

Beni culturali e ambientali

di Federico Solfaroli Camillocci

1 - TRASFERIMENTO A TITOLO ONEROSO

Il trasferimento degli immobili di interesse storico, artistico e archeologico soggetti alla legge 10 giugno 1939, n. 1089 (poi Testo Unico beni culturali e ambientali, approvato con D.Lgs. 29 ottobre 1999, n. 490, quindi Codice dei beni culturali, approvato con D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42) gode di un regime fiscale di favore, introdotto dalla legge 2 agosto 1982, n. 512 attraverso opportune integrazioni dei decreti che regolano le singole imposte.

In particolare, l'art. 5 della citata legge n. 512 - recepito dal Testo unico dell'imposta di registro, art. 1, Tariffa, Parte I - ha previsto, per il trasferimento dei beni suddetti, l'applicazione dell'aliquota ridotta del 3 per cento in luogo di quella ordinaria, purché siano rispettate alcune condizioni.

In primo luogo, l'agevolazione è riconosciuta "sempreché l'acquirente non venga meno agli obblighi della loro conservazione".

Inoltre, la Nota II al citato art. 1 distingue due diverse ipotesi, a seconda che il vincolo ex legge n. 1089/39 sussista al momento del trasferimento o che a tale data la procedura di sottoposizione del bene al vincolo sia ancora pendente.

Ove **già sussista il vincolo** previsto dalla legge n. 1089, la parte acquirente deve dichiarare nell'atto di acquisto gli estremi del vincolo stesso in base alle risultanze dei registri immobiliari. Qualora, invece, **il vincolo non sia stato ancora imposto**, l'acquirente può usufruire del beneficio fiscale presentando, contestualmente all'atto da registrare (o meglio, alla registrazione dell'atto), un'attestazione rilasciata dal competente organo dell'amministrazione per i beni culturali, da

cui risulti che è in corso la procedura di sottoposizione del bene al vincolo.

Le attestazioni relative ai beni situati nella regione Sicilia e nelle Province autonome di Trento e Bolzano sono rilasciate dal competente organo della Regione Sicilia o delle citate Province autonome.

È prevista la **revoca** delle agevolazioni a seguito del verificarsi di una delle seguenti cause di decadenza:

- 1) mancata documentazione dell'avvenuta sottoposizione del bene al vincolo nel termine di due anni decorrente dalla data di registrazione dell'atto, qualora si versi nell'ipotesi di immobile non ancora assoggettato al regime vincolistico al momento dell'acquisto;
- 2) alienazione parziale o totale del bene prima che siano stati adempiuti gli obblighi della sua conservazione e protezione;
- 3) mutamento della destinazione senza la preventiva autorizzazione dell'amministrazione per i beni culturali e ambientali;
- 4) mancato assolvimento degli obblighi di legge per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato.

È stabilito che l'amministrazione per i beni culturali dia immediata comunicazione all'Ufficio del registro delle violazioni che comportano la decadenza. La decadenza dalle agevolazioni comporta, nell'ipotesi di revoca per mancata documentazione del vincolo (ipotesi sub 1), l'obbligo del pagamento della normale imposta dovuta e degli interessi di mora (attualmente nella misura del 2,5 semestrale). Nelle altre ipotesi di decadenza, risulta dovuta, oltre alla normale



imposta e agli interessi di mora, una sanzione pari al 30 per cento dell'imposta stessa.

Il termine di tre anni per il recupero della maggiore imposta e dei relativi oneri accessori decorre dalla data di ricevimento, da parte dell'Ufficio del registro, della comunicazione dell'intervenuta violazione.

Circa l'individuazione degli immobili interessati dall'agevolazione, può farsi riferimento alle **categorie di beni** elencate dagli artt. 1 e 2 della legge 10 giugno 1939, n. 1089, vale a dire:

- immobili che presentano interesse artistico, storico, archeologico o etnografico;
- le ville, i parchi, i giardini che abbiano interesse artistico o storico;
- gli immobili che a causa del loro riferimento alla storia politica, militare, della letteratura, dell'arte e della cultura in genere, siano stati riconosciuti di interesse particolarmente importante; purché, ovviamente, risultino assoggettati al vincolo di cui alla legge n. 1089 o sia in corso la relativa procedura di attribuzione.

La sottoposizione a vincolo - notificato e trascritto nei registri immobiliari comporta una serie di limitazioni e divieti quanto all'utilizzazione, modificazione e alienazione del bene, nonché specifici obblighi di conservazione dello stesso. Le categorie di beni indicate negli artt. 1 e 2 della legge n. 1089 sono ora previste dagli artt. 10 e segg. del Codice dei beni culturali. L'interesse culturale del bene è accertato tramite apposita dichiarazione, a seguito di procedimento amministrativo, notificata al proprietario, possessore o detentore del bene e trascritta nei registri immobiliari.

Qualora, invece, l'immobile appartenga a enti pubblici o a persone giuridiche senza scopo di lucro l'interesse storico o artistico deriva direttamente dalla norma.

Il Ministero delle finanze ha precisato (R.M. n. 240624 del 2 agosto 1985) che l'imposta di registro agevolata è applicabile anche agli atti di trasferimento degli immobili sottoposti a vincolo ai sensi della precedente legge 20 giugno 1909, n. 364 ma non trascritto, non essendovi per detta legge l'obbligo della trascrizione. A tale riguardo si è osservato che, in base all'art. 71 della legge n. 1089/1939, i vincoli imposti ai sensi della legge n. 364/1909 hanno piena validità anche se non trascritti; questo in quanto il regolamento di applicazione della legge n. 1089 non è mai stato emanato e pertanto, a norma del medesimo art. 71, continuano ad avere vigore le notifiche precedentemente fatte. In tale ipotesi viene considerata sufficiente, ai fini della dimostrazione della sussistenza del vincolo, un'apposita certificazione della Sovrintendenza che faccia riferimento al decreto di vincolo a suo tempo imposto e notificato, unitamente alla certificazione della non prelazione da parte dello Stato.

Circa le **condizioni** per usufruire dell'aliquota ridotta ai fini dell'imposta di registro, la giurisprudenza ha evidenziato che nell'ipotesi in cui **già sussista il vincolo** di cui alla legge n. 1089, la dichiarazione nell'atto di acquisto degli estremi del vincolo è condizione essenziale per ottenere l'agevolazione; pertanto, qualora detti estremi non siano stati indicati nell'atto, l'agevolazione non può essere più richiesta (Cass. n. 7536 del 12 agosto 1997). Si segnala, tuttavia, una pronuncia (Commissione Tributaria Provinciale di Parma, Sez. 4, sento 6 dicembre 1999 n. 404) secondo la quale la riduzione dell'imposta di registro si applica anche nell'ipotesi in cui la

sussistenza del vincolo non venga dichiarata nel rogito notarile, ma venga provata nella successiva fase contenziosa.

Inoltre, in presenza del vincolo, essendo la dichiarazione di cui sopra la sola condizione cui è subordinata la concessione dell'agevolazione, è illegittima la richiesta da parte dell'Ufficio di altri particolari adempimenti (nella specie, dichiarazione di avere ottemperato all'obbligo della conservazione e protezione dell'immobile) non richiesti dalla norma (Comm. Trib. Centr., n. 26 del 10 febbraio 1997).

Per quanto concerne gli immobili **non ancora vincolati**, è richiesto che la parte acquirente presenti, contestualmente all'atto da registrare, un'attestazione dell'Amministrazione dei beni culturali, da cui risulti che è in corso la procedura di sottoposizione del bene al vincolo. Si ritiene, pertanto, che il beneficio possa essere concesso esclusivamente sulla base della presentazione dell'attestazione.

Tuttavia, la Commissione Tributaria di II grado di Bolzano (Sez. I, sento n. 48 dell'11 gennaio 2002) ha affermato che l'avverbio "contestualmente" non può portare ad escludere dal beneficio il contribuente che venga a conoscenza della procedura di vincolo soltanto in epoca successiva alla registrazione. Nella fattispecie esaminata dai giudici, la parte acquirente aveva provato di non essere al corrente, all'atto della registrazione, dell'avvenuto avvio della procedura di sottoposizione al vincolo e di non essere pertanto in grado di allegare certificazioni di sorta al momento della registrazione. Per quanto riguarda l'ambito applicativo del regime di favore previsto dall'art. 1 Tariffa del Testo unico dell'imposta di registro, in commento, si ritiene che esso, per la sua collocazione sistematica, interessi tutti gli **atti traslativi a titolo oneroso** della **proprietà** dei beni immobili vincolati, nonché gli **atti traslativi o costitutivi di diritti reali di godimento** sui beni stessi. Il trattamento agevolato risulta, tra l'altro, applicabile alle permutate che comportino il trasferimento di immobili vincolati, nonché ai conguagli divisionali superiori al 5 per cento della quota di diritto.

Nel caso di alienazione a titolo oneroso di immobili vincolati, il Ministro per i beni e le attività culturali ha facoltà di acquistare il bene al medesimo prezzo stabilito nell'atto di alienazione.

Il diritto di prelazione è esercitato nel termine di due mesi dalla data di ricezione della denuncia dell'atto di trasferimento (art. 60 Codice dei beni culturali); in pendenza del termine l'atto di alienazione rimane condizionato sospensivamente all'esercizio della prelazione e all'alienante è vietato effettuare la consegna della cosa.

Sotto il profilo tributario, trova, pertanto, applicazione l'art. 27 del Testo unico dell'imposta di registro, a norma del quale gli **atti sottoposti a condizione sospensiva** sono registrati con il pagamento dell'imposta in misura fissa; quando la condizione si verifica, o l'atto produce i suoi effetti prima dell'avverarsi di essa, si riscuote la differenza tra l'imposta complessivamente dovuta e quella pagata in sede di registrazione.

Ne deriva che i contratti traslativi di immobili vincolati per i quali sussiste il diritto di prelazione dello Stato sono registrati a tassa fissa, salvo il pagamento della differenza d'imposta una volta che siano trascorsi due mesi senza che il Ministro per i beni e le attività culturali abbia esercitato la prelazione. L'avveramento della condizione deve essere denunciato entro venti giorni dalle parti contraenti all'Ufficio del registro ove



L'atto è stato registrato, secondo quanto prevede l'art. 19 T.U. In pratica, le parti possono stipulare preventivamente un preliminare di vendita e, trascorsi due mesi dalla comunicazione all'amministrazione competente, addivenire alla conclusione del contratto definitivo.

In ordine alle ipotesi di **decadenza** dalle agevolazioni, sopra elencate, devono svolgersi alcune considerazioni.

Nel caso di bene **non ancora assoggettato** a vincolo, l'agevolazione è revocata se entro due anni dalla registrazione dell'atto non venga documentata l'avvenuta sottoposizione al vincolo. Il Ministero delle finanze ha, tuttavia, precisato (Circ. n. 32 del 26 marzo 1983) che qualora il contribuente ottenga l'attestazione del vincolo oltre il termine di due anni per fatto non imputabile alla sua volontà, egli potrà successivamente chiedere il rimborso dell'imposta non dovuta.

In merito alla decadenza per **alienazione parziale o totale** del bene prima che siano stati adempiuti gli obblighi della sua conservazione e protezione, è stato rilevato (G.G. Donadi, Agevolazioni tributarie a salvaguardia del patrimonio artistico e storico, Cassa Marca Treviso, 1985, pago 70) che la legge, da un lato, non precisa il contenuto degli obblighi in questione, dall'altro, non specifica i termini temporali per il loro adempimento.

Sotto il primo profilo, il contenuto degli obblighi di conservazione e protezione deve essere individuato negli artt. 20 e segg. del Codice dei beni culturali.

Circa il secondo punto, si è osservato che il legislatore, disponendo la decadenza soltanto al momento dell'alienazione, ha voluto evidentemente escludere dal beneficio fiscale i soggetti che non si fanno carico di realizzare un corretto stato di manutenzione dell'immobile prima di trasmetterne la proprietà ad altri.

Ciò comporta la conferma dell'agevolazione a favore dell'acquirente che, senza procedere a successivi trasferimenti, si disinteressa della conservazione e protezione dell'immobile. A fronte di questa evenienza il Ministero per i Beni e le Attività Culturali potrà imporre le necessarie provvidenze, ai sensi dell'art. 37 T.U., ma non si avrà decadenza dai benefici fiscali.

L'Autore appena citato si chiede, altresì, quale sia il significato da attribuire al termine "alienazione", di cui alla norma in esame, e in particolare se lo stesso comprenda anche il trasferimento mortis causa del bene vincolato, ritenendo al riguardo che il legislatore abbia voluto riferirsi, nella fattispecie, al solo trasferimento "volontario" del diritto di proprietà. Ne deriva che il trasferimento per successione del bene prima che siano stati adempiuti gli obblighi di una corretta manutenzione dell'immobile non dovrebbe considerarsi causa di decadenza dal beneficio dell'aliquota di registro ridotta. In caso contrario, si farebbero ricadere sugli eredi le conseguenze di comportamenti imputabili al precedente proprietario deceduto. Diversa fattispecie afferisce all'alienazione da parte dell'erede, entro i cinque anni dall'apertura della successione, del bene vincolato acquisito in sede successoria, ove ha goduto dell'esclusione dall'attivo ereditario (art. 13 del D.Lgs. n. 346/1990). L'alienazione nel quinquennio determina, com'è noto, la revoca dal beneficio stabilito ai fini successori, con conseguente inclusione del bene nell'attivo ereditario.

Tuttavia, tale decadenza non impedisce di usufruire della distinta agevolazione prevista per l'imposta di registro relati-

va al successivo trasferimento del bene vincolato ereditato (in tal senso si è espressa la C.M. n. 32 del 26 marzo 1983).

Per quanto attiene, infine, alla revoca delle agevolazioni in seguito al mancato assolvimento degli obblighi di legge per consentire l'esercizio del **diritto di prelazione** dello Stato, il Ministero delle finanze ha esaminato il caso in cui i contraenti non ottemperino all'obbligo della notifica alle competenti Sovrintendenze, come richiesto dall'art. 59 del Codice dei beni culturali, facendo così venir meno la possibilità da parte dello Stato di esercitare il diritto di prelazione (cfr. R.M. 19 luglio 1991, n. 260099). Si è evidenziato al riguardo che la mancata notifica alla Sovrintendenza, se sotto il profilo fiscale influisce negativamente sull'applicazione dell'aliquota agevolata per l'imposta di registro, sul piano civilistico è sanzionata con la nullità dell'atto di cessione, che può essere fatta valere dallo Stato, in base all'art. 61 della legge n. 1089, ora art. 164 Codice dei beni culturali, ogni qualvolta intenda esercitare il diritto di prelazione. Il Ministero ha comunque escluso che sussista uno specifico obbligo degli Uffici del registro, che ricevono gli atti per la registrazione, di darne notizia alle Sovrintendenze.

In linea di principio, **responsabile** del pagamento della maggiore imposta, della sanzione e degli interessi dovuti in caso di decadenza dai benefici fiscali è la parte cui è imputabile il fatto che ha dato luogo alla decadenza stessa (art. 57 Testo unico imposta di registro).

Per quanto riguarda le **altre imposte indirette** applicabili al trasferimento *inter vivos* a titolo oneroso di beni immobili vincolati, si precisa che, oltre all'imposta di registro ridotta del 3 per cento, sono dovute l'imposta **ipotecaria** (di trascrizione) del 2 per cento, e quella **catastale** dell'1 per cento (cfr. Circo Agenzia Entrate n. 52 del 14 giugno 2002).

Per l'imposta **INVIM** - non più dovuta per i trasferimenti posti in essere a decorrere dal gennaio 2002 (cfr. art. 8 della legge 28 dicembre 2001 n. 448) - l'art. 25 del D.P.R. n. 643 del 1972 stabiliva una riduzione del 25 per cento. Per i trasferimenti soggetti a **IVA**, risulta applicabile l'aliquota ordinaria del 20 per cento o, ricorrendone le condizioni, quelle ridotte del 4 o del 10 per cento; a seguito del riordino delle aliquote operato dal D.L. 29 settembre 1997, n. 328, non è, infatti, più prevista per gli immobili vincolati la particolare aliquota del 16 per cento. Vale comunque la regola dell'alternatività dell'IVA con le imposte di registro, ipotecaria e catastale, che per le cessioni soggette a tale tributo sono, quindi, dovute nella misura fissa di euro 168,00.

Una questione controversa attiene alla determinazione della **base imponibile**, ai fini delle imposte indirette, nel caso di trasferimento di immobili vincolati. Il Ministero delle finanze ha recentemente affermato (Circ. n. 34/E del 12 febbraio 1999) che in tale ambito non possono trovare applicazione le disposizioni previste, ai fini IRFEF e ICI, secondo le quali la base imponibile è determinata mediante l'applicazione della minore delle tariffe d'estimo stabilite per le abitazioni della zona censuaria nella quale è sito il fabbricato (art. II, comma 2, della L. 30 dicembre 1991, n. 413 e art. 2, comma 5, del D.L. 23 gennaio 1993, n. 16, convertito dalla L. 24 marzo 1993, n. 75).

Secondo il Ministero, infatti, il riferimento ai coefficienti di aggiornamento previsti per le imposte dirette, contenuto nell'art. 52, comma 4 del Testo unico imposta di registro - che esclude la rettifica del valore o del corrispettivo dichia-



rato in misura non inferiore, per i fabbricati, a cento volte il reddito risultante in catasto, aggiornato con i coefficienti stabiliti per le imposte sul reddito - deve considerarsi superato dall'entrata in vigore delle nuove tariffe d'estimo recate dal D.M. 27 settembre 1991.

Ne deriva che in materia di imposta di registro, non essendovi una specifica normativa in tal senso, sarebbe esclusa 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. Le stesse considerazioni varrebbero per il tributo successorio e agli effetti del valore finale INVIM e del valore di base dell'imposta sostitutiva dell'INVIM.

Tuttavia, dallo stesso ambito dell'amministrazione finanziaria proviene un'interpretazione di senso opposto a quello espresso dal Ministero nella citata circolare n. 341E del 12 febbraio 1999.

Con una singolare coincidenza, la Direzione Regionale delle Entrate del Piemonte, infatti, ha diramato la Nota 2 febbraio 1999, n. 999624. Prendendo le mosse da una risoluzione ministeriale, la n. 350574 del 16 luglio 1990, in cui si è affermato che la regola dell'applicabilità del minore dei coefficienti stabiliti per i fabbricati per l'aggiornamento dei redditi degli immobili vincolati ai sensi della legge 1089/39 opera tanto ai fini delle imposte dirette quanto ai fini delle imposte indirette dovute in relazione ad atti di trasferimento a titolo oneroso o gratuito, la Direzione regionale piemontese sostiene che non v'è ragione per non ritenere valida tale posizione anche successivamente all'entrata in vigore delle nuove tariffe d'estimo. "Ne consegue che, a prescindere dalle risultanze delle certificazioni catastali, che a questo punto assumeranno rilievo - quanto ai fabbricati urbani - solo al fine dell'individuazione del numero dei vani o delle superfici per cui moltiplicare la tariffa unitaria, il reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'art. 3 della legge 10 giugno 1939, n. 1089, e successive modificazioni e integrazioni, da moltiplicarsi poi per 100 ai sensi e per gli effetti dell'art. 52, comma 4, D.P.R. n. 131/1986 e così pure dell'art. 12, D.L. n. 70/1988 (ed ovviamente di ogni altra disposizione consimile), dovrà essere "determinato mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato", tariffa che - laddove sia presente la relativa tipologia nell'ambito della zona censuaria in considerazione - è solitamente quella corrispondente alla Cat. A/9". Anche in giurisprudenza si rinvencono decisioni favorevoli all'applicazione alle imposte indirette del criterio dettato dalla legge 413/91 (Comm. Trib. Centr., sento 4121/98 depositata il 16 luglio 1998). Peraltro, lo stesso legislatore sembra voler confermare l'applicazione di valori d'estimo agevolati degli immobili di interesse storico artistico. L'art. 18, comma 1, letto c) della legge 13 maggio 1999 n. 133 - di delega al Governo per l'emanazione di provvedimenti di riforma della tassazione immobiliare - fa, infatti, salvo il principio stabilito dall'art. II, comma 2, della legge n. 413/91, inteso a tenere conto dei vincoli gravanti su detti beni nonché dell'interesse pubblico alla loro conservazione.

Peraltro, si segnala che la Corte di Cassazione, con sentenza n. 17152 del 21 aprile/27 agosto 2004, ha stabilito che

la disposizione dell'art. II della Legge 30 dicembre 1991 n. 413, secondo cui il reddito imponibile degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico è determinato mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato, riguarda esclusivamente le imposte sui redditi e quindi non trova applicazione ove si debba determinare la base imponibile per l'applicazione dell'imposta di registro. La Corte osserva, infatti, che ai fini delle imposte sui trasferimenti sono previste specifiche diverse agevolazioni.

Anche la Comm. Trib. Regionale del Veneto (sent. n. 8/19/2005 del 9 marzo/31 marzo 2005) ha ritenuto che, ai fini della individuazione della base imponibile dell'imposta di registro, sia irrilevante la normativa di favore dell'art. II, comma 2, legge 413/91. Secondo i giudici, nel caso di trasferimento di un immobile con un vincolo storico-artistico, la base imponibile per l'imposta di registro è rappresentata dal prezzo risultante dal contratto e non dal valore, pure dichiarato nel rogito, che si ottiene rivalutando, con i coefficienti di aggiornamento, la minore tra le tariffe di estimo della zona censuaria di ubicazione dell'immobile.

A norma dell'art. 37, comma 3, della legge 6 dicembre 1991, n. 394 (legge quadro sulle **aree protette**), le agevolazioni in materia di imposta di registro, di cui all'art. 5 della legge 2 agosto 1982, n. 512, sono accordate nel caso di trasferimenti delle cose di cui ai numeri 1) e 2) dell'art. 1 della legge n. 1497 del 1939 (ora letto a) e b) dell'art. 136 Codice dei beni culturali) effettuati dai soggetti che abbiano fra le loro finalità la conservazione di dette cose. Trattasi delle cose immobili che hanno cospicui caratteri di bellezza naturale o di singolarità geologica e delle ville, dei giardini e dei parchi che, non contemplati dalle leggi per la tutela delle cose di interesse artistico o storico, si distinguono per la loro non comune bellezza.

Detti beni sono inclusi in elenchi compilati, provincia per provincia, da un'apposita commissione; sulla base di questi viene notificata ai proprietari, possessori o detentori degli immobili la dichiarazione di notevole interesse pubblico.

Il trattamento agevolato è, in tal caso, limitato ai trasferimenti effettuati da soggetti che abbiano come scopo la conservazione dei beni descritti.

2 - DONAZIONI

Il regime fiscale delle donazioni è stato modificato dagli artt. 13 e seguenti della legge 18 ottobre 2001 n. 383, che ha soppresso l'imposta sulle successioni e donazioni con riferimento alle successioni aperte e alle donazioni fatte a decorrere dal 25 ottobre 2001. Non è stato, invece, espressamente abrogato il D. Lgs. n. 346 del 1990 (Testo Unico dell'imposta sulle successioni e donazioni); tuttavia, il Governo è stato delegato ad emanare, entro un anno dall'entrata in vigore della legge, uno o più decreti legislativi di coordinamento, che devono, altresì, disporre l'abrogazione espressa di tutte le disposizioni di legge incompatibili con la nuova normativa.

In particolare, i trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi risultano ora assoggettati a un trattamento tributario differente in dipendenza della natura dei destinatari dei trasferimenti stessi e in relazione al valore dei beni o diritti trasferiti (art. 13 legge 383 citata).

A) Le donazioni a favore del *coniuge*, di *parenti* in linea retta o di altri parenti fino al quarto grado (es. padre/figlio;



nonno/nipote; zio/nipote; cugini) sono esclusi da imposizione, a prescindere dal valore dei beni o diritti donati.

In sede di registrazione, detti atti non scontano nemmeno l'imposta di registro in misura fissa. Trovano, tuttavia, applicazione l'imposta ipotecaria del 2 per cento e l'imposta catastale dell'1 per cento (salva l'applicazione, nei casi previsti dalla legge, delle imposte nella misura fissa di euro 168,00), la cui base imponibile è costituita dal valore dei beni e diritti trasferiti, senza applicazione di franchigia e non tenendo conto di eventuali passività gravanti sugli immobili.

B) Le donazioni effettuate a favore di soggetti *diversi* dal coniuge, da parenti in linea retta o da altri parenti fino al quarto grado, sono, invece, soggette alle "imposte sui trasferimenti ordinariamente applicabili per le operazioni a titolo oneroso" se il valore della quota spettante a ciascun beneficiario è superiore all'importo di euro 180.759,92 (350 milioni di lire); in questa ipotesi, si applicano, sulla parte di valore superiore a detta franchigia, le aliquote previste per il corrispondente atto a titolo oneroso. La franchigia di euro 180.759,92 spetta una sola volta in presenza di più donazioni ricevute dalla stessa persona. Resta, quindi, operante la disposizione di cui all'art. 57 del D. Lgs. n. 346 del 1990, secondo cui il valore globale netto dei beni e dei diritti oggetto della donazione è maggiorato - evidentemente ai fini dell'applicazione della franchigia - di un importo pari al valore complessivo di tutte le donazioni, anteriormente fatte dal donante al donatario. In definitiva, sulla parte del valore della quota donata eccedente la suddetta franchigia si applica l'imposta di registro con le aliquote previste per i trasferimenti a titolo oneroso.

Sono, altresì, dovute le imposte ipotecaria e catastale nelle rispettive misure del 2 e dell'1 per cento.

Resta salva, ricorrendone i presupposti, l'applicazione delle agevolazioni per l'acquisto della "**prima casa**".

Se il trasferimento è soggetto a IVA, oltre a tale tributo, non si applica altresì in luogo della soppressa imposta sulle donazioni - l'imposta proporzionale di registro.

L'art. 14 della legge 383 dispone la sopravvivenza delle disposizioni concernenti esenzioni, agevolazioni, franchigie e determinazione della base imponibile, già vigenti in materia di imposta sulle successioni e donazioni. Dette disposizioni si intendono ora riferite all'imposta dovuta per gli atti di trasferimento per donazione o altra liberalità tra vivi fatti a soggetti diversi dai parenti stretti, qualora il valore della quota spettante a ciascun beneficiario sia superiore a euro 180.759,92.

Quanto alle agevolazioni contenute nel Testo unico dell'imposta sulle successioni e donazioni, l'art. 56, comma 5, dello stesso prevede l'applicazione all'imposta sulle donazioni delle riduzioni previste dall'art. 25 del medesimo Testo unico, salvo quanto stabilito nell'art. 13, commi 3, 4 e 5, e nell'art. 51, comma 2.

Per quanto riguarda i beni immobili culturali, il Testo Unico dell'imposta sulle successioni e donazioni distingue i beni culturali non sottoposti ancora a vincolo da quelli vincolati.

Per i beni culturali **non** assoggettati a **vincolo** è prevista la **riduzione** dell'imposta per un ammontare proporzionalmente corrispondente al 50 per cento del loro valore (art. 25, comma 2). Non v'è dubbio che tale riduzione trovi applica-

zione nel nuovo regime con riferimento all'imposta di registro eventualmente dovuta per le donazioni effettuate a favore di soggetti "estranei" e per valori che eccedono la nota franchigia di 180.759,92 euro.

In merito alle donazioni di beni culturali effettivamente **vincolati** ai sensi della normativa in materia di beni culturali e ambientali, l'art. 59, comma 1, letto a) del D. Lgs. n. 346/1990 dispone l'applicazione dell'imposta sulle donazioni nella misura **fissa** prevista per l'imposta di registro, a condizione che sia presentata all'Ufficio del registro l'attestazione della Sovrintendenza dalla quale risulti l'esistenza del vincolo sul bene stesso e l'assolvimento degli obblighi di conservazione e protezione. Sono contemplate specifiche cause di decadenza dal beneficio: alienazione in tutto o in parte del bene prima che sia decorso un quinquennio dall'atto di donazione, il mutamento di destinazione non autorizzato, il mancato assolvimento degli obblighi prescritti per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato.

Tale trattamento resta salvo nella nuova disciplina con riferimento, ovviamente, all'imposta di registro, la quale risulta, pertanto, applicabile nella misura fissa di euro 168,00.

3 - SUCCESSIONI

La Legge 18 ottobre 2001, n. 383 ha disposto la soppressione dell'imposta sulle successioni con riferimento alle successioni aperte dal 25 ottobre 2001. Ne deriva che sui beni caduti in successione a decorrere da detta data non è dovuta imposta di successione.

Tuttavia, per gli immobili e diritti reali immobiliari compresi nell'attivo ereditario restano dovute le imposte ipotecaria e catastale, applicabili nella misura (proporzionale o fissa) ordinariamente prevista dalla legge.

La dichiarazione di successione va presentata - per le successioni aperte dal 25 ottobre 2001 - nel solo caso in cui nell'eredità siano inclusi immobili o diritti immobiliari. In tale ipotesi la denuncia "con l'indicazione degli immobili e dei diritti immobiliari oggetto di successione" è presentata secondo le consuete modalità.

I principi appena esposti valgono ovviamente anche per gli immobili di interesse storico-artistico. Va precisato, al riguardo, che i trasferimenti a causa di morte di beni culturali non godono di specifiche agevolazioni ai fini delle imposte ipotecaria e catastale, le quali trovano, quindi, applicazione nelle ordinarie misure rispettivamente del 2 e dell'1 per cento.

A tale proposito, l'Amministrazione finanziaria, già antecedentemente alla soppressione dell'imposta di successione, aveva ribadito l'obbligatorietà dell'inserimento nella dichiarazione di successione dei beni immobili culturali non solo per adempiere alle formalità pubblicitarie di trascrizione e voltura, ma anche perché non esiste per tali cespiti alcuna particolare agevolazione o esenzione ai fini delle imposte ipotecaria e catastale (Ris. Isp. Comp. Tasse Piemonte n. 1166 del 6 agosto 1992).

LEGISLAZIONE CAPITOLO 3

L. 18 ottobre 2001, n. 383

Primi interventi per il rilancio dell'economia

(G.U. 24 ottobre 2001, n. 248)

Articolo 13 - Soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni

1 L'imposta sulle successioni e donazioni è soppressa.

2 I trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi, compresa la rinuncia pura e semplice agli stessi, fatti a favore di soggetti diversi dal coniuge, dai parenti in linea retta e dagli altri parenti fino al quarto grado, sono soggetti alle imposte sui trasferimenti ordinariamente applicabili per le operazioni a titolo oneroso, se il valore della quota spettante a ciascun beneficiario è superiore all'importo di 350 milioni di lire. In questa ipotesi si applicano, sulla parte di valore della quota che supera l'importo di 350 milioni di lire, le aliquote previste per il corrispondente atto di trasferimento a titolo oneroso.

Articolo 14 - Esenzioni e riduzioni di imposta

1 Le disposizioni concernenti esenzioni, agevolazioni, franchigie e determinazione della base imponibile, già vigenti in materia di imposta sulle successioni e donazioni, si intendono riferite all'imposta dovuta per gli atti di trasferimento di cui all'articolo 13, comma 2.

2 Il totale delle imposte di registro, ipotecarie e catastali applicate in misura fissa sugli immobili dell'asse ereditario costituiti da terreni agricoli o montani non può comunque eccedere il valore fiscale dei terreni medesimi. All'onere derivante dal presente comma, valutato in lire 3.000 milioni a decorrere dall'anno 2001, si provvede mediante corrispondente riduzione dello stanziamento iscritto, ai fini del bilancio triennale 2001-2003, nell'ambito dell'unità previsionale di base di parte corrente "Fondo speciale" dello stato di previsione del Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, allo scopo utilizzando per ciascuno degli anni 2001, 2002 e 2003 l'accantonamento relativo al Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica.

Articolo 15 - Disposizioni di attuazione e di semplificazione

1 In attesa della emanazione dei decreti previsti dall'articolo 69, commi 8 e 11, della legge 21 novembre 2000, n. 342, la dichiarazione di successione, con l'indicazione degli immobili e dei diritti immobiliari oggetto di successione, è presentata secondo le modalità stabilite dagli articoli 28 e seguenti del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346.

2 Per gli immobili inclusi nella dichiarazione di successione l'erede ed i legatari non sono obbligati a presentare la dichiarazione ai fini dell'imposta comunale sugli immobili (ICI). L'ufficio presso il quale è presentata la dichiarazione di successione ne trasmette una copia a ciascun comune nel cui territorio sono ubicati gli immobili.

3 Nel caso in cui il defunto era residente all'estero, l'ufficio finanziario competente a ricevere la dichiarazione di successione è quello nella cui circoscrizione era stata fissata l'ultima residenza italiana; se quest'ultima non è conosciuta, l'ufficio competente è quello di Roma.

D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346

Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni

(G.U. 27 novembre 1990, n. 277 - S.O.)

TESTO UNICO DELLE DISPOSIZIONI CONCERNENTI L'IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI

Art. 57 - Donazioni anteriori

[1] Il valore globale netto dei beni e dei diritti oggetto della donazione è maggiorato di un importo pari al valore complessivo di tutte le donazioni, anteriormente fatte dal donante al donatario, comprese quelle presunte di cui all'art. 1, comma 3, ed escluse quelle indicate nell'art. 1, comma 4, e quelle registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli articoli 55 e 59. Agli stessi fini, nelle ipotesi di cui all'art. 56, comma 2, il valore globale netto di tutti i beni e diritti complessivamente donati è maggiorato di un importo pari al valore complessivo di tutte le donazioni anteriormente fatte ai donatari e il valore delle quote spettanti o dei beni e diritti attribuiti a ciascuno di essi è maggiorato di un importo pari al valore delle donazioni a lui anteriormente fatte dal donante. Per valore delle donazioni anteriori si intende il valore attuale dei beni e dei diritti donati; si considerano anteriori alla donazione, se dai relativi atti non risulta diversamente, anche le altre donazioni di pari data.

[2] Negli atti di donazione e negli atti di cui all'art. 26 del testo unico sull'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26-4-1986, n. 131, devono essere indicati gli estremi delle donazioni anteriormente fatte dal donante al donatario o ad alcuno dei donatari e i relativi valori alla data degli atti stessi. Per l'omissione, l'incompletezza o l'inesattezza di tale indicazione si applica, a carico solidalmente dei donanti e dei donatari, la pena pecuniaria da una a due volte la maggiore imposta dovuta.

D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131

Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro

(G.U. 30 aprile 1986, n. 99 - S.O.)

TARIFFA ATTI SOGGETTI A REGISTRAZIONE IN TERMINE FISSO

Articolo 1

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, salvo quanto previsto dal successivo periodo: (1) **8%**

Se l'atto ha ad oggetto fabbricati e relative pertinenze: **7%**

Se il trasferimento ha per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dagli imprenditori agricoli a titolo principale o di associazioni o società cooperative di cui agli artt. 12 e 13 della L. 9 maggio 1975, n. 153: **15 %**

Se il trasferimento ha per oggetto immobili di interesse storico, artistico e archeologico soggetti alla L. 1 giugno 1939, n. 1089, sempreché l'acquirente non venga meno agli obblighi della loro conservazione e protezione: **3%**



Se il trasferimento ha per oggetto case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II-bis): **3%**

Se il trasferimento avente per oggetto fabbricati o porzioni di fabbricato è esente dall'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 10, primo comma, numero 8-bis), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ed è effettuato nei confronti di imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita di beni immobili, a condizione che nell'atto l'acquirente dichiari che intende trasferirli entro tre anni: **1%**

Se il trasferimento avviene a favore dello Stato, ovvero a favore di enti pubblici territoriali o consorzi costituiti esclusivamente fra gli stessi ovvero a favore di comunità montane: **Euro 168,00€**

Se il trasferimento ha per oggetto immobili situati all'estero o diritti reali di godimento sugli stessi: **Euro 168,00**

Se il trasferimento avviene a favore delle istituzioni riordinate in aziende di servizi o in organizzazioni non lucrative di utilità sociale ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II-quinquies. **Euro 168,00**

Se il trasferimento avviene a favore di organizzazione non lucrativa di utilità sociale (ONLUS) ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II-quater): **Euro 168,00**

NOTE:

I) Per gli atti traslativi stipulati da imprenditori agricoli a titolo principale o da associazioni o società cooperative di cui agli artt. 12 e 13 della L. 9 maggio 1975, n. 153, ai fini dell'applicazione dell'aliquota dell'8 per cento l'acquirente deve produrre al pubblico ufficiale rogante la certificazione della sussistenza dei requisiti in conformità a quanto disposto dall' art. 12 della L. 9 maggio 1975, n. 153. Il beneficio predetto è esteso altresì agli acquirenti che dichiarino nell'atto di trasferimento di voler conseguire i sopra indicati requisiti e che entro il triennio producano la stessa certificazione; qualora al termine del triennio non sia stata prodotta la documentazione prescritta l'ufficio del registro competente provvede al recupero della differenza d'imposta. Si decade dal beneficio nel caso di destinazione dei terreni, o delle relative pertinenze, diversa dall'uso agricolo che avvenga entro dieci anni dal trasferimento. Il mutamento di destinazione deve essere comunicato entro un anno all'ufficio del registro competente. In caso di omessa denuncia si applica una soprattassa pari alla metà della maggiore imposta dovuta in dipendenza del mutamento della destinazione. Nei casi in cui si procede al recupero della differenza di imposta sono dovuti gli interessi di mora di cui al comma 4 dell'art. 55 del T.U. con decorrenza dal momento del pagamento dell'imposta principale ovvero, in caso di mutamento di destinazione, da tale ultimo momento.

II) Ai fini dell'applicazione dell'aliquota del 3 per cento la parte acquirente:

a) ove già sussista il vincolo previsto dalla L. 1° giugno 1939, n. 1089, per i beni culturali dichiarati, deve dichiarare nell'atto di acquisto gli estremi del vincolo stesso in base alle risultanze dei registri immobiliari;

b) 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.

Le attestazioni relative ai beni situati nel territorio della regione siciliana e delle province autonome di Trento e di Bolzano sono rilasciate dal competente organo della regione siciliana e delle province autonome di Trento e Bolzano.

L'acquirente decade altresì dal beneficio della riduzione d'imposta qualora i beni vengano in tutto o in parte alienati prima che siano stati adempiuti gli obblighi della loro conservazione e protezione, ovvero nel caso di mutamento di destinazione senza la preventiva autorizzazione dell'amministrazione per i beni culturali e ambientali, o di mancato assolvimento degli obblighi di legge per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato sugli immobili stessi. L'amministrazione per i beni culturali e ambientali dà immediata comunicazione all'ufficio del registro delle violazioni che comportano la decadenza. In tal caso, oltre alla normale imposta, è dovuta una soprattassa pari al trenta per cento dell'imposta stessa, oltre agli interessi di mora di cui al comma 4 dell'art. 55 del testo unico. Dalla data di ricevimento della comunicazione inizia a decorrere il termine di cui all'art. 76, comma 2, del testo unico.

II-bis) 1. Ai fini dell'applicazione dell'aliquota del 3 per cento agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di case di abitazione non di lusso e agli atti traslativi o costitutivi della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione relativi alle stesse, devono ricorrere le seguenti condizioni:

a) che l'immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui l'acquirente svolge la propria attività ovvero, se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende ovvero, nel caso in cui l'acquirente sia cittadino italiano emigrato all'estero, che l'immobile sia acquistato come prima casa sul territorio italiano. La dichiarazione di voler stabilire la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato deve essere resa, a pena di decadenza, dall'acquirente nell'atto di acquisto;

b) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare;

c) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni di cui al presente articolo ovvero di cui all'art. 1 della L. 22 aprile 1982, n. 168, all'art. 2 del D.L. 7 febbraio 1985, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla L. 5 aprile 1985, n. 118, all'art. 3, comma 2, della L. 31 dicembre 1991, n. 415, all'art. 5, commi 2 e 3, dei D.L. 21 gennaio 1992, n. 14, 20 marzo 1992, n. 237, e 20 maggio

1992, n. 293, all'art. 2, commi 2 e 3, del D.L. 24 luglio 1992, n. 348, all'art. 1, commi 2 e 3, del D.L. 24 settembre 1992, n. 388, all'art. 1, commi 2 e 3, del D.L. 24 novembre 1992, n. 455, all'art. 1, comma 2, del D.L. 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 marzo 1993, n. 75, e all'art. 16 del D.L. 22 maggio 1993, n. 155, convertito, con modificazioni, dalla L. 19 luglio 1993, n. 243.

2. In caso di cessioni soggette ad imposta sul valore aggiunto le dichiarazioni di cui alle lettere a), b) e c) del comma 1, comunque riferite al momento in cui si realizza l'effetto traslativo, possono essere effettuate, oltre che nell'atto di acquisto, anche in sede di contratto preliminare.
3. Le agevolazioni di cui al comma 1, sussistendo le condizioni di cui alle lettere a), b) e c) del medesimo comma 1, spettano per l'acquisto, anche se con atto separato, delle pertinenze dell'immobile di cui alla lettera a). Sono ricomprese tra le pertinenze, limitatamente ad una per ciascuna categoria, le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, che siano destinate a servizio della casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato.
4. In caso di dichiarazione mendace, o di trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici di cui al presente articolo prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una soprattassa pari al 30 per cento delle stesse imposte. Se si tratta di cessioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, l'ufficio dell'Agenzia delle entrate presso cui sono stati registrati i relativi atti deve recuperare nei confronti degli acquirenti la differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata, nonché irrogare la sanzione amministrativa, pari al 30 per

cento della differenza medesima. Sono dovuti gli interessi di mora di cui al comma 4 dell'art. 55 del presente testo unico. Le predette disposizioni non si applicano nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici di cui al presente articolo, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale.

II ter) Ove non realizzi la condizione, alla quale è subordinata la applicazione dell'aliquota dell'1 per cento, del ritrasferimento entro il triennio, le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute nella misura ordinaria e si rende applicabile una soprattassa del 30 per cento oltre agli interessi di mora di cui al comma 4 dell'art. 55 del presente testo unico. Dalla scadenza del triennio decorre il termine per il recupero delle imposte ordinarie da parte dell'amministrazione finanziaria.

II-quater) A condizione che la ONLUS dichiari nell'atto che intende utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività e che realizzi l'effettivo utilizzo diretto entro 2 anni dall'acquisto. In caso di dichiarazione mendace o di mancata effettiva utilizzazione per lo svolgimento della propria attività è dovuta l'imposta nella misura ordinaria nonché una sanzione amministrativa pari al 30 per cento della stessa imposta.

II-quinquies) A condizione che la istituzione riordinata in azienda di servizio o in organizzazione non lucrativa di utilità sociale dichiari nell'atto che intende utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività e che realizzi l'effettivo utilizzo diretto entro due anni dall'acquisto. In caso di dichiarazione mendace o di mancata effettiva utilizzazione per lo svolgimento della propria attività è dovuta l'imposta nella misura ordinaria nonché una sanzione amministrativa pari al 30% dell'imposta stessa.

