

Revisione del catasto delle dimore storiche

di Antonio Piccolo

Con l'approvazione della L. n. 23/2014 (pubblicata sulla G.U. n. 59 del 12 marzo 2014), recante *"Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita"*, è partita ufficialmente la corsa alla revisione anche del catasto dei fabbricati, come stabilito espressamente dai principi e criteri direttivi di cui all'art. 2.

A ben vedere, non si tratta di una "riforma", ma di una "revisione", sia pure profonda e limitata a tutti i fabbricati (pubblici e privati) ubicati sul territorio dello Stato (urbani, rurali, storici), comprese le dimore storiche.

Se la revisione della disciplina concernente "il sistema estimativo del catasto dei fabbricati" è un'operazione complessa, dovendo attribuire a ciascuna unità immobiliare il relativo valore patrimoniale e la rendita, il trattamento estimativo dei fabbricati storici o artistici a vincolo "diretto o indiretto" potrebbe riservare ulteriori problematiche. Allo stato attuale questi particolari fabbricati sono stati oggetto di attenzione solamente sotto il profilo fiscale che, rispetto alla disciplina estimativa catastale, rappresenta l'aspetto certamente più semplice.

Sicché per i fabbricati storici o artistici la revisione si presenterebbe con un coefficiente elevato di complessità.

Norma delega

Secondo la lettera *m*) del comma 1 dell'art. 2 della L. n. 23/2014, che è l'unica norma riservata ai fabbricati storici o artistici, a questi immobili a vincolo "diretto" (art. 10 del vigente D.Lgs. n. 42/2004) è previsto un trattamento tecnico-estimativo di favore. La previsione, infatti, ha stabilito per tali fabbricati "adeguate riduzioni" sia del "valore patrimoniale medio ordinario" [lettera *h*)], sia della "rendita media ordinaria" [lettera *i*)].

Tali riduzioni – così la medesima previsione – saranno determinate tenendo conto dei "gravosi oneri di manutenzione e conservazione", compreso quindi il restauro, nonché della complessità dei vincoli e della particolare circolazione giuridica delle dimore storiche. Vincolo "diretto"

che, com'è noto, costituisce fonte di obblighi positivi di conservazione e di restauro e non solo di limitazioni alle potenzialità di sfruttamento e modificazione degli immobili stessi (R.M. 25 luglio 1984 prot. n. 4/1240). Non si comprende la ragione di escludere dal trattamento estimativo di favore i fabbricati a vincolo "indiretto" (o vincolo di "completamento") che pure devono sopportare dei "pesi". Forse perché si tratta solitamente di aree e di terreni. Ma così non è. Allora è più probabile che la previsione in esame sia stata inserita all'ultimo momento e quindi con fretta e superficialità.

Si ricorda che la lettera *h*) ha stabilito che la determinazione del "valore patrimoniale medio ordinario" dovrà essere effettuata secondo i seguenti parametri:

A) Per le unità immobiliari a destinazione catastale ordinaria, cioè per i fabbricati attualmente classificati nei gruppi A, B e C, mediante un processo estimativo che utilizza:

- il metro quadrato come unità di consistenza, specificando i criteri di calcolo della superficie dell'unità immobiliare;
- le funzioni statistiche idonee ad esprimere la relazione tra il valore di mercato, la localizzazione e le caratteristiche edilizie dei beni per ciascuna destinazione catastale e per ogni ambito territoriale anche all'interno di uno stesso Comune.

Qualora i valori non possano essere determinati sulla base delle funzioni statistiche, si applicherà la metodologia di cui alla seguente lettera B).

B) Per le unità immobiliari a destinazione catastale speciale, cioè i fabbricati attualmente classificati nel gruppo D, mediante un processo estimativo che operi sulla base di procedimenti di "stima diretta" con l'applicazione di metodi standardizzati e di parametri di consistenza specifici per ciascuna destinazione catastale speciale. Qualora non sia possibile fare riferimento diretto ai valori di mercato, si utilizzerà il "criterio del costo" per i fabbricati a carattere prevalentemente strumentale o il "criterio reddituale" per i fabbricati per i quali la redditività costituisce l'aspetto prevalente.

Con riferimento alla determinazione della “rendita media ordinaria”, invece, la successiva lettera *i*) ha previsto un processo estimativo che utilizzi le funzioni statistiche atte ad esprimere la relazione tra i redditi da locazione medi, la localizzazione e le caratteristiche edilizie dei beni per ciascuna destinazione catastale e per ogni ambito territoriale, qualora sussistano dati consolidati nel mercato delle locazioni. Qualora non vi sia un consolidato mercato delle locazioni, si applicherà ai valori patrimoniali specifici saggi di redditività desumibili dal mercato nel triennio antecedente l'anno di entrata in vigore del decreto legislativo.

Si ricorda inoltre che con circolare n. 6 del 30 novembre 2012 l'Agenzia del Territorio, nel fornire rilevanti indicazioni di carattere tecnico-estimativo per la determinazione delle rendite catastali relative alle unità immobiliari a destinazione speciale e particolare (gruppi D ed E), ha confermato fra l'altro che la possibilità di attingere al mercato delle locazioni è attualmente fortemente limitata, in quanto le informazioni desumibili dai contratti di locazione (periodo censuario 1988-1989) non contengono i riferimenti catastali. Infatti solo con il comma 15 dell'art. 19 del D.L. n. 78/2010 (convertito dalla L. n. 122/2010), quindi recentemente, è stato introdotto l'obbligo di indicare gli identificativi catastali nei contratti di locazione.

Con circolare n. 5 del 9 ottobre 2012 la stessa Agenzia ha precisato che l'inquadramento nella categoria catastale A/9 (castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici) dipende esclusivamente dalle caratteristiche costruttive e tipologiche proprie del fabbricato, per cui l'attribuzione di tale categoria non è direttamente connessa all'avvenuto riconoscimento dell'interesse storico o artistico dell'immobile.

Si può intuire che per i fabbricati di interesse storico o artistico a vincolo “diretto” sia totale, sia parziale (portale, facciata, portico, balcone), non sarà agevole determinare i valori patrimoniali e le rendite catastali.

Profili tributari

Un altro principio e criterio direttivo importante, che abbraccia anche i fabbricati di interesse storico o artistico, è quello di garantire l'invarianza del gettito delle singole imposte il cui presupposto e la cui base

imponibile sono influenzati dalle stime di valori patrimoniali e rendite (lettera l) del comma 3). A tal fine, contestualmente all'efficacia impositiva dei nuovi valori, dovrà operare la modifica delle relative aliquote, delle eventuali deduzioni, detrazioni o franchigie, finalizzate ad evitare un aggravio del carico fiscale, con particolare riferimento alle imposte sui trasferimenti (registro, IVA) e all'IMU. In ogni caso si terrà conto dei fabbricati cosiddetti "non di lusso" e, nel caso delle detrazioni relative all'IMU, delle condizioni socio-economiche e della composizione del nucleo familiare, come rappresentate nell'indicatore della situazione economica equivalente (ISEE).

In passato, secondo la nostra modesta esperienza, l'invarianza del gettito si è rivelata un'utopia.

Tuttavia, al fine di valorizzare "l'invarianza del gettito delle singole imposte", non possiamo fare a meno di rimarcare, sia pure in estrema sintesi, l'attuale trattamento fiscale dei fabbricati storici o artistici a vincolo "diretto" (art. 10 del D.lgs. n. 42/2004).

A) Imposte sui redditi (IRES e IRPEF)

Come confermato anche dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. 114/E del 31 dicembre 2012, il legislatore ha espressamente statuito, con le novelle introdotte dal comma 5-*sexies* dell'art. 4 del D.L. n. 16/2012 (convertito dalla L. n. 44/2012), che il reddito medio ordinario degli immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, è costituito dalla rendita catastale (rivalutata del 5%), ridotta del 50%, anche se l'immobile sia tenuto "a disposizione".

Il reddito medio ordinario così determinato deve rimanere fermo anche nell'ipotesi in cui l'immobile storico o artistico sia concesso in locazione, dato che, trattandosi di un reddito potenziale e figurativo non sussistono validi motivi per differenziarlo in ragione dell'eventuale locazione (reddito effettivo). Ne discende che in caso di locazione i valori da confrontare per determinare l'imponibile ai fini dell'IRES (società di capitali, enti non commerciali) sono il canone annuo (ridotto del 35%) e la rendita catastale (rivalutata del 5% e ridotta del 50%).

Anche ai fini dell'IRPEF i valori da confrontare per determinare la base imponibile sono – in linea generale – il canone annuo (ridotto del 35%) e la rendita catastale (rivalutata del 5% e ridotta del 50%), nonostante che l'IMU abbia sostituito (per la componente immobiliare) l'IRPEF (e non anche l'IRES) in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati e che l'art. 37 del D.P.R. n. 917/1986 (TUIR) non contenga una disposizione analoga a quella di cui al successivo art. 90 che ha stabilito fra l'altro la riduzione del reddito medio ordinario del 50% (e l'inapplicabilità dell'art. 41 che, com'è noto, prevede la maggiorazione di un terzo della rendita). Naturalmente in caso di opzione della cedolare secca (cosiddetta "tassa piatta"), i canoni di locazione sono tassati con un'imposta sostitutiva (21%, 15% o 10% per il quadriennio 2014-2017) e non concorrono alla determinazione del reddito complessivo ai fini dell'IRPEF.

Reddito medio ordinario che per le società ed enti commerciali non residenti senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato e per gli enti non commerciali non residenti (artt. 152 e 154 del TUIR), è costituito dalla rendita catastale, rivalutata del 5% e ridotta del 50%, anche in caso di locazione dell'immobile riconosciuto di interesse storico o artistico.

Rimane da ricordare che il comma 2 dell'art. 11 della L. n. 413/1991, in virtù del quale "in ogni caso" il reddito dei fabbricati storici o artistici deve essere determinato sulla base della minore delle tariffe d'estimo della zona censuaria ove è ubicato l'immobile, è stato abrogato dal comma 5-*quater* del citato art. 4 del D.L. n. 16/2012 e che secondo il consolidato orientamento della Corte di Cassazione il relativo trattamento di favore non si applica agli immobili (storici o artistici) strumentali (nella fattispecie fabbricato classificato nella categoria catastale D/5) all'esercizio dell'attività di impresa concessi in locazione (sezione tributaria, per tutte, sentenza n. 7615 del 2 aprile 2014).

Inoltre, dall'anno 2013 (modello 730/2014 o modello Unico PF 2014) il reddito dei fabbricati abitativi non locati (ad esempio fabbricato classificato nella categoria catastale A/9) ubicato nel medesimo Comune ove si trova l'immobile adibito ad abitazione "principale" del contribuente, assoggettati all'IMU, concorre a formare la base imponibile dell'IRPEF (comprese quindi le relative addizionali) nella misura del 50% (commi 717 e 718 della L. n. 147/2013).

Infine, l'art. 5-*bis* del D.P.R. n. 601/1973, in tema di "immobili con

destinazione ad usi culturali”, prevede fra l’altro che non concorrono alla formazione dell’IRPEF, dell’IRPEG e dell’ILOR (ora IRPEF e IRES) i redditi fondiari degli 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 dall’utilizzazione dell’immobile. Il mutamento di destinazione di questi immobili – così la medesima previsione – senza la preventiva autorizzazione della Soprintendenza, il mancato assolvimento degli obblighi di legge per consentire l’esercizio del diritto di prelazione dello Stato sugli immobili vincolati, determinano la decadenza dall’agevolazione tributaria.

Da ultimo, l’art. 28-*bis* del vigente D.P.R. n. 602/1973 concede in particolare ai contribuenti IRPEF, IRES ed IVA la possibilità di vendere allo Stato anche i fabbricati storici o artistici come pagamento totale o parziale delle medesime imposte (cfr. Agenzia delle Entrate, risoluzioni n. 43/E del 15 febbraio 2002 e n. 17/E del 20 febbraio 2012).

B) Imposta municipale propria (IMU)

Secondo il novellato comma 2 dell’art. 13 del D.L. n. 201/2011 (convertito dalla L. n. 214/2011), l’IMU non si applica più per il possesso dell’abitazione “principale” (e relative pertinenze nella misura massima prevista dalla medesima disposizione), ad eccezione dei fabbricati classificati nelle categorie catastali A/1 (abitazioni signorili), A/8 (ville) e A/9 (dimore storiche), per i quali continuano ad applicarsi l’aliquota agevolata e la detrazione di imposta.

Anche se per i fabbricati storici o artistici la base imponibile va ridotta del 50% - agevolazione che ha sostituito quella prevista ai fini dell’ICI dal comma 5 dell’art. 2 del D.L. n. 16/1993 (convertito dalla L. n. 75/1993), abrogato dal comma 5-*ter* del citato art. 4 del D.L. n. 16/2012, consistente nel determinare il valore mediante applicazione della tariffa di estimo di minore importo tra quelle stabilite per le abitazioni della zona censuaria ove era situato il fabbricato – il carico fiscale rimane pur sempre “pesante” per effetto dei gravosi oneri di manutenzione soprattutto per gli immobili a vincolo “diretto” totale.

Si ricorda che per l'anno 2013 l'IMU relativa agli immobili strumentali è deducibile ai fini della determinazione del reddito di impresa e del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni nella misura del 30% (20% dall'anno 2014), ma non agli effetti dell'IRAP (commi 715 e 716 della L. n. 147/2013).

C) Tributo per i servizi indivisibili (TASI)

Secondo il novellato comma 669 della L. n. 147/2013 (Legge di stabilità 2014), il presupposto impositivo della TASI è il possesso o la detenzione (comodato, locazione), a qualsiasi titolo, di fabbricati, compresa l'abitazione "principale" (e relative pertinenze), e di aree fabbricabili, come definiti ai sensi della disciplina dell'IMU, ad eccezione dei terreni agricoli che sono "in ogni caso" esclusi dall'imposizione.

La base imponibile del nuovo balzello, come stabilito espressamente dal successivo comma 675, è quella prevista per l'applicazione dell'IMU e quindi per i fabbricati storici o artistici essa va ridotta del 50% (art. 13, comma 3, lettera *a*), del D.L. n. 201/2011).

Tuttavia, poiché tali fabbricati (classificati nella categoria catastale A/9) costituenti l'abitazione "principale" sono assoggettati all'IMU, sia pure in forma agevolata, le questioni della disparità di trattamento e della duplicazione dell'imposta (la TASI figurerebbe come un'addizionale dell'IMU) non sarebbero fantasiose. Ciò nonostante, i Comuni, nell'ambito della propria potestà regolamentare, potrebbero disporre riduzioni ad *hoc* (comma 682 della L. n. 147/2013).

D) Imposte indirette

L'art. 10 del D.Lgs. n. 23/2011, come modificato dall'art. 26 del D.L. n. 104/2013 (convertito dalla L. n. 128/2013) e dal comma 608 della L. n. 147/2013, ha riscritto la disciplina delle imposte indirette e, in particolare, dell'imposta di registro (D.P.R. n. 131/1986) sugli atti (a titolo oneroso) traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari.

Per effetto delle novelle introdotte anche dal comma 609 della L. n.

147/2013 e applicabili a decorrere dal 1° gennaio 2014, per gli atti aventi ad oggetto diritti immobiliari si ha in sostanza che:

- le aliquote dell'imposta di registro sono solo tre: 2%, 9% e 12% (solo terreni agricoli per soggetti diversi dai CD e IAP);
- l'imposta proporzionale risultante dall'applicazione di tali aliquote non può comunque essere inferiore a 1.000 euro;
- le previsioni normative che prevedevano, fino al 31 dicembre 2013, diverse aliquote di imposta di registro ovvero, in taluni casi, la tassazione in misura fissa sono state abrogate;
- in virtù del cosiddetto "principio di assorbimento", opera l'esenzione dal pagamento dell'imposta di bollo, delle tasse ipotecarie e dei tributi speciali catastali degli atti assoggettati all'imposta di registro di cui all'art. 1 della tariffa (prima parte) allegata al citato D.P.R. n. 131/1986 (TUR) e degli atti e delle formalità "direttamente conseguenti", posti in essere per curare gli adempimenti catastali e di pubblicità immobiliare, nonché l'assoggettamento di detti atti e formalità a ciascuna delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di 50 euro.

Inoltre, come confermato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 2/E del 21 febbraio 2014, è stata disposta l'eliminazione di tutte le esenzioni e agevolazioni tributarie, anche se previste da leggi speciali, concernenti gli atti assoggettati all'imposta di registro, ad eccezione delle agevolazioni previste per la piccola proprietà contadina.

In tale ottica non rientra la disciplina del "prezzo-valore", di cui al novellato comma 497 dell'art. 1 della L. n. 266/2005 (Finanziaria 2006), trattandosi di un sistema forfettario di determinazione della base imponibile (valore catastale ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale) che non può essere ricondotto nell'ambito delle disposizioni agevolative.

Inoltre, è stato disposto che l'importo di ciascuna delle imposte di registro, ipotecaria e catastale stabilito in misura fissa di euro 168 – dalle previsioni vigenti anteriormente al 1° gennaio 2014 – è elevato ad euro 200 (per ogni tributo).

In estrema sintesi, per quel che ci riguarda, per effetto delle novelle non risulta più applicabile il regime impositivo previsto anche per gli immobili

di interesse storico, artistico e archeologico. In particolare l'art. 1, quarto periodo, della tariffa (prima parte) allegata al TUR prevedeva l'applicazione dell'aliquota del 3% per i trasferimenti aventi per oggetto "immobili di interesse storico, artistico e archeologico", a condizione che l'acquirente non venisse meno ai relativi obblighi di conservazione e protezione.

Pertanto, a decorrere dal 1° gennaio 2014 i trasferimenti e gli atti costitutivi di diritti reali di godimento aventi per oggetto tali immobili sono sottoposti alle imposte di registro nelle misure proporzionali del 2% ("prima casa", se il fabbricato non è classificato nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9) e del 9% nonché alle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di 50 euro per ciascun tributo.

Si ricorda infine che anche nell'ambito delle imposte indirette è possibile vendere allo Stato i beni culturali, che in caso di successione sono esclusi dall'attivo ereditario, secondo le modalità stabilite dall'art. 39 del D.Lgs. n. 346/1990 (cfr. Agenzia delle Entrate, risoluzioni n. 102/E del 3 luglio 2001 e n. 308/E del 24 settembre 2002).

E) Separazione o divorzio

L'art. 19 della L. n. 74/1987 ha statuito espressamente che sono esenti dal pagamento delle imposte di bollo, registro e ogni altra tassa tutti gli atti, i documenti e i provvedimenti relativi al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili del matrimonio nonché ai procedimenti anche esecutivi e cautelari diretti ad ottenere la corresponsione o la revisione degli assegni di cui agli artt. 5 e 6 della L. n. 898/1970.

Come già chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 27/E del 21 giugno 2012, la previsione di favore si riferisce a tutti gli atti, documenti e provvedimenti che i coniugi pongono in essere nell'intento di regolare i rapporti giuridici ed economici concernenti il procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili dello stesso. Ne discende che qualora nell'ambito di detti procedimenti vengano posti in essere degli atti di trasferimento immobiliare, compresi i fabbricati di interesse storico o artistico, continuano ad applicarsi, anche dopo il 1°

gennaio 2014, le agevolazioni di cui alla citata L. n. 74/1987 (cfr. Agenzia delle Entrate, circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, paragrafo 1.15).

Angolo giurisprudenziale

Per completezza espositiva, è utile rimarcare i seguenti consolidati principi di diritto stabiliti dalla Corte di Cassazione:

- Il trattamento agevolato stabilito dall'abrogato comma 2 dell'art. 11 della L. n. 413/1991 non si applicava in materia di imposte indirette e, in particolare, ai fini dell'imposta di registro (sezione tributaria, fra tante, sentenze n. 28232 del 18 dicembre 2013 e n. 8053 del 3 aprile 2013; conforme, C.M. n. 34/E del 12 febbraio 1999).
- i trasferimenti di immobili di interesse storico, artistico e architettonico sono assoggettati alle imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale e non fissa (sezione VI civile, fra le ultime, ordinanze n. 8622 dell'11 aprile 2014 e n. 3747 del 18 febbraio 2014).
- Ai fini dell'applicazione dell'ICI il trattamento di favore, di cui all'abrogato art. 2, comma 5, del D.L. n. 16/1993, si estende all'intero fabbricato, anche se il vincolo "diretto" riguarda solamente la facciata dell'immobile (sezione VI civile, ordinanza n. 5626 dell'11 marzo 2014).

Conclusione

L'art. 9 della Costituzione sancisce fra l'altro la tutela del paesaggio e del "patrimonio storico e artistico della Nazione.

Finora non ci sembra che le agevolazioni tributarie previste per i fabbricati storici o artistici siano state soddisfacenti, avendo solo per una piccola parte "coperto" i gravosi oneri di manutenzione.

A tacere sui crediti vantati dai proprietari nei confronti dello Stato (circa 97 milioni fino al 31 dicembre 2011, come attestato nella risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-01587 del 27 novembre 2013), relativamente agli interventi conservativi effettuati su tali immobili.

Ci auguriamo che ripartendo dall'origine, cioè dal sistema estimativo dei

fabbricati, almeno il peso fiscale sugli immobili di interesse storico o artistico – che è la vera finalità della revisione del catasto dei fabbricati – possa davvero risultare alleggerito. Tuttavia mi preoccupano i tempi di esecuzione della complessa operazione e i risultati dell’algoritmo di calcolo per i fabbricati in generale e per quelli di interesse storico o artistico in particolare.