

Infatti, la finalità prevista dall'art. 21 della legge 1089/1939 (poi sostituito dall'art. 49 D.lgs. n. 490/1999, ora art. 45 del D.lgs. n. 42/2004) è di evitare che siano danneggiate la prospettiva e la luce degli immobili vincolati o ne siano alterate le condizioni di ambiente e di decoro. Pertanto, le misure previste per la norma citata sono stabilite con riguardo alla globale

consistenza della cosiddetta cornice ambientale, che si estende fino a comprendere ogni immobile, anche non contiguo ma pur sempre in prossimità del bene monumentale, che sia con esso in relazione tale che la sua manutenzione sia idonea, secondo una valutazione ampiamente discrezionale dell'Amministrazione, ad alterare il complesso di condizioni e caratteristiche fisiche e culturali che connotano lo spazio circostante. (cfr. Consiglio di Stato, sez. VI, 2 marzo 1999 n. 233).

Le posizioni assunte dall'allora Ministero delle Finanze nella risoluzione n. 4/1240 del 25 luglio 1984, nonché dalla Suprema Corte di Cassazione sez. tributaria, nella sentenza n. 635 del 17/01/01, portano ad affermare che i benefici competono soltanto agli immobili per i quali sussiste vincolo "diretto" ex artt. 10-11-13 e 15 del D.lgs. n. 42/04, con esclusione quindi degli immobili sottoposti a vincolo indiretto ex art. 45 dello stesso decreto.

#### **4. QUADRO NORMATIVO DELLE AGEVOLAZIONI E BENEFICI FISCALI PER GLI IMMOBILI DI INTERESSE STORICO ARTISTICO**

In questo settore, tuttavia, diversamente da quello amministrativo, non si è pervenuti all'emanazione di un Testo Unico che riunisse in modo organico la disciplina delle agevolazioni tributarie, che invece devono essere individuate nelle singole leggi d'imposta o nella loro normativa di integrazione.

Solamente in un secondo momento, con la riforma tributaria del 1971-1972, e concretamente con la legge 2 agosto 1982, n. 512 intitolata "Regime fiscale dei beni di rilevante interesse culturale", il cui art. 1 è stato aggiunto come art. 5 bis nel D.P.R. 29 settembre 1973 n. 601 contenente la disciplina delle agevolazioni tributarie, l'intento di favorire ed incoraggiare la valorizzazione del patrimonio culturale nazionale si è esteso anche al campo fiscale, con il riconoscimento della valenza sociale delle spese sostenute dai privati per la conservazione dei beni storici ed artistici.

I beni culturali, in virtù delle loro caratteristiche intrinseche, sono sempre stati oggetto di agevolazioni fiscali da parte del legislatore

Successivamente è stata promulgata la legge 30 dicembre 1991 n. 413, che all'art. 11 c. 2, ha stabilito che *"in ogni caso il reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'art. 3 della 1089/1939 e successive modificazioni e integrazioni è determinato mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato"*.

Alla normativa sinora enucleata si aggiungono le ulteriori facilitazioni e agevolazioni previste:

- dall'art. 1 della tabella allegata al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 in materia di imposta di registro;
- dall'art. 190 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (T.U.I.R.) in materia di imposte sui redditi;
- dall'art. 7 del D.Lgs. 30 dicembre 1992 n. 504, dall'art. 2, c. 5, del D.L. 23 gennaio 1993 convertito dalla legge 24 marzo 1993 n. 75 e dall'art. 1, c. 5, della legge 27 dicembre 1997 n. 449 in materia di I.C.I.;
- dall'art. 8 c. 1, della legge 9 dicembre 1998 n. 431 in materia di locazioni di fabbricati ad uso abitativo;
- dall'art. 20 del D.Lgs. 26 febbraio 1999 n. 46, confluito nell'art. 28-bis del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602 in tema di riscossione delle imposte.

L'intera disciplina fiscale del settore risulta connessa alle sole caratteristiche oggettive del bene immobile di rilevante interesse culturale il cui riferimento normativo è la legge 1089/1939 (ora D.lgs 42/2004).

Le uniche eccezioni sono costituite dall'art. 2, comma 5, del D.L. 16/1993 in tema di I.C.I. e dal corrispondente art. 11, comma 2, legge 30 dicembre 1991, n. 413. In dottrina non vi sono dubbi sul parallelismo esistente tra le due agevolazioni: il legislatore ha riprodotto nell'I.C.I. l'identica norma prevista nel settore delle imposte dirette, con la precisa volontà di utilizzare come parametro, nella determinazione della base imponibile degli immobili vincolati, la minore tariffa d'estimo della zona censuaria in cui gli stessi sono situati.

A parere della Corte di Cassazione, nell'ordinanza 24 settembre 2003, n. 1043, il diverso trattamento fiscale previsto dal legislatore nell'art. 11 troverebbe fondamento nella natura dell'imposta sui redditi ossia nella "*diversa disciplina impositiva diretta, relativa agli enti ed in particolare a quelli non commerciali* (art. 87 e 108 ss. D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917)". Diversamente, l'agevolazione in materia di I.C.I. non sarebbe altro che una mera trasposizione del dettato normativo relativo ad altri tributi fondati su differenti presupposti.

In particolare l'art. 2 c. 5, del D.L. 23 gennaio 1993 n. 16 stabilisce che per gli immobili di interesse storico o artistico ai sensi dell'art. 3, L. 1 giugno 1939, n. 1089 ( confluito nell'art. 6 c. 2, del D.Lgs. 490/99 ora art.13 Dlgs 42/2004), la base imponibile, ai fini I.C.I. è costituita dal valore che risulta 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 è sito il fabbricato, i moltiplicatori di cui all'art.5 c. 2, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

Inoltre, l'art. 7 dello stesso decreto, tra le esenzioni include anche i fabbricati con destinazione ad uso culturale di cui all'art. 5-bis del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 601.

Una lotta durata anni ha contrapposto il Fisco, in sede di Commissioni Tributarie, T.A.R. e Cassazione, in merito all'interpretazione dell'art. 11 della legge 413/91. Oggetto del contendere è stato il fatto se la rendita ridotta fosse o no applicabile anche alle imposte diverse dall'Irpef – Irpeg (ora Ires) e se fosse possibile ottenere rimborsi per quanto pagato in più per Irpef, Ici e compravendite.

Tra le sentenze favorevoli al cittadino in sede di Cassazione, si possono elencare:

- n. 2442 del 18/03/1999;
- n. 5740 dell'11/06/1999;
- n. 7408 del 13/07/1999;
- n. 10135 del 02/08/2000;
- n. 12790 del 19/10/2001;
- n. 13687 e 13694 del 22/07/2004;
- n. 15531 dell'11/08/2004.

Finora, la posizione dell'Agenzia delle Entrate si era discostata dalla posizione della Corte di Cassazione, ritenendo che solo quando l'immobile non fosse locato si dovesse applicare l'art. 11 della legge n. 413/91, invece, qualora l'immobile di interesse storico artistico fosse locato, il proprietario avrebbe dovuto determinare il reddito dei fabbricati ai sensi dell'art. 34, comma 4-bis, del T.U.I.R., dichiarando cioè il canone annuo di locazione abbattuto del 15%. Nel frattempo la Cassazione ha dato ancora torto all'Agenzia con le sentenze n. 2178 del 03/02/2005 e n. 10860 del 31/03/2005. L'Agenzia delle Entrate ha successivamente accolto l'orientamento giurisprudenziale relativo al trattamento tributario da riservare agli immobili riconosciuti di interesse storico artistico ai sensi del D.lgs. n. 42/2004, concessi in locazione. Infatti, la circolare n. 9 del 14 marzo 2005 ha chiarito che quando tali immobili sono destinati ad uso abitativo il reddito deve essere sempre determinato applicando la minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria in cui è sito l'immobile, anche se sono concessi in locazione a terzi.

## **BIBLIOGRAFIA**

Fonti-Leggi-Documenti:

- **Costituzione della Repubblica italiana**, a cura di G. De Nova, Milano, Zanichelli, 2004;
- **Legge 1 giugno 1939, n. 1089**. Tutela delle cose di interesse artistico e storico;
- **Decreto Legislativo 29 ottobre 1999, n. 490**. Testo Unico delle disposizioni legislative in materia di beni culturali e ambientali, a norma dell'art. 1 della Legge 8 ottobre 1997, n. 352;
- **Decreto Legislativo 22 gennaio 2004, n. 42**. Codice dei beni culturali e del paesaggio, ai sensi dell'art. 10 della Legge 6 luglio 2002, n. 137.

Sentenze della Suprema Corte:

- n. 2442 del 18/03/1999;
- n. 5740 dell'11/06/1999;
- n. 7408 del 13/07/1999;
- n. 10135 del 02/08/2000;
- n. 12790 del 19/10/2001;
- n. 13687 e 13694 del 22/07/2004;
- n. 15531 dell'11/08/2004.

a