

Benefici fiscali a favore dei proprietari dei beni artistici

di Vincenzo Busa

Il documento che proponiamo in questo numero del Notiziario Castelli riguarda la relazione tenuta dal dott. Vincenzo Busa (Direttore Centr. Norm. e Contenz. dell'Agenzia delle Entrate) nel corso del Convegno dal titolo "Arte e Fisco", organizzato in collaborazione tra l'Agenzia delle Entrate e l'Associazione Nazionale Tributaristi Italiani – Sezione Friuli Venezia Giulia, lo scorso 2 aprile 2005 nella splendida cornice del Castello di Duino.

Nel corso del convegno sono intervenuti molti esperti sia del settore tributario e normativo sia di quello legato ai beni culturali tra cui il nostro Segretario dott. Ernesto Liesch al fine di analizzare ed approfondire la conoscenza delle disposizioni agevolative introdotte dal legislatore per incentivare gli investimenti privati nella conservazione e nella valorizzazione dei beni culturali.

Il patrimonio culturale presente nel nostro paese e con esso le diverse strutture fortificate che hanno attraversato – più o meno incolumi - i secoli costituiscono senza ombra di dubbio il nucleo pulsante dell'identità collettiva ed al tempo stesso anche una preziosa ricchezza per l'economia del territorio.

Il sistema fiscale e tributario, da questo punto di vista, possono, quindi, diventare degli strumenti per dare un primo importante impulso allo sviluppo, coniugando economia e cultura, in

armonia con i principi costituzionali, orientando le attività di sponsorizzazione verso la tutela e la valorizzazione dei beni culturali, siano essi artistici, architettonici o del paesaggio.

Abbiamo pertanto approfittato della pubblicazione degli atti del Convegno di Duino per dare ai nostri lettori la possibilità guardare alla questione della conservazione e promozione dei propri beni da una prospettiva diversa, anche se come tutte le tematiche di natura fiscale, anche quella di seguito riproposta rappresenta sempre una materia vasta e in costante evoluzione. È ad ogni modo essenziale cercare di avvicinare e conciliare due settori a volte visti con troppo distacco "Fisco", da una parte, e l'"Arte", dall'altra, affinché questi tutti possano accostare con più familiarità questi due elementi.

1. PREMESSA

"IL CODICE DEI BENI CULTURALI E DEL PAESAGGIO"

La data del 1° maggio 2004 segna l'entrata in vigore del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42 – recante il "Codice dei beni culturali e del paesaggio" – che sostituisce la previgente disciplina contenuta nella legge 1° giugno 1939, n. 1089 ("Tutela delle cose d'interesse artistico e storico") e nel decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490.

Il Codice presenta rilevanti aspetti di novità rispetto alla disciplina previgente, in particolare riguardo l'individuazione dei beni sottoposti a tutela.

L'articolo 1 della legge n. 1089 del 1939 riconduceva all'ambito di applicazione della legge medesima "le cose, immobili e mobili, che presentano interesse artistico, storico, archeologico o etnografico ..."; utilizzando quindi una formulazione piuttosto generica che aveva dato luogo a difficoltà applicative.

In particolare, il legislatore:

- ha introdotto specifici criteri per la individuazione ed il riconoscimento dei beni facenti parte del 'patrimonio culturale', con distinzione tra cose appartenenti a soggetti pubblici e a soggetti privati;
- ha introdotto le nozioni di 'tutela' e di 'valorizzazione' del patrimonio culturale medesimo;

- ha razionalizzato la materia dei controlli sui lavori aventi ad oggetto beni culturali;

- ha dettato uno specifico regime per l'alienazione di tali beni, nonché per la vigilanza sul mercato dell'arte e la circolazione internazionale.

La nozione di patrimonio culturale – che assume un ruolo centrale nella nuova disciplina – si rinviene nell'articolo 2 del Codice, ai sensi del quale lo stesso è costituito dai beni culturali e dai beni paesaggistici:

- sono **beni culturali** le cose immobili e mobili che, ai sensi degli articoli 10 e 11 del Codice, 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;
- sono **beni paesaggistici** gli immobili e le aree indicati all'art. 134 del Codice, costituenti espressione dei valori storici, culturali, naturali, morfologici ed estetici del territorio, e gli altri beni individuati dalla legge o in base alla legge. In particolare, rientrano in tale ambito gli immobili e le aree di notevole interesse pubblico (quali quelle abbiano cospicui caratteri di bellezza naturale, di singolarità geologica, ville e giardini, punti di vista o di belvedere, etc...), le aree tutelate per legge (territori costieri, vulcani, ghiacciaia, etc...) nonché quelle sottoposte a tutela dai piani paesaggistici.



Dalla lettura delle richiamate definizioni nonché dalle disposizioni contenute nel Codice, di stringente carattere tecnico, appare evidente come, allo stato, non possa prescindere – nell’ambito del settore – dalla collaborazione e dall’ausilio da parte dei tecnici del Ministero per i Beni e le Attività culturali.

Tale intervento appare, infatti, necessario al fine dell’individuazione e classificazione dei beni tutelati, della definizione in concreto dei contenuti delle nozioni ‘astratte’ di tutela e di valorizzazione, della determinazione della tipologia e delle modalità di interventi realizzabili sui beni al fine di garantirne la migliore conservazione e protezione.

L’importanza della salvaguardia e della valorizzazione del patrimonio culturale, al quale deve essere riconosciuto – a prescindere dall’appartenenza dei beni al privato o allo Stato ed enti pubblici – un interesse per la collettività, hanno indotto il legislatore a riconoscere particolari benefici fiscali sia a favore di coloro che sono tenuti direttamente alla manutenzione, protezione o restauro dei beni medesimi, sia a favore di coloro che – indirettamente – forniscono le risorse economiche necessarie.

2. BENEFICI FISCALI A FAVORE DEI PROPRIETARI

Il Codice dei beni culturali, all’articolo 1, comma 5, prevede espressamente che *“I privati proprietari o detentori di beni appartenenti al patrimonio culturale sono tenuti a garantirne la conservazione”*.

L’articolo 32 del Codice medesimo, prevede espressamente che i proprietari sono obbligati ad effettuare *“gli interventi necessari per assicurare la conservazione dei beni culturali o provvedervi direttamente”*.

Il riconoscimento di agevolazioni fiscali ai proprietari dei beni di interesse storico ed artistico costituisce un forte strumento a sostegno della conservazione di tali beni, a fronte, da un lato, della notevole incidenza delle spese necessarie per effettuare gli interventi (spesso, come visto, a carattere obbligatorio) e, dall’altro, della scarsa disponibilità di risorse da parte dello Stato da destinarsi al settore in esame (il quale spesso contribuisce solo in parte alla copertura degli oneri).

Le predette agevolazioni riguardano principalmente le imposte sui redditi, l’imposta di registro e l’imposta comunale sugli immobili, come analiticamente esposto nel prosieguo della trattazione.

2.1. Imposte sui redditi

In materia di imposte sui redditi il legislatore riconosce benefici fiscali a favore dei proprietari sia in sede di determinazione del reddito di fabbricati da esporre nella dichiarazione annuale dei redditi, sia in occasione di interventi finalizzati alla manutenzione, protezione o restauro dei beni in argomento.

2.1.1. Determinazione del reddito

In relazione alle modalità di determinazione del reddito degli immobili storici, i proprietari godono di una particolare agevolazione introdotta dall’articolo 11, comma 2, della legge n. 413 del 1991, secondo cui *“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, 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”*.

Per tali immobili trova quindi applicazione un criterio di determinazione del reddito più favorevole, in quanto prescinde dalla rendita catastale attribuita allo specifico immobile nonché dalla percezione di un canone di locazione (come recentemente chiarito dall’Amministrazione Finanziaria con circolare 14 marzo 2005, n. 9). Diversamente, la disposizione agevolativa richiamata non è applicabile quando l’immobile di interesse storico-artistico sia concesso in locazione per un uso diverso da quello abitativo.

2.1.2. Spese a carico del proprietario

Come evidenziato in precedenza, i proprietari dei beni storico-artistici sono spesso obbligati a porre in essere interventi volti alla conservazione, che comportano normalmente il sostenimento di spese di ingente ammontare. A tal fine, il TUIR riconosce alle persone fisiche ed agli enti non commerciali una detrazione dall’imposta ed agli enti commerciali una deduzione dall’imponibile, relativamente alle spese sostenute ed effettivamente rimaste a carico, come illustrato di seguito.

- Le persone fisiche – obbligate alla manutenzione, protezione o restauro delle cose vincolate ai sensi della legge n. 1089 del 1939 e del DPR n. 1409 del 1963 – possono operare una detrazione dall’imposta lorda pari al 19% delle spese sostenute per le suddette attività, nella misura effettivamente rimasta a carico (articolo 15, lettera g) del TUIR).

Qualora le spese per la manutenzione, protezione o restauro non siano obbligatorie per legge, la necessità di sostenerle deve risultare da apposita certificazione rilasciata dalla competente soprintendenza del Ministero per i Beni e le Attività culturali, previo accertamento della congruità effettuato d’intesa con il competente Ufficio del Territorio.

Al riguardo è opportuno precisare che la detrazione non spetta in caso di mutamento di destinazione dei beni senza la preventiva autorizzazione dell’Amministrazione per i beni culturali e ambientali oppure in caso di mancato assolvimento degli obblighi di legge per consentire l’esercizio del diritto di prelazione dello Stato sui beni immobili e mobili vincolati e di tentata esportazione non autorizzata di questi ultimi.

In tema di imposte sui redditi si ricorda, infine, che

l'articolo 1 della legge n. 449 del 1997 ha introdotto la facoltà – per le persone fisiche – di operare la detrazione dall'imposta lorda, fino alla concorrenza del suo ammontare, di una quota (36%) delle spese sostenute ed effettivamente rimaste a carico, per la realizzazione degli interventi indicati dalla medesima disposizione.

Detta detrazione compete a tutti i proprietari e relativamente a tutti gli immobili, purché residenziali. Appare, pertanto, utile evidenziare che la stessa può essere fruita anche da proprietari di immobili d'interesse storico privi della prescritta certificazione della competente sovrintendenza che attesti la necessità dell'intervento (e che quindi non possono fruire della detrazione di cui all'articolo 15 del TUIR sopra richiamato).

Si precisa, infine, che – come evidenziato nelle istruzioni al Modello UNICO PF – la detrazione di cui all'articolo 15 del TUIR è cumulabile con quella del 36% di cui alla legge n. 449 del 1997, ma in tal caso è ridotta al 50% (quindi la percentuale massima detraibile è del 45,5%).

- La medesima detrazione è riconosciuta – ai sensi dell'articolo 147 del TUIR – anche agli enti non commerciali (ovvero a quelli individuati ai sensi dell'articolo 73, comma 1, lettera c), del TUIR).

Occorre precisare che, come disposto espressamente dall'articolo 15 del TUIR, la richiamata detrazione del 19% spetta a condizione che gli oneri non siano deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formare il reddito complessivo.

- Relativamente agli enti commerciali occorre preliminarmente richiamare quanto chiarito dall'Amministrazione finanziaria con risoluzione n. 147 del 1° luglio 2003, nella quale sono state distinte le seguenti ipotesi:

- spese sostenute per la ristrutturazione di un immobile strumentale: in tal caso le stesse sono deducibili secondo le ordinarie regole di determinazione del reddito d'impresa, in base al principio di competenza;
- spese sostenute per la ristrutturazione di immobili non strumentali, cioè patrimoniali: se riguardano beni di particolare interesse storico ed architettonico
 - in deroga alla previsione di non deducibilità di cui all'articolo 90, comma 2, del TUIR (già articolo 57)
 - è riconosciuta la deducibilità integrale nel periodo d'imposta in cui sono sostenute (principio di cassa) in presenza delle condizioni indicate dall'articolo 100, comma 2, lettera e), del TUIR (già articolo 65, comma 2, lettera c-ter).

L'articolo 100, comma 2, lettera e) statuisce, infatti, che sono deducibili *“le spese sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione o restauro delle cose vincolate ai sensi del decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490 e del decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409, nella*

misura effettivamente rimasta a carico. Anche in tal caso deve essere seguita la medesima procedura già evidenziata in sede di trattazione della detrazione per le persone fisiche (certificazione della necessità delle spese, giudizio di congruità, etc...).

2.2. Imposta di registro

Relativamente a tale imposta sono previste agevolazioni sull'aliquota applicabile ai trasferimenti immobiliari dei beni soggetti alla citata legge n. 1089 del 1939; in particolare, l'articolo 1 della tariffa parte prima del Testo unico dell'imposta di registro prevede l'aliquota del 3%, sempreché l'acquirente non venga meno agli obblighi della conservazione e protezione dei beni.

Al riguardo occorre ricordare che la nota II all'articolo 1 introduce – al fine della fruizione dell'aliquota agevolata – diversi obblighi a carico della parte acquirente. In particolare:

- ove già sussista il vincolo previsto dalla legge n. 1089 del 1939, per i beni culturali dichiarati, deve dichiarare nell'atto di acquisto gli estremi del vincolo stesso in base alle risultanze dei registri immobiliari;
- qualora il vincolo non sia stato ancora imposto deve presentare, contestualmente all'atto da registrare, una attestazione, da rilasciarsi dall'amministrazione per i beni culturali e ambientali, da cui risulti che è in corso la procedura di sottoposizione dei beni al vincolo. L'agevolazione è revocata nel caso in cui, entro il termine di due anni decorrente dalla data di registrazione dell'atto, non venga documentata l'avvenuta sottoposizione del bene al vincolo.

La nota medesima disciplina altresì le ipotesi di decadenza dall'agevolazione:

- qualora i beni vengano in tutto o in parte alienati prima che siano stati adempiuti gli obblighi della loro conservazione e protezione;
- nel caso di mutamento di destinazione senza la preventiva autorizzazione dell'amministrazione per i beni culturali e ambientali,
- nel caso di mancato assolvimento degli obblighi di legge per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato sugli immobili stessi.

Si ricorda che, nei casi descritti, l'amministrazione per i beni culturali e ambientali dà immediata comunicazione agli uffici finanziari delle violazioni che comportano la decadenza dalla riduzione dell'imposta.

In relazione alle modalità di determinazione della base imponibile – in caso di applicazione della valutazione automatica di cui all'articolo 52, comma 4, del DPR n. 131 del 1986 – è stata sollevata la problematica se la stessa debba determinarsi mediante l'applicazione della minore delle tariffe d'estimo stabilite per le abitazioni della zona censuaria nella quale è sito il fabbricato, in analogia a quanto previsto per le imposte sui redditi e per l'ICI rispettivamente dall'articolo 11, comma 2, della legge n. 413 del 1991, e dall'articolo 2, comma 5, del

decreto - legge 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 1993, n. 75.

Al riguardo, con circolare n. 34 del 12 febbraio 1999 l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che, in materia di imposta di registro, non essendovi una specifica normativa in tal senso, sia esclusa – in caso di applicazione della valutazione automatica – la possibilità di determinare la base imponibile facendo riferimento alla minore delle tariffe d'estimo per le abitazioni della zona censuaria nella quale è sito il fabbricato, dovendosi invece utilizzare la rendita ordinaria.

2.3. Imposte ipotecarie e catastali

Relativamente alle imposte in oggetto non sono previste agevolazioni particolari per tali categorie di beni. Trovano applicazione, pertanto, le aliquote ordinarie del 2 % (ipotecarie) e 1% (catastali). La base imponibile cui commisurare le imposte è quella determinata ai fini dell'imposta di registro.

2.4. Imposte di successione e donazione

A partire dal 25 ottobre 2001, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, della legge n. 383 del 18 ottobre 2001, l'imposta sulle successioni e donazioni è stata soppressa. Allo stato, trova applicazione il disposto del comma 2 del citato articolo, ai sensi del quale:

- sono escluse da imposizione le donazioni effettuate nei confronti del coniuge, discendenti in linea retta, altri parenti fino al quarto grado;
- sono escluse da imposizione le donazioni che non superano l'importo di 180.759,91 euro;
- se superiori a tale importo, *sulla quota eccedente* si applica l'imposta di registro *nella misura stabilita per le diverse tipologie di beni* (aliquote previste per il

corrispondente atto di trasferimento a titolo oneroso). Nel caso in esame, quindi, si applica l'aliquota del 3 per cento prevista dall'articolo 1 della tariffa parte prima.

2.5. Imposta comunale sugli immobili

Ai fini ICI sono presenti agevolazioni analoghe a quelle previste relativamente all'imposizione sui redditi.

Ai sensi dell'articolo 2, comma 5, del D.L. n. 16 del 1993, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 1993, n. 75:

“Per gli immobili di interesse storico o artistico ai sensi dell'articolo 3 della L. 1° giugno 1939, n. 1089, e successive modificazioni, la base imponibile, ..., 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, comma 2, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504”.

La Corte Costituzionale, con sentenza 28.11.2003, n. 345 ha dichiarato il predetto comma 5 costituzionalmente illegittimo nella parte in cui non estende l'agevolazione fiscale ai fini ICI agli immobili di interesse storico o artistico appartenenti ad enti pubblici (o persone giuridiche private senza fine di lucro).

Ai sensi del comma 5 dell'articolo 1 della legge n. 449 del 1997 i comuni possono fissare aliquote agevolate dell'ICI anche inferiori al 4 per mille, a favore di proprietari che eseguano interventi finalizzati al recupero di immobili di interesse artistico o architettonico localizzati nei centri storici.

L'aliquota agevolata è applicata limitatamente alle unità immobiliari oggetto di detti interventi e per la durata di tre anni dall'inizio dei lavori.