

**Dall'Associazione Nazionale Dimore Storiche Italiane  
riceviamo e pubblichiamo queste**

**Brevi note sul regime fiscale dei beni culturali**

ROMA - 2009

I

*Il quadro di riferimento*

II

*Il regime fiscale: le attuali misure agevolative e di sostegno per il proprietario di dimora storica*

III

*Proposte de iure condendo, in una prospettiva di modifica dell'assetto normativo dei beni vincolati,  
sul presupposto denegato della impossibilità di mantenimento dello status quo*

I

**IL QUADRO DI RIFERIMENTO**

**1. Premessa: le dimore storiche**

Occorre prendere le mosse da alcuni punti fermi, che rappresentino la premessa fondamentale per poter correttamente inquadrare e verificare il regime fiscale da riservare ai beni culturali. Si tratta di una categoria peculiare di beni, cui da sempre fa riferimento in modo specifico il legislatore: il primo, ed assai noto, provvedimento di disciplina del settore è la L. n. 1089/1939, il principale testo normativo in materia, cui hanno fatto seguito la L. n. 487/1972, in ordine all'esportazione delle cose di interesse storico ed artistico e la L. n. 88/1998, in materia di circolazione dei beni culturali, oltre al precedente testo unico delle disposizioni legislative in materia di beni culturali e ambientali, approvato con il D.L.vo n. 490/1999, emesso in base alla delega contenuta nell'art. 1 della L. n. 352/1997, che per la prima volta ha inteso riunire e coordinare tutta la pregressa frammentata legislazione sul patrimonio culturale e paesaggistico elaborata negli ultimi sessant'anni.

L'attuale Codice dei beni culturali è stato approvato con il D.L.vo n. 42/2004, tramite il quale sono stati ulteriormente sviluppati taluni indirizzi e criteri presenti nei precedenti testi normativi.

Al riguardo, anzitutto, è bene chiarire che il patrimonio culturale ricomprende tutta una serie di beni tra loro assai diversi, accomunati dalla particolare rilevanza storica, artistica o culturale: si pensi, a mero titolo esemplificativo, ai beni mobili, agli archivi, ai beni destinati al culto, ai beni di proprietà pubblica, ai monumenti e musei, alle fotografie, ai documenti, ecc.. In questa categoria rientrano anche le "dimore storiche", ossia i

beni immobili, palazzi e ville, di proprietà privata, di interesse storico ed artistico, ai quali si riferisce il presente documento: tali beni rappresentano, dunque, una categoria ben circoscritta, all'interno del patrimonio culturale italiano, che si caratterizza ulteriormente, e per quanto qui interessa, in ragione degli elevati costi di manutenzione (ordinaria e straordinaria) e di gestione (palesemente diversi rispetto a quelle che concernono un manoscritto od archivio librario), nonché per i vincoli che caratterizzano qualsiasi intervento, inevitabilmente sottratto alla libera decisione del proprietario (proprio perché deve essere oggetto di specifica valutazione, autorizzazione e verifica da parte dell'ente pubblico), in correlazione con gli oneri e i pesi che incidono anche sulla loro redditività.

In proposito, poi, non si possono dimenticare i giardini ed i parchi di interesse storico ed artistico, di cui all'art. 10, quarto comma lett. f) del Codice, i quali, pur necessitando di ingenti costi di manutenzione (si pensi alle statuarie o agli interventi di giardinaggio), sono di tutta evidenza assai meno rilevanti, sia da un punto di vista reddituale (vista l'esiguità delle possibili entrate da visitatori) che sotto un profilo prettamente patrimoniale (poiché è evidente che il valore di un giardino, pur di interesse artistico, non può comunque paragonarsi a quello di un immobile).

**2. La tutela delle dimore storiche quale principio di rilevanza costituzionale e comunitaria**

È ormai pacificamente riconosciuta la legittimità costituzionale del regime fiscale di favore per il patrimonio culturale, ai sensi degli artt. 3 e 9 Cost.. Al riguardo, l'art. 9 Cost. affida alla Repubblica il "compito di promuovere lo sviluppo della cultura e della ricerca scientifica e tecnica, nonché di tutelare il paesaggio ed il patrimonio storico ed artistico della nazione".



La rilevanza costituzionale del patrimonio storico ed artistico è dunque evidente, così come è palese la necessità di garantire un'adeguata tutela al mantenimento del suddetto patrimonio; tale esigenza, avvertita da sempre, nel corso degli ultimi anni si è fatta assai più stringente: è infatti notorio che le problematiche in tema di gestione del patrimonio culturale italiano sono aumentate considerevolmente nell'ultimo ventennio. In tal senso, si è assistito in Italia ad una evoluzione costante che ha comportato il passaggio da un'ottica di tutela meramente conservativa ad una esigenza di valorizzazione e di promozione dell'immenso patrimonio culturale esistente.

Al riguardo, la stessa Corte Costituzionale, adita in ordine alla questione della legittimità costituzionale delle agevolazioni fiscali previste in ordine alle dimore storiche, ha avuto modo di chiarire, con la ormai famosa pronuncia n. 346 del 2003, che *"in considerazione del complesso di vincoli ed obblighi gravanti per legge sulla proprietà di siffatti beni, è esclusa la comparabilità della disciplina fiscale degli immobili di interesse storico o artistico con quella degli altri immobili"*. Sempre in ordine al patrimonio culturale, lo stesso Giudice delle leggi ha chiarito, con altra – altrettanto nota – sentenza (la n. 345 del 2003), che *"la ratio della agevolazione di cui si tratta va individuata in una esigenza di equità fiscale, derivante dalla considerazione della minore utilità economica che presentano i beni immobili di interesse storico o artistico, in conseguenza del complesso di vincoli e limiti cui la loro proprietà è sottoposta"*, onde *"l'applicazione di un beneficio fiscale trova il suo fondamento oggettivo proprio nella peculiarità del regime giuridico dei beni di cui si tratta"*.

Le dimore storiche rappresentano dunque oggi una categoria di immobili a sé stante, non comparabile con gli altri immobili, in ragione degli incisivi vincoli, limiti e costi che gravano sugli stessi. Si ricordino, a mero titolo esemplificativo: a) l'obbligo di continui lavori di manutenzione ordinaria e straordinaria e la loro peculiare natura, che li rendono ben più rilevanti e costosi rispetto agli altri immobili; b) i vincoli che gravano sugli interventi di modifica strutturale degli immobili e, correlativamente, gli oggettivi limiti ad utilizzazioni di tali immobili più redditizie, che spesso tali interventi strutturali presuppongono; c) la prelazione a favore dello Stato ed enti pubblici sui trasferimenti della proprietà, escluse le ipotesi di donazione, che ne condizionano la libera trasferibilità commerciale; d) la previsione di eventuale espropriazione che grava sui suddetti beni; e) la possibilità per lo Stato ed enti pubblici di far coattivamente eseguire sui suddetti beni lavori in danno ed a carico del proprietario; f) le incisive sanzioni penali, che si aggiungono a quelle amministrative, prescritte a garanzia dell'adempimento di numerosi obblighi in capo ai proprietari, sia in ordine alla manutenzione che relativamente agli adempimenti stabiliti in occasione di trasferimenti della proprietà dei suddetti beni (secondo quanto stabilito gli artt. 169 ss. del Codice dei beni culturali, approvato con il D.L.vo n. 42/2004); g) la necessità per il proprietario di rendere tali immobili fruibili da parte del pubblico, quale condizione per ottenere una qualunque sovvenzione e/o contribuzione finalizzata alla loro manutenzione e conservazione; e) il ruolo di sussidiarietà svolto dal proprietario privato rispetto allo Stato ed enti pubblici nella conservazione e valorizzazione delle dimore storiche, nei cui confronti vi sono interessi di natura pubblica che spesso incidono e condizionano le iniziative e le possibili

azioni del privato proprietario.

Per altro verso, le dimore storiche possiedono una indubbia rilevanza nel nostro ordinamento, che va ben oltre la funzione culturale cui si riferisce il principio sopra ricordato di cui all'art. 9 Cost. (su quest'ultima v. per tutti MERUSI, *Commento all'art. 9*, in *Commentario della Costituzione*, a cura di G. BRANCA, Bologna-Roma, 434).

Più precisamente, le dimore storiche, *ex se*, sol per il fatto di esistere ed essere in qualsiasi modo, sia direttamente che indirettamente, fruibili da parte della collettività, se ed in quanto mantenute e valorizzate dal proprietario, anche privato, rivestono un ruolo fondamentale per il nostro Paese. Si tratta della conservazione delle tradizioni e della storia dell'Italia, del mantenimento di quel nucleo di strutture e costruzioni che possano rivelare e tramandare l'immagine dello Stato italiano, nelle varie e differenti articolazioni territoriali, ed i suoi valori di bellezza e cultura, *"ad uso e consumo"* dei soggetti, italiani o stranieri, che tali valori ricerchino o apprezzino. In tal senso, la rilevanza del patrimonio culturale è poliedrica: si pensi:

- 1) al rapporto con gli enti e le istituzioni, anche territoriali, nell'ambito delle finalità di mantenimento del sistema paesaggistico ed ambientale, urbano ed extraurbano;
- 2) al contributo culturale nell'ambito della storia dell'arte e dell'architettura, che in tali dimore storiche trovano vivo e vitale punto di riferimento e spunto di riflessione e studio;
- 3) all'incentivo e sostegno offerto al sistema turistico nonché al ritorno per il nostro Paese, anche di natura economica, derivante dalla fruizione del patrimonio culturale e dei monumenti storici che tale turismo, appunto, alimenta e sostiene;
- 4) allo sviluppo economico che tali dimore storiche possono, anche indirettamente, apportare ai piccoli e grandi centri, alle zone depresse, ecc.: pensiamo ai musei, alle occasioni di aggregazione culturale ed anche di intrattenimento, alle visite, all'afflusso di persone attorno alle dimore storiche che inevitabilmente si ripercuote sulle attività che da tale afflusso trovano spunto e motivo di esistere;
- 5) al mantenimento ed allo sviluppo delle competenze e delle professionalità specificamente afferenti le prestazioni nei settori della conservazione, del recupero e della valorizzazione del patrimonio culturale, ma anche dell'arte (pittura, restauro, decorazione degli interni, ecc.), della storia dell'architettura, allo studio delle suppellettili, quadri, oggetti d'arte ed arredi delle dimore (da conservarsi e valorizzarsi unitamente all'immobile), e più in generale nell'ambito dello studio e approfondimento delle dimore storiche.

Di qui la consapevolezza dell'esigenza di incentivare e responsabilizzare il proprietario delle dimore storiche, sotto i più variegati profili, nelle attività di loro mantenimento, conservazione ed anche valorizzazione, in un'ottica non solo di tutela del patrimonio culturale del nostro Paese ma addirittura di sostegno all'economia italiana e di contributo al consolidamento ed evoluzione del sistema sociale, urbanistico e culturale delle singole aree cui si inseriscono le singole dimore storiche.

L'esigenza di tutela e conservazione del patrimonio culturale è, del resto e da sempre, avvertita anche a livello comunitario.

L'art. 151 Trattato CE (nella versione consolidata, pubblicata in GUCE n. 325 del 24 dicembre 2002) stabilisce che *"l'azione della Comunità è intesa ad incoraggiare la cooperazione tra*



Stati membri e, se necessario, ad appoggiare e ad integrare l'azione di questi ultimi nei seguenti settori: - conservazione e salvaguardia del patrimonio culturale di importanza europea". Dal 1974 in poi, la stessa Comunità ha avviato tutta una serie di iniziative in tale direzione: a) con una prima risoluzione del Parlamento europeo ed una successiva raccomandazione della Commissione europea si è ribadito di "opporsi alla rovina e alla rapida distruzione del patrimonio architettonico e naturale", riconoscendo che "il patrimonio architettonico e naturale è generalmente considerato come un elemento determinante della qualità della vita", non senza richiamare esplicitamente la convenzione dell'UNESCO del 1972, in cui si richiedeva che "gli Stati aderenti si impegnino a garantire una protezione adeguata dei beni culturali", con espliciti riferimenti alla necessità di varare azioni comunitarie nel settore della salvaguardia del patrimonio culturale; vi sono poi numerosi interventi della Comunità a sostegno del restauro del patrimonio culturale di importanza europea, tra cui ricordiamo l'Acropoli di Atene, i programmi "Caleidoscopio", "Arianna", "Raffaello", il programma di cooperazione culturale "Cultura 2000" (Adottato con dec. n. 508/2000/CE per il periodo 2000-2004), rivolto, tra l'altro, agli affreschi della Basilica di Assisi) ed anche ripetute risoluzioni (v., per tutte, la ris. Consiglio CE del 13.11.1986).

La tutela del patrimonio culturale rappresenta dunque oggi principio irrinunciabile della stessa Comunità europea e della collettività mondiale, oltre che criterio informatore cogente dell'ordinamento giuridico italiano.

### 3. L'attuale regime normativo delle dimore storiche

In ordine al regime normativo vigente delle "dimore storiche", è utile anzitutto richiamare alcune disposizioni fondamentali del vigente Codice dei beni culturali, approvato con D.L.vo n. 42/2004.

L'art. 1 afferma che "la Repubblica tutela e valorizza il patrimonio culturale"; "i privati proprietari, possessori o detentori di beni appartenenti al patrimonio culturale sono tenuti a garantirne la conservazione".

Ai sensi dell'art. 3, "la tutela consiste nell'esercizio delle funzioni e nella disciplina delle attività dirette, sulla base di un'adeguata attività conoscitiva, ad individuare i beni costituenti il patrimonio culturale ed a garantirne la protezione e la conservazione per fini di pubblica fruizione".

L'art. 6 offre la definizione di "valorizzazione": "la valorizzazione consiste nell'esercizio delle funzioni e nella disciplina delle attività dirette a promuovere la conoscenza del patrimonio culturale e ad assicurare le migliori condizioni di utilizzazione e fruizione pubblica del patrimonio stesso, al fine di promuovere lo sviluppo della cultura. Essa comprende anche la promozione ed il sostegno degli interventi di conservazione del patrimonio culturale. In riferimento ai beni paesaggistici la valorizzazione comprende altresì la riqualificazione degli immobili e delle aree sottoposti a tutela compromessi o degradati, ovvero la realizzazione di nuovi valori paesaggistici coerenti ed integrati. La valorizzazione è amata in forme compatibili con la tutela e tali da non pregiudicarne le esigenze. La Repubblica favorisce e sostiene la partecipazione dei soggetti privati, singoli o associati, alla valorizzazione del patrimonio culturale. La valorizzazione

è attuata in forme compatibili con la tutela e tali da non pregiudicarne le esigenze. La Repubblica favorisce e sostiene la partecipazione dei soggetti privati, singoli o associati, alla valorizzazione del patrimonio culturale".

Con specifico riferimento al principio di valorizzazione:

- l'art. 101 chiarisce che "le strutture private che appartengono a privati e sono aperte al pubblico espletano un servizio privato di utilità sociale";

- l'art. 111 dispone che "le attività di valorizzazione dei beni culturali consistono nella costituzione ed organizzazione stabile di risorse, strutture o reti, ovvero nella messa a disposizione di competenze tecniche o risorse finanziarie o strumentali, finalizzate all'esercizio delle funzioni ed al perseguimento delle finalità indicate all'articolo 6. A tali attività possono concorrere, cooperare o partecipare soggetti privati. La valorizzazione è ad iniziativa pubblica o privata. La valorizzazione ad iniziativa pubblica si conforma ai principi di libertà di partecipazione, pluralità dei soggetti, continuità di esercizio, parità di trattamento, economicità e trasparenza della gestione. La valorizzazione ad iniziativa privata è attività socialmente utile e ne è riconosciuta la finalità di solidarietà sociale";

- l'art. 113 prevede altresì che "le attività e le strutture di valorizzazione, ad iniziativa privata, di beni culturali di proprietà privata possono beneficiare del sostegno pubblico da parte dello Stato, delle regioni e degli altri enti pubblici territoriali. Le misure di sostegno sono adottate tenendo conto della rilevanza dei beni culturali ai quali si riferiscono. Le modalità della valorizzazione sono stabilite con accordo da stipularsi con il proprietario, possessore o detentore del bene in sede di adozione della misura di sostegno";

- l'art. 120 chiarisce che "è sponsorizzazione di beni culturali ogni forma di contributo in beni o servizi da parte di soggetti privati alla progettazione o all'attuazione di iniziative del Ministero, delle regioni e degli altri enti pubblici territoriali, ovvero di soggetti privati, nel campo della tutela e valorizzazione del patrimonio culturale, con lo scopo di promuovere il nome, il marchio, l'immagine, l'attività o il prodotto dell'attività dei soggetti medesimi. La promozione di cui al comma 1 avviene attraverso l'associazione del nome, del marchio, dell'immagine, dell'attività o del prodotto all'iniziativa oggetto del contributo, in forme compatibili con il carattere artistico o storico, l'aspetto e il decoro del bene culturale da tutelare o valorizzare, da stabilirsi con il contratto di sponsorizzazione. Con il contratto di sponsorizzazione sono altresì definite le modalità di erogazione del contributo nonché le forme del controllo, da parte del soggetto erogante, sulla realizzazione dell'iniziativa cui il contributo si riferisce";

- infine, l'art. 121 precisa, sempre in relazione all'attività di valorizzazione del patrimonio culturale, che "il Ministero, le regioni e gli altri enti pubblici territoriali, ciascuno nel proprio ambito, possono stipulare, anche congiuntamente, protocolli di intesa con le fondazioni conferenti di cui alle disposizioni in materia di ristrutturazione e disciplina del gruppo creditizio, che statutariamente perseguono scopi di utilità sociale nel settore dell'arte e delle attività e beni culturali, al fine di coordinare gli interventi di valorizzazione sul patrimonio culturale e, in tale contesto, garantire l'equilibrato impiego delle risorse finanziarie messe a disposizione".



In sintesi, il legislatore ha una volta di più ribadito l'importanza dei beni culturali, e dunque delle stesse dimore storiche, che assolvono ad una funzione costituzionalmente garantita, ma proietta il ruolo dei medesimi beni culturali in una dimensione ed in un'ottica avente rilevanza economica per lo Stato, oltre che storica, culturale e sociale, da realizzarsi da parte delle Istituzioni ma anche dei privati proprietari.

La disciplina oggi vigente affianca al tradizionale regime di tutela e conservazione un profilo, fortemente accentuato, di promozione e valorizzazione del patrimonio culturale, nel cui contesto viene riconosciuto un forte ruolo alle Regioni ed agli enti locali, legati al territorio.

La tutela del patrimonio storico e artistico, e dunque delle stesse dimore storiche, si realizza nel contesto del vigente Codice per il tramite:

- a) delle previsioni in punto di obblighi di mantenimento dei beni, da realizzarsi anche attraverso gli interventi di restauro e manutenzione, in una concezione meramente statica, ricollegati ad una funzione del proprietario fondamentalmente passiva, con finalità unicamente conservative del bene;
- b) ma anche dell'attività di valorizzazione dei suddetti beni, in un'ottica (introdotta dallo stesso Legislatore) maggiormente dinamica e proiettata nel tessuto economico e sociale del paese. Per valorizzazione si intende infatti l'attività che mira ad attribuire al bene una portata essenzialmente economica, una "*mise en valeur*", per far sì che il medesimo (bene) sia reddito e (come tale) possa essere mantenuto dal proprietario senza pregiudizi e senza deprezzamenti del bene medesimo, ed anche per consentire un ritorno in termini economici per il territorio cui tale bene è inscindibilmente ricollegato. La ribadita utilità economica e sociale dell'attività di valorizzazione del patrimonio culturale prende le mosse dal riconoscimento della meritevolezza del bene culturale, che risulta già di per sé (in quanto esistente e conservato) oggettivamente fruibile per la collettività, ed in quanto tale da tutelare ed agevolare, anche sotto un profilo prettamente fiscale.

La funzione culturale ma anche economica dei beni culturali risulta particolarmente rilevante in relazione agli immobili di proprietà privata (palazzi storici, dimore, ville) collocati non solo nelle grandi città ma anche nei piccoli centri urbani, in provincia, se non in campagna od in zone depresse. In tali situazioni, la dimora storica diviene punto di riferimento e di attrazione, anche turistica, del luogo, attorno alla quale sviluppare il relativo contesto (attività recettive, ristorazione, manifestazioni culturali e di aggregazione, ecc.). Di qui il nuovo obiettivo del Legislatore consistente nell'incentivo, anche ma non solo avente portata economica, che deve ricevere il proprietario della dimora storica ad una gestione maggiormente dinamica e efficiente della medesima (dimora).

Del resto, non si può fare a meno di sottolineare come la struttura, anche architettonica, di simili beni e la loro particolare rifinitura e pregio siano ormai inadeguate ai moderni sistemi di vita e di attività economica; con il conseguente rischio di graduale ma inarrestabile declino della dimora, che vedendo ridotta la propria redditività vede inevitabilmente mancare il presupposto per una conservazione efficiente e attenta alle peculiarità del caso. Emerge di tutta evidenza come questi beni abbiano attualmente una redditività che, nella stragrande maggioranza dei casi, nep-

pure riesce a coprire gli elevati costi di manutenzione, ordinaria e straordinaria, con una del pari limitata rilevanza patrimoniale. Onde le nuove previsioni in termini di tutela del patrimonio culturale, da attuarsi anche attraverso la "*valorizzazione*" dello stesso, in una dimensione sempre più dinamica ed efficiente, il cui ritorno economico non può non andare a vantaggio del proprietario, per consentire allo stesso di assolvere alla irrinunciabile funzione di responsabile e consapevole mantenimento del patrimonio stesso.

## II

### IL REGIME FISCALE: LE ATTUALI MISURE AGEVOLATIVE E DI SOSTEGNO PER IL PROPRIETARIO DI DIMORA STORICA

#### 1. Profili generali e *ratio* del sistema agevolativo

Uno (se non il principale) mezzo per garantire la tutela del patrimonio culturale consiste nell'incentivare e sostenere i privati a mantenere le dimore storiche, ma anche a rendersi parti attive nella valorizzazione delle risorse artistiche e culturali; ciò viene sicuramente realizzato attraverso politiche fiscali tese a garantire adeguati risparmi di imposta ai proprietari di dimore storiche ma anche a coloro che investono a vario titolo (soprattutto come sponsor) in arte e cultura.

In effetti, la tutela del patrimonio culturale dell'Italia è stata oggetto, a partire dagli anni ottanta, di sempre maggiore attenzione anche da parte del legislatore tributario, il quale in questa materia è intervenuto con numerose disposizioni agevolative volte, appunto, a perseguire l'interesse pubblico alla conservazione ed alla salvaguardia del patrimonio culturale italiano.

Il primo organico provvedimento è la L. n. 512/1982, "*Regime fiscale dei beni di rilevante interesse culturale*". Si tratta di un insieme di disposizioni (recepite, successivamente, nel testo unico delle imposte sui redditi, nel testo unico sull'imposta sulle successioni e donazioni ed anche in materia di imposta di registro) volte ad agevolare il soggetto privato proprietario del bene (obbligato alla manutenzione-ristrutturazione del bene medesimo) attraverso il riconoscimento di esenzioni, riduzioni di imposta, ecc.. La concessione di tali benefici è risultata per lo più subordinata a comportamenti di gestione degli stessi beni che siano conformi agli obiettivi di tutela.

Successivamente, si è verificata una netta inversione di tendenza; il legislatore tributario, sotto la pressione di ottenere entrate tributarie sempre maggiori per esigenze di bilancio dello Stato, ha tentato di combattere la crescente speculazione creatasi nell'ambito più generale delle varie disposizioni di favore contenenti esenzioni ed agevolazioni. Tale tentativo ha finito con l'incidere anche sul settore delle agevolazioni per i beni culturali (v., ad esempio, l'abolizione nel testo unico delle imposte sui redditi della deducibilità integrale dal reddito delle spese di manutenzione dei beni culturali, trasformata nella meno conveniente riduzione in percentuale dell'imposta da versare). Il ridimensionamento spesso manifestatosi nell'ambito delle detrazioni, deduzioni ed esenzioni precedentemente introdotte ha in molti casi finito con lo scoraggiare i potenziali mecenati, i quali hanno progressivamente ridursi la convenienza fiscale ad investire nel patrimonio artistico e culturale.



Da ultimo, stiamo assistendo ad un'ulteriore fase evolutiva, caratterizzata da una nuova e sempre più ampia attenzione ai profili dinamici della gestione e valorizzazione delle dimore storiche nonché alla necessità di favorire, in particolare, le sponsorizzazioni dei privati, i quali certamente vedono in simili operazioni profili di opportunità e vantaggio, anche economico, ma che, in definitiva, suppliscono alla mancanza di denaro pubblico necessario soprattutto per il restauro e la valorizzazione dell'enorme patrimonio culturale italiano.

Giova infine ricordare che, comunque, in tutte le disposizioni che prevedono agevolazioni tributarie per i beni culturali, oltre alle finalità di ausilio anche economico a favore del privato, sussiste una funzione di responsabilizzazione del privato e di indiretta salvaguardia e sanzione delle disposizioni in tema di mantenimento: a titolo esemplificativo, il mutamento non autorizzato alla destinazione del bene, così come l'esecuzione di interventi illeciti e la mancata conservazione e manutenzione dell'immobile, fanno decadere dall'agevolazione tributaria, con tutte le conseguenze pregiudizievoli facilmente comprensibili.

## 2. Le singole disposizioni tributarie rilevanti in materia di dimore storiche

### 2.1. Imposte dirette

\* art. 5 *bis* del D.P.R. n. 601/1973.

Questa norma, introdotta dall'art. 1 della L. n. 512/1982, stabilisce che non concorrono alla formazione del reddito delle persone fisiche e delle persone giuridiche i redditi catastali degli immobili totalmente adibiti a sedi, aperte al pubblico, di musei, biblioteche, archivi, cineteche, ecc., quando al possessore non derivi alcun reddito dall'utilizzazione dell'immobile. Non concorrono altresì i redditi catastali dei terreni, parchi e giardini che siano aperti al pubblico o la cui conservazione è riconosciuta di pubblico interesse dal Ministero. In tutti questi casi, il mutamento di destinazione non autorizzato (e gli interventi illeciti) comportano la decadenza da tutte le agevolazioni tributarie, così come vi è la decadenza quando il proprietario, pur mantenendo l'originaria destinazione, ricavi un reddito dal bene.

\* art. 6 del D.P.R. n. 601/1973.

La norma stabilisce che l'imposta sul reddito delle persone giuridiche è ridotta alla metà, tra l'altro e in particolare, nei confronti di corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali.

**Esempio:** a fronte di un'imposta IRPEG (che sarebbe) dovuta per 100 lire, l'ente sarà tenuto a pagare solo 50 lire.

\* art. 37 del D.P.R. n. 917/1986 (testo unico delle imposte sui redditi).

La norma prevede, anzitutto ed in via generale, il meccanismo di determinazione del reddito fondiario (in particolare, reddito da fabbricati) mediante l'applicazione delle tariffe d'estimo, stabilite secondo le norme della legge catastale per ciascuna categoria e classe (si tratta di somme determinate in via forfettaria dall'Amministrazione finanziaria, che esprimono il valore reddituale dell'immobile). In proposito, si stabilisce inoltre che

qualora il canone risultante dal contratto di locazione, ridotto forfettariamente del 15 per cento, sia superiore al reddito come sopra determinato (sulla base della rendita catastale), il reddito viene determinato in misura pari a quella del canone di locazione al netto di tale riduzione.

Al riguardo, per quanto qui interessa, è stato introdotto l'art. 11 della L. n. 413/1991, il quale stabilisce che "*in ogni caso*", il reddito degli immobili culturali (ossia delle dimore storiche) è determinato mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona in cui si trova il bene. Quest'ultima norma individua dunque uno specifico criterio di determinazione del reddito dei beni immobili in questione (vincolati) che, da un lato, si rivela agevolativo (alleggerendo il carico fiscale sui redditi prodotti dagli immobili vincolati) e, dall'altro, non impone il riferimento al canone locativo nell'ipotesi in cui detti beni siano concessi in locazione, applicandosi, appunto, "*in ogni caso*" la risultanza catastale: ciò, evidentemente, tanto nell'ipotesi in cui l'immobile in questione sia sfitto, quanto nel caso in cui sia concesso in locazione.

Merita al riguardo segnalare il noto conflitto in passato sorto tra i proprietari degli immobili culturali e l'Amministrazione finanziaria: secondo quest'ultima, la suddetta disposizione agevolativa (dell'art. 11) non sarebbe stata applicabile agli immobili vincolati che siano concessi in locazione, nel qual caso il reddito fondiario tornerebbe ad essere rappresentato dal canone di locazione pattuito. A risolvere questo conflitto è infine intervenuta la Suprema Corte di Cassazione, che ha viceversa confermato che l'articolo 11, comma 2, L. n. 413/1991 contiene una disciplina avente indubbia portata generale, applicabile in ogni caso, ricomprendendo nella propria previsione tanto le ipotesi in cui gli immobili in questione siano sfitti tanto le ipotesi in cui siano concessi in locazione. L'interpretazione stabilita dalla Corte di Cassazione è stata fatta propria anche dalla giurisprudenza amministrativa (TAR Lazio, sez. II, ordinanza del 15.3.2000, n. 2323; Consiglio di Stato, sez. IV, ordinanza del 18.4.2000, n. 1913).

La suddetta agevolazione (determinazione del reddito del bene culturale sulla base della rendita catastale, prescindendo dal ben più ampio canone locativo eventualmente pattuito) parrebbe esaurire la propria portata, all'interno della disciplina dei "*redditi fondiari*".

La questione è ormai definitivamente risolta, alla luce del chiarissimo e definitivo orientamento tributario.

**Esempio:** un immobile di proprietà di un soggetto privato concorrerà a formare il complessivo reddito imponibile ai fini IRPEF solo per l'importo (assai limitato) della minore rendita catastale della zona, anche se lo stesso è locato e produce redditi (canone locativo) assai elevati, i quali restano esenti da imposizione. Diversamente, qualora l'immobile sia strumentale ad attività di impresa, la redditività dello stesso potrebbe soggiacere alle regole di determinazione del reddito di impresa, senza alcuna differenziazione.

Viceversa, un problema ancora non definitivamente risolto, che occorre a tutt'oggi verificare, è se tale disposizione sia o meno applicabile anche all'impresa (o società) proprietaria del bene vincolata: infatti, la disposizione, letteralmente riferita alla determinazione della rendita catastale degli immobili culturali, trova sicuramente applicazione laddove il reddito è determinato fa-



ciendo appunto riferimento alla rendita catastale, all'interno della categoria del reddito fondiario. Al contrario, risulta a tutt'oggi incerto se tale agevolazione possa applicarsi (ed in quali limiti) qualora, essendo l'immobile di proprietà di un'impresa o di una società commerciale, ci si trovi nell'ambito della categoria del reddito d'impresa: con tutta probabilità, può sostenersi che tale norma operi per gli immobili (culturali) che non siano strumentali e non concorrano a formare i ricavi (c.d. beni-merce) dell'impresa, dato che per questa categoria residuale di beni è stabilito che concorrano pur sempre al reddito d'impresa ma secondo le regole dei redditi fondiari (in cui si inserisce l'art. 11 di cui sopra), giusto il disposto dell'art. 90 del D.P.R. n. 917/1986 (testo unico delle imposte sui redditi). Per le altre due categorie di beni l'Agenzia afferma che torni applicabile il regime impositivo generale, negando così applicabilità alla nota agevolazione. Gli argomenti favorevoli alla interpretazione estensiva potrebbero essere i seguenti: 1) il regime derogatorio è riferito all'intera categoria degli immobili vincolati e si riferisce a tutte le ipotesi, "in ogni caso", a prescindere dallo stato dell'immobile (locato o meno) e dalla tipologia del soggetto proprietario (persona fisica o giuridica); 2) la *ratio* dell'agevolazione, la collocazione della relativa disposizione all'esterno del testo unico delle imposte sui redditi e la sua logica applicazione quale deroga al sistema di imposizione di cui al suddetto testo unico ne impediscono una applicazione solo parziale, che risulterebbe altresì irrazionale e in contrasto con i principi enunciati dalla Corte Suprema, oltre che foriera di illegittime disparità di trattamento tra immobile vincolato e immobile vincolato. Il regime agevolativo non è previsto in funzione di questa o quella circostanza, di uno piuttosto che di un altro "requisito", ma ha ad oggetto la peculiare categoria degli immobili vincolati, visti nel loro complesso; 3) è irrilevante e fuorviante il richiamo al disposto dell'art. 90 del D.P.R. n. 917/1986, in punto di determinazione del reddito degli immobili c.d. "patrimoniali" dell'impresa; esso (disposto) inquadrandosi nell'ambito della disciplina "a regime" degli immobili dell'impresa, mentre qui si discute della disciplina peculiare avente ad oggetto gli immobili vincolati, che sono "in ogni caso" tassati in base alle risultanze catastali; 4) è del pari irrilevante il riferimento ai "requisiti soggettivi del proprietario", alla "destinazione dell'immobile" ed alla "tipologia reddituale in cui possono essere qualificati i canoni percepiti", nonché alla categoria del fabbricato; si tratta di asserite condizioni all'applicabilità del disposto di cui all'art. 11 cit. che non sono in alcun modo né recate né desumibili nell'ambito della norma in parola, viceversa applicabile in via generale alla categoria degli immobili vincolati, peculiare ed eterogenea rispetto agli altri immobili, come tale meritevole di una disciplina agevolativa *ad hoc*, secondo quanto puntualmente sottolineato dalla stessa Corte Costituzionale nella nota pronuncia n. 346/2003; 5) l'intento del Legislatore, nel senso di "incentivare proprio la tutela e la conservazione di tale tipo di beni", oggettivamente considerato, non solo non esclude l'applicazione del beneficio ai beni coinvolti in attività di impresa, ma ne rappresenta titolo giustificativo per riconoscerne gli effetti anche a simili situazioni: anche l'impresa proprietaria di un bene vincolato lo deve tutelare, mantenere e conservare, e così pure tale soggetto (impresa) sarà destinatario del ricollegato regime agevolativi; 6) l'applicazione generalizzata del regime agevolativo in oggetto non comporta alcun "ingiustificato privi-

legio rispetto ad imprese che impiegano i medesimi beni non dichiarati di interesse storico artistico": al contrario, è la più volte evidenziata eterogeneità delle due diverse categorie di immobili che giustifica il differente regime impositivo.

La stessa Assonime ha evidenziato, nella propria circolare 24.5.2000, n. 39, la portata applicativa generale della disposizione di cui all'art. 11, che opera "indipendentemente" dalla tipologia del soggetto proprietario (persona fisica o giuridica), dalla qualifica del reddito fondiario o di impresa e, infine, dall'inquadramento del bene come immobile "strumentale" o solo "relativo" all'impresa.

Ancora in tal senso, la Corte Suprema di Cassazione, in una controversia che aveva ad oggetto, tra l'altro, la questione circa l'applicabilità dell'agevolazione in parola nei confronti di una società, di cui il contribuente era socio, ha peraltro ribadito lo stesso meccanismo agevolativo, senza specificarne o delimitarne in alcun modo la portata e rilevanza (Corte Cass. 23.1.2008, n. 1419). Sempre in tale ottica, la Commissione Tributaria Regionale di Firenze ha in più occasioni ribadito che "nessuna rilevanza può attribuirsi al soggetto (società) che percepisce il reddito immobiliare che, diversamente, verrebbe discriminato ingiustamente rispetto alla persona fisica. D'altra parte, le parole 'in ogni caso', con le quali inizia il secondo comma dell'art. 11 della succitata legge, escludono altre ipotesi di tassazione" (v. Comm. Trib. Reg. Firenze, 11.12.2007, n. 79; in senso conforme Comm. Trib. Reg. Firenze 22.10.2005, n. 81). La stessa Corte Suprema ha peraltro da tempo avuto modo di chiarire che:

a) "la particolare disciplina per la determinazione del reddito prevista dall'art. 11 della L. 30 dicembre 1991, n. 413, ancorché gli immobili siano concessi in locazione, trova applicazione solo nell'ambito della materia per la quale è stata dettata, e cioè per le imposte sui redditi" senza alcuna ulteriore limitazione (v. Corte Cass., 29.5.2006, n. 12796); b) "se l'espressione "in ogni caso" contenuta nell'art. 11 comma 2 della l. 413/1991 va interpretata in tutta la sua possibile estensione, ciò peraltro deve avvenire sempre e soltanto nell'ambito della materia per la quale è stata dettata cioè per le imposte sui redditi (cfr., ex multis, Cass. nn. 15671/2004, 17152/2004)" (v. Corte Cass., 12.10.2009, n. 21144).

Infine, in termini ancora più chiari una recente pronuncia della Corte Suprema (Corte Cass., 29.1.2009, n. 2332), che ha negato l'applicabilità dell'agevolazione ai fini dell'IRAP, in base peraltro alla diversa natura dell'IRAP rispetto alle imposte sui redditi (e non richiamando altre questioni tra cui la esistenza di reddito di impresa, circostanza evidentemente ritenuta a tal fine irrilevante), ha ribadito ancora una volta che la disposizione in parola "individua per gli immobili storico - artistici una sorta di regime tributario sostitutivo prevedendo non una esenzione o una riduzione di imposta (secondo una fissata percentuale), bensì una peculiare modalità di imposizione astrattamente determinata senza alcun rapporto con il valore reale (locativo o fondiario) del bene tassato": peculiare modalità di imposizione che dovrebbe dunque operare evidentemente nel settore delle imposte sui redditi, in generale e senza alcuna limitazione (per es. derivante dalla natura del reddito di impresa).

Al riguardo, è stato richiesto un parere *pro veritate* ad un noto esperto in materia tributaria, il prof. Giovanni Puoti, il quale ha espresso il proprio convincimento in ordine alla applicabil-



tà dell'agevolazione in parola per tutti beni immobili culturali, anche se di proprietà dell'impresa.

Si attende ovviamente una chiara e definitiva presa di posizione sulla questione da parte della Corte Suprema che confermi la ritenuta applicabilità dell'agevolazione anche in presenza di reddito di impresa.

Un ulteriore profilo degno di attenzione, sempre afferente la disciplina ai fini delle imposte sui redditi delle dimore storiche, attiene ai termini e modalità di gestione della dimora stessa. In specie, è bene ricordare che l'attività di locazione di un immobile, svolta in modo "statico" e senza particolari organizzazioni, è riconducibile nella categoria del reddito fondiario, con tutto quello che ne consegue (anche in ordine all'applicabilità dell'art. 11 testé citato); viceversa, allorquando l'attività di gestione e locazione della dimora storica sia svolta con professionalità, combinazione e organizzazione dei fattori produttivi (quale forza-lavoro, investimenti, ecc.) in una dimensione commerciale, l'attività viene ad essere attratta nell'ambito del reddito di impresa, con la conseguente diversa disciplina impositiva. È del pari importante ricordare che laddove il proprietario di una dimora storica sia una società di capitali, la dimora storica sarà sempre considerata produttiva di reddito di impresa, con tutte le relative conseguenze.

\* art. 190 del D.P.R. n. 917/1986 (testo unico delle imposte sui redditi).

Il terzo comma disciplina l'aggiornamento delle tariffe d'estimo, posti a base dei redditi fondiari, prevedendo, con specifico riferimento agli immobili culturali, l'applicazione del minore tra i coefficienti catastali e, circa i terreni afferenti beni culturali, la riduzione a metà della relativa rendita catastale.

\* art. 15 del D.P.R. n. 917/1986 (testo unico delle imposte sui redditi).

In detto articolo si prevede una detrazione di parte (pari al 19%) delle spese sostenute per il mantenimento, la protezione ed il restauro dei beni culturali (mobili o immobili). La condizione prevista è che gli interventi di cui a tali spese, quando non siano obbligatori per legge, risultino necessari sulla base di una apposita certificazione rilasciata dalla Soprintendenza, previo accertamento della congruità delle relative spese d'intesa con l'Ufficio del Territorio. È stabilita l'indetraibilità delle spese nell'ipotesi che il proprietario muti la destinazione del bene vincolato senza preventiva autorizzazione, così come allorquando non risultano assolti gli obblighi previsti per consentire l'esercizio della prelazione e, infine, in presenza di tentata esportazione non autorizzata. È previsto un coordinamento tra Ministero e Ufficio fiscale competente al recupero.

**Esempio:** a fronte di spese sostenute per 100 lire, il proprietario avrà uno sconto di 19 lire sull'imposta IRPEF complessivamente dovuta.

\* art. 54 del D.P.R. n. 917/1986 (testo unico delle imposte sui redditi).

Nel secondo comma viene espressamente esclusa la possibilità per gli esercenti arti e professioni di portare in deduzione dal reddito di lavoro autonomo le quote di ammortamento relative agli oggetti d'arte, di antiquariato e da collezione. Per individua-

re in concreto tali beni occorre far riferimento alla tabella prevista dalla L. n. 85/1995, che ha introdotto un regime speciale IVA per le opere d'arte ed i beni usati (di cui si vedrà tra breve). Dunque, detti oggetti non sono considerati beni ammortizzabili: al riguardo, il quinto comma prevede espressamente che sono comprese nelle spese di rappresentanza (deducibili nel limite dell'1% del totale dei compensi percepiti nel periodo impositivo) anche quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, anche se utilizzati come beni strumentali per l'esercizio dell'arte o della professione.

**Esempio:** a fronte di compensi percepiti per 1000 lire, il professionista può dedurre, nel limite di 10 lire, le spese sostenute per acquistare oggetti d'arte.

\* art. 100 del D.P.R. n. 917/1986 (testo unico delle imposte sui redditi).

La formulazione dell'art. 100 è sostanzialmente identica a quella stabilita nell'art. 15 dello stesso testo unico, da inquadrarsi stavolta nell'ambito del reddito di impresa, con l'unica differenza che la deduzione consentita riguarda l'intero ammontare delle spese. In particolare, sono deducibili dal reddito di impresa, questa volta integralmente, le spese sostenute dai soggetti imprenditori obbligati alla manutenzione, protezione e restauro delle cose mobili e immobili culturali. Giova ricordare che, a differenza di quanto previsto per le persone fisiche di cui all'art. 13 bis per le quali vige il principio di cassa, per gli imprenditori vale, in ossequio ai criteri generali del reddito di impresa, quello di competenza.

**Esempio:** a fronte di spese sostenute per 100 lire, il proprietario imprenditore potrà dedurre integralmente l'importo di 100 dall'imposta IRPEF complessivamente dovuta.

\* art. 28 bis del D.P.R. n. 602/1973.

La norma prevede che i soggetti tenuti al pagamento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e dell'imposta sul reddito delle società (IRES), oltre che di altri tributi minori, possono cedere allo Stato, in pagamento totale o parziale delle imposte stesse, sanzioni e degli accessori, i beni culturali, gli archivi o singoli documenti dichiarati di notevole interesse storico, nonché le opere di autori viventi o la cui esecuzione risalga anche ad epoca inferiore al cinquantennio, di cui lo Stato sia interessato all'acquisizione. Nello stesso articolo è poi disciplinato il procedimento amministrativo.

Infine, merita ricordare che le cessioni di oggetti d'arte e di antiquariato non realizzano più plusvalenze imponibili nell'ambito dei redditi diversi.

**Esempio:** il proprietario, anziché pagare 100 lire di imposta, potrà proporre di cedere allo Stato un bene vincolato di sua proprietà che abbia un simile valore.

**Sintesi:** vi è un regime che agevola il privato proprietario di un bene culturale ai fini delle imposte sui redditi, consentendo la detrazione di parte delle spese sostenute per la manutenzione ed annullando pressoché integralmente la imposizione sul reddito a regime prodotto dall'immobile (per es. a titolo di locazione). Allorquando si è in presenza di un'impresa (o società) proprietaria dell'immobile, le spese sostenute per la manutenzione divengono



no totalmente detraibili; il regime del reddito prodotto dal bene è viceversa più complesso giacché non è sicuro (non essendoci una norma chiara sul punto) se sia o meno rilevante ai fini della relativa imposizione (probabilmente resta l'irrelevanza solo per gli immobili non strumentali): non vi sono neppure precedenti autorevoli al riguardo.

## 2.2. Imposte indirette

### A) Imposta sulle successioni e donazioni

\* Gli artt. 13 e 59 del D.L.vo n. 346/1990 (testo unico delle imposte sulle successioni e donazioni) statuiscano che non concorrono a formare l'attivo ereditario o la base imponibile ai fini dell'imposta sulle donazioni i beni dichiarati culturali prima dell'apertura della successione (o prima della donazione), a condizione che siano stati assolti gli obblighi di conservazione e protezione. Nel caso l'immobile venga alienato entro i cinque anni dall'apertura della successione, il soggetto decade dall'agevolazione e dovrà pagare la relativa imposta. Vi è un orientamento giurisprudenziale, peraltro minoritario, che ritiene che non siano dovute, in ordine ad un bene culturale, neppure le imposte ipotecarie e catastali (v. tra le altre Comm. Trib. Prov. Belluno, 8.2.2000, n. 13)

*Esempio:* qualora cada in successione, o sia oggetto di donazione, un bene culturale, non dovrà essere pagata, rispettivamente, l'imposta sulle successioni o l'imposta sulle donazioni con riferimento al suddetto bene. Resterebbero dovute le imposte ipotecarie e catastali, salvo l'orientamento di cui si è dato sintetico cenno.

\* L'art. 25, secondo comma, del D.L.vo n. 346/1990 (testo unico delle imposte sulle successioni e donazioni) dispone che laddove l'immobile venga dichiarato bene culturale solo dopo l'apertura della successione, l'imposta dovuta è ridotta alla metà.

\* L'art. 39 del D.L.vo n. 346/1990 (testo unico delle imposte sulle successioni e donazioni)

La norma prevede che i soggetti tenuti al pagamento dell'imposta di successione e relativi accessori possono cedere allo Stato, in pagamento totale o parziale delle imposte stesse, sanzioni e degli accessori, i beni culturali nonché le opere di autori viventi o la cui esecuzione risalga anche ad epoca inferiore al cinquantennio, di cui lo Stato sia interessato all'acquisizione. Nello stesso articolo è poi disciplinato il procedimento amministrativo.

*Esempio:* il proprietario, anziché pagare 100 lire di imposta, potrà proporre di cedere allo Stato un bene vincolato di sua proprietà che abbia un simile valore.

### B) Imposta di registro

\* L'art. 1, tariffa Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986 (testo unico dell'imposta di registro) contempla un'aliquota ridotta, pari al 3% (anziché all'8%), da aggiungersi alle imposte ipotecarie e catastali, del valore dell'immobile, se il trasferimento riguarda i beni culturali ed a condizione che l'acquirente non venga meno ai propri obblighi di conservazione e protezione.

*Esempio:* l'acquirente di un bene culturale del valore fiscale di lire 1000, anziché pagare 80 lire di imposta di registro potrà pa-

gare solo 30 lire di imposta di registro (oltre alle imposte ipotecarie e catastali).

*N.B.* Merita segnalare che vi è un orientamento giurisprudenziale (peraltro minoritario) che ritiene applicabile l'agevolazione di cui all'art. 11 della L. n. 413/1991 anche alle operazioni imponibili ai fini dell'imposta di registro (v. Comm. Trib. Prov. Parma 8.11.1999, n. 404; Comm. Trib. Reg. Venezia, 12.2.2001, n. 2); talché, stando a questo orientamento, il valore fiscale su cui calcolare l'imposta (applicando l'aliquota del 3%) sarebbe individuato nel (valore assai modesto pari a) la rendita catastale determinata in base alla tariffa di estimo più bassa della zona. Permangono forti perplessità su tale interpretazione.

### C) INVIM

\* L'art. 25, del D.P.R. 643/1972 (imposizione sugli incrementi di valore degli immobili) disponeva che l'imposta dovuta sia pari solo al 25% di quella ordinaria, qualora i beni culturali.

*Esempio:* il venditore di un bene culturale pagherà il 25% dell'imposta INVIM dovuta.

L'imposta INVIM è attualmente abolita e continua ad applicarsi sulle operazioni fino al 31.12.2002, calcolata tuttavia su di un valore determinato con riferimento al 31.12.1992. È importante la disposizione solo ai fini della *ratio* del sistema delle agevolazioni fiscali per le dimore storiche.

### D) I.V.A.

\* Il regime degli interventi di natura edilizia non comprende norme agevolative in presenza di beni culturali.

\* Gli artt. 36-40 della L. n. 85/1995 hanno introdotto un regime speciale IVA in materia di beni usati, oggetti d'arte, di antiquariato e da collezione, in recepimento della Direttiva n. 94/5/CE, dettata al fine di evitare fenomeni di doppia imposizione per quei beni che, dopo la prima uscita dal circuito commerciale (ossia la vendita ad un soggetto consumatore finale, il quale sostiene l'IVA sul prezzo praticato), vengono ceduti ad un soggetto passivo di imposta per la successiva rivendita, con conseguente ulteriore imposizione ai fini IVA nei confronti del secondo consumatore, in relazione al prezzo di vendita a questi praticato. La caratteristica saliente del regime consiste nel commisurare l'imposta relativa alla ultima cessione dei beni alla differenza tra il corrispettivo di vendita ed il costo di acquisto (maggiorato delle eventuali spese di riparazione ed accessorie). In tal modo, in definitiva, l'imposta si applica, anziché sull'intero prezzo di vendita, unicamente sull'utile lordo (ossia, appunto, margine) realizzato dal cedente. Il legislatore si è opportunamente preoccupato di elencare in un'apposita tabella allegata al decreto stesso gli oggetti d'arte, da collezione e di antiquariato relativamente ai quali si applica la disciplina in questione. L'art. 36 definisce i requisiti soggettivi, oggettivi e territoriali necessari ai fini dell'applicazione del suddetto regime speciale. È bene comunque ricordare che ai sensi dell'art. 36 il regime speciale del c.d. margine si applica solo se i beni in questione sono stati precedentemente acquistati da privati, ossia da coloro che non rivestono la qualifica di soggetti passivi IVA, o comunque sono stati precedentemente trasferiti con operazioni che non hanno dato luogo all'applicazione ordinaria e detrazione dell'IVA. Al riguardo, sono previ-



ste tre diverse modalità di applicazione del tributo: 1) il regime ordinario (o analitico) del margine; 2) il regime forfettario (o percentuale) del margine; 3) il regime globale del margine.

### 2.3. Tributi minori

#### a) Tributi locali

##### I.C.I.

\* L'art. 7 del D.L.vo n. 504/1992 (riordino della finanza territoriale) in materia di I.C.I. (imposta comunale sugli immobili) stabilisce l'esenzione dall'imposta per i fabbricati con destinazione ad usi culturali di cui al ricordato art. 5 *bis* del D.P.R. n. 601/1973.

\* L'art. 2 del D.L.n. 16/1993 conv. in L. n. 75/1993 in materia di I.C.I. (imposta comunale sugli immobili), al quinto comma, stabilisce che con riferimento ai beni culturali il valore su cui calcolare l'imposta, ottenuto in base alla rendita catastale, deve essere determinato con la minore delle tariffe d'estimo della zona, richiamando quanto stabilito in tema di redditi fondiari.

##### Imposta sulle assicurazioni

\* L'art. 5 del D.L. n. 953/1982, conv. in L. n. 53/1983 stabilisce l'esenzione dall'imposta sulle assicurazioni quelle assicurazioni che si riferiscono ai beni culturali.

**SINTESI:** in materia di imposizione indiretta vi sono alcune disposizioni peculiari alle singole imposte che stabiliscono regimi agevolativi, di volta in volta differenti e senza alcuna pretesa di sistematicità e/o rilevanza di principio.

### 3. Il regime fiscale: incentivi al terzo investitore (c.d. mecenate) e interventi di sponsorizzazione.

\* art. 15 del D.P.R. n. 917/1986 (testo unico delle imposte sui redditi).

L'articolo prevede una detrazione di parte (pari al 19%) delle erogazioni in denaro a favore di vari soggetti (Stato, Regioni, enti territoriali ed istituzioni pubbliche, comitati organizzatori appositamente costituiti con decreto del Ministero, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro con particolari finalità meritevoli, enti ecclesiastici, ecc.) finalizzate all'acquisto, alla manutenzione, protezione e restauro dei beni culturali nonché per l'organizzazione di mostre e di esposizioni purché di rilevante interesse scientifico e culturale. Le erogazioni per l'acquisto, il restauro ecc., danno diritto alla detrazione senza particolari formalità, mentre quelle relative alle mostre ed esposizioni presuppongono una preventiva autorizzazione del Ministero. Naturalmente, se il contributo erogato viene utilizzato per fini diversi il contribuente erogatore perde il diritto alla detrazione. La lett. h *bis*) specifica che è altresì deducibile il costo specifico o il valore normale dei beni ceduti gratuitamente ai soggetti ed alle condizioni di cui sopra.

\* art. 100 del D.P.R. n. 917/1986 (testo unico delle imposte sui redditi).

La formulazione dell'art. 100 è sostanzialmente identica a quella stabilita nell'art. 15 dello stesso testo unico, da inquadrarsi nell'ambito del reddito di impresa, con l'unica differenza che la deduzione consentita riguarda l'intero ammontare delle spese. In particolare, sono deducibili dal reddito di impresa, questa volta integralmente, le erogazioni liberali in denaro a favore di vari soggetti (Stato, Regione, enti, ecc.) finalizzate all'acquisto, manutenzione, protezione, restauro di beni culturali, mobili o immobili, ivi comprese le erogazioni finalizzate all'organizzazione di mostre ed esposizioni. Ivi si stabilisce poi la deducibilità delle erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore al 2% del reddito di impresa dichiarato, a favore di enti ed istituzioni pubbliche, fondazioni, ecc., che senza scopo di lucro svolgono attività nello spettacolo e finalizzate (dette erogazioni) alla realizzazione di nuove strutture o per il potenziamento e restauro delle strutture esistenti. Infine, si consente la deducibilità dal reddito di impresa, integralmente, delle erogazioni liberali in denaro a favore di vari soggetti (Stato, Regione, enti, fondazioni, associazioni, ecc.), individuati dal Ministero, per lo svolgimento dei loro compiti istituzionali e per la realizzazione di programmi culturali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo.

Giova ricordare che, a differenza di quanto previsto per le persone fisiche di cui all'art. 15, per le quali vige il principio di cassa, per gli imprenditori vale, in ossequio ai criteri generali del reddito di impresa, quello di competenza.

Le sponsorizzazioni culturali effettuate dall'impresa e non rientranti nell'art. 100 del testo unico sono da equiparare alle spese di pubblicità, propaganda o (meno fondatamente) rappresentanza e, come tali, deducibili nei termini previsti dal testo unico.

In definitiva, l'art. 100, contemplando la deducibilità integrale delle erogazioni liberali per la conservazione dei beni culturali, può essere considerata la principale disposizione che favorisce il c.d. mecenatismo d'impresa.

\* art. 147 del D.P.R. n. 917/1986 (testo unico delle imposte sui redditi).

La norma, in sede di determinazione del reddito degli enti non commerciali, consente la deduzione di parte (pari al 22%) delle spese, per quanto qui interessa, specificate nel ricordato art. 15.

\* art. 154 del D.P.R. n. 917/1986 (testo unico delle imposte sui redditi)

Il comma 1 *bis* consente la stessa detrazione per oneri (22% delle spese) con riferimento agli enti non commerciali che non siano residenti in Italia.

\* art. 37 comma 2 della L. n. 394/1991

La norma stabilisce che è deducibile dal reddito imponibile di qualunque soggetto (persona fisica o persona giuridica), fino all'importo massimo del 25% del reddito annuo imponibile, il controvalore in denaro corrispondente ai beni che vengono ceduti a titolo gratuito allo stato e agli altri soggetti con scopi meritevoli, purché si tratti di beni culturali e ambientali

\* art. 3 del D.L.vo n. 346/1990 (testo unico delle imposte sulle successioni e donazioni)

La norma stabilisce che non sono soggetti ad imposta (né sulle successioni né sulle donazioni) i trasferimenti a favore di enti



pubblici o fondazioni o associazioni che abbiano come scopo esclusivo, tra l'altro, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità pubbliche.

Nei confronti dell'ente ricevente la prestazione, qualora esso sia persona fisica, non dovrà scontare alcuna imposta mentre, qualora sia una società o impresa, nei cui confronti la somma concorrerà a formare il reddito.

**Sintesi:** sono in parte detraibili le erogazioni liberali (ossia effettuate con *animus donandi*, senza corrispettivo) a favore di un soggetto istituzionale che abbia come fine la conservazione e protezione del patrimonio culturale; anche da questo punto di vista, la detraibilità è solo parziale se proviene da una persona fisica mentre è integrale se è effettuata da un imprenditore (o società). Non è considerata rilevante l'erogazione a favore di un soggetto privato proprietario, a meno che essa non sia effettuata da un'impresa (o società) e riconducibile alla categoria delle spese di pubblicità, promozione o rappresentanza, quale per esempio la sponsorizzazione; dall'altro lato, in capo al soggetto proprietario, il contributo ricevuto dovrebbe essere del tutto irrilevante ai fini reddituali (a meno che tale soggetto non sia a sua volta un'impresa o società).

#### 4. Profili rilevanti nell'ambito della disciplina fiscale agevolativa da riservare ai beni culturali

Il punto attuale di arrivo del dibattito apertosi in occasione dell'introduzione delle varie disposizioni agevolative testé illustrate, anche alla luce dei principi enunciati dalla Corte Costituzionale, è che le dimore storiche devono in ogni caso essere assoggettate ad una disciplina tributaria specifica e differenziata rispetto agli altri immobili (non culturali), che tenga conto delle peculiarità ed eterogeneità delle dimore storiche onde plasmare disposizioni valevoli *ad hoc*.

In via strettamente consequenziale, la disciplina tributaria deve essere strumentale e mirata nei confronti del privato proprietario, nell'ottica dell'incentivo e sostegno all'attività di conservazione e valorizzazione della dimora, che resta l'obiettivo primario ed imprescindibile del nostro Stato.

Il regime fiscale di favore si manifesta: a) per un verso, nelle possibilità di dedurre ai fini impositivi gli importi oggetto di investimento nelle dimore storiche a vario titolo ed inquadramento effettuati (sia dal proprietario sia da terzi, ecc.); b) per altro verso, nelle previsioni volte ad esentare da imposizione gli imponibili afferenti le dimore storiche (ai fini delle imposte sui redditi, in materia di imposte sulle successioni e donazioni, ecc.); c) per altro verso ancora, risulta sempre più evidente e consolidata la funzione sussidiaria allo Stato svolta dai soggetti che realizzano l'obiettivo di conservare e valorizzare le dimore storiche, sia privati sia istituzionali.

In simile contesto, lo stesso concetto di tutela del patrimonio culturale viene nel tempo ad assumere sempre più una dimensione maggiormente articolata.

A) Anzitutto, vista la funzione di utilità sociale della tutela e valorizzazione dei beni culturali e il ruolo di sussidiarietà svolto dai privati nei confronti dello Stato, siamo di fronte ad una diversa (e minore, se non addirittura del tutto assente) capacità contributiva, dal momento che le entrate del proprie-

tario sono irreversibilmente volte al mantenimento dei beni e, dunque, realizzano il concorso alle spese pubbliche già di per sé, ancor prima e senza bisogno di realizzare il prelievo tributario; conseguentemente, l'obbligazione impositiva non potrà che essere diversa rispetto ad altre manifestazioni di capacità contributiva.

B) Ancora, possiede oggi rilevanza notevole pure il profilo di valorizzazione dei beni culturali e le attività economiche volte allo sviluppo, anche economico, dei beni. Si pensi alle ripercussioni in tema di turismo (soprattutto per i piccoli centri ed aree), di attività edilizie, di mantenimento di preziose attività artigianali, di sostegno al territorio, di promozione della cultura e dell'arte che si ricollegano ai beni culturali. Di qui la necessità di strumenti ed incentivi fiscali che sostengano gli investimenti e l'inserimento dei beni in dinamiche produttive ed economiche di sviluppo del bene e del sistema economico, compatibili, ovviamente, con la natura, le finalità e la rilevanza pubblicistica di questo genere di beni.

Il sostegno al proprietario di un bene culturale e il correlato inserimento del bene in un sistema economico da avviare e ravvivare potrebbe, in effetti, rappresentare uno strumento utile anche per il mantenimento di quella parte preponderante del patrimonio culturale, dislocato, ad es., nei piccoli centri di provincia e/o in campagna, e che a tutt'oggi presenta gravissimi problemi per l'ottenimento della provvista necessaria alla ristrutturazione e conservazione del bene. Del pari, il sostegno anche alle dimore storiche poste nelle città di maggiore importanza, specie nella "città d'arte", è di fondamentale ed evidente importanza, dato che la grande massa di turisti che in esse affluiscono desidera altresì vedere dimore e palazzi di importanza storica ed architettonica, ben tenuti e non degradati e/o abbandonati, in una condizione cioè che denuncierebbe il disinteresse della collettività per la maggiore ricchezza dell'Italia e al contempo allontanerebbe (anziché avvicinare) i turisti al nostro Paese.

Merita a quest'ultimo riguardo segnalare che con il crollo dell'industria manifatturiera e dell'industria pesante, il turismo dall'estero è ormai divenuta la prima risorsa dell'Italia che, come accertato dall'UNESCO, possiede un patrimonio culturale superiore a quelli di tutti gli altri Paesi del mondo messi insieme. Il turismo ha consentito di raggiungere dei risultati economici eccezionali, che dipendono essenzialmente dalla fruizione dei beni culturali. Tutto questo deve essere sviluppato ed esteso dalle tradizionali "città d'arte" (Roma, Firenze, Venezia) ad altre grandi città, ricche di monumenti, ma anche ai centri minori, troppo spesso ingiustamente ignorati.

C) Infine, ed in ogni caso, vi sono vincoli economici e giuridici che incidono sulla manifestazione di capacità contributiva:

- 1) oneri economici (maggiori rispetto agli altri immobili) facilmente quantificabili (si pensi, ad es., alle tinteggiature e restauri degli esterni ed interni, affrescati o meno, agli infissi ed accessori, ecc.);
- 2) vincoli giuridici (prelazione, limiti agli interventi, ecc.) e oneri economici non misurabili (destinazioni particolari dei beni, tempistiche e procedure, grande ampiezza dei locali e delle aree e difficile piena utilizzabilità del bene culturale rispetto a quello normale, ecc.);
- 3) esigenze ed opportunità di mantenimento e gestione dei beni in questione (il proprietario che riesce a mantenere e valoriz-



zare il bene culturale agevola il territorio, le attività economiche, ecc.) per consentirne sia la conservazione che l'adattamento ad una società in sviluppo ed evoluzione;

- 4) vincoli alla potenziale redditività piena dell'immobile. Poiché la tutela dei beni culturali imposta dall'art. 9 Cost. non può che portare, nella maggioranza dei casi, ad utilizzazioni del bene economicamente meno proficue delle utilizzazioni di altri beni apparentemente simili, si dovrebbe riconoscere che la proprietà di beni culturali è "una disgrazia costituzionalmente sancita" (cfr. MERUSI, *Commento all'art. 9, in Commentario della Costituzione*, a cura di G. BRANCA, Bologna-Roma, 434, cit.). Del resto, è agevole per chiunque rendersi conto degli enormi costi di manutenzione e di gestione degli immobili storici. Limitandoci a Roma, sono di proprietà statale, tra gli altri: Palazzo del Quirinale, Palazzo Chigi, Palazzo della Consulta, Palazzo Spada, Palazzo Barberini, e, di recentissimo restauro, Villa Borghese. Senza dubbio i costi di questi immobili non sono inferiori a quelli dei pochi grandi palazzi romani ancora di proprietà privata con l'evidente conseguenza che le rendite vengono assorbite in gran parte dalla manutenzione ordinaria.

Insomma, in estrema sintesi, pare ormai innegabile che se da un lato si ritiene che i privati debbano continuare a mantenere e ristrutturare i loro immobili soggetti a vincolo, dall'altro si debba riconoscere che questi beni manifestano numerosi problemi che incidono, anzitutto, sulla redditività e, comunque, sui costi da sostenere per la loro manutenzione e, dunque, sulla loro rilevanza patrimoniale. Ciò, ovviamente, a meno di pensare che i beni culturali italiani di proprietà privata possano, lentamente

ma inesorabilmente, avviarsi ad un procedimento di abbandono e decadimento, con tutte le ulteriori conseguenze, facilmente immaginabili, su cui ci siamo soffermati più volte.

La scelta del legislatore appare in tal senso orientata, viste le risicate possibilità di bilancio del Ministero dei Beni Culturali e la ricollegata difficoltà per lo Stato di erogare contributi a favore del privato per il restauro e per la manutenzione ordinaria e straordinaria, verso una sempre maggiore responsabilizzazione del proprietario, al quale viene richiesto di intervenire a proprie spese, contando su di un regime fiscale di favore, tale da ridurre l'onere contributivo dello stesso proprietario, a condizione che ponga in essere i dovuti interventi e provveda, più in generale, alla conservazione e valorizzazione della dimora storica.

Del resto, il meccanismo rappresentato dal noto art. 11 della L. n. 413/1991 (meglio conosciuto come la espressione "in ogni caso"), ha dato risultati assai soddisfacenti proprio sotto il profilo della conservazione degli immobili, consentendo la realizzazione di interventi di restauro che altrimenti non sarebbero stati effettuati. Al contempo, esso ha convinto molti proprietari a "uscire allo scoperto", ossia a richiedere e documentare l'apposizione del vincolo per i propri immobili, il che ha giovato all'importante interesse pubblico per la ricognizione ed il controllo di tutto il patrimonio storico-artistico in mani private.

Il tutto, parallelamente ad un ruolo sempre maggiore in termini di vigilanza e sorveglianza sullo stato degli immobili da parte degli uffici dell'Amministrazione dei Beni Culturali ma anche delle Regioni e dei Comuni, dovrebbe esercitare un'attenta salvaguardia.

#### PROSPETTO RIASSUNTIVO DELLA DISCIPLINA TRIBUTARIA IN ORDINE AI BENE CULTURALI MISURE AGEVOLATIVE E DI SOSTEGNO PER IL PROPRIETARIO

IMPOSTA	DISPOSIZIONE	ARTICOLO
I.R.P.E.F. - I.R.E.S.	irrilevanza dei redditi catastali degli immobili totalmente adibiti a sedi di musei, biblioteche, archivi, ecc., parchi o giardini aperti al pubblico o la cui conservazione è riconosciuta di pubblico interesse	5 bis del D.P.R. n. 601/1973
I.R.E.S.	riduzione al 50% dell'imposta sul reddito di accademie, fondazioni, ecc. aventi scopi esclusivamente culturali	6 DEL D.P.R. n. 601/1973
I.R.P.E.F. - I.R.E.S. (redditi fondiari)	determinazione del reddito dei beni culturali in misura pari alla rendita catastale sulla base della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona nella quale è collocato il fabbricato	11, comma 2 della L. n. 413/1991
I.R.P.E.F.	detrazione dall'imposta del 19% delle spese sostenute per il mantenimento, protezione, restauro dei beni culturali	15 del D.P.R. n. 917/1986
I.R.P.E.F. - I.R.E.S.	deduzione dalle componenti positive del reddito del 100% delle spese sostenute per il mantenimento, protezione, restauro dei beni culturali sostenute nell'esercizio di attività commerciale	100 del D.P.R. n. 917/1986
I.R.P.E.F. - I.R.E.S.	pagamento dell'imposta, sanzioni ed accessori tramite la cessione di beni culturali	28 bis del D.P.R. n. 602/1973
Imposta sulle successioni e donazioni	esclusione dei beni culturali dall'imposta	13 e 59 del D.L.vo n. 346/1990
Imposta sulle successioni e donazioni	riduzione alla metà dell'imposta dovuta in relazione ai beni culturali vincolati dopo l'apertura della successione	25 del D.L.vo n. 346/1990
I.N.V.I.M.	riduzione dell'imposta dovuta al 25% per i beni culturali	25, comma 4 del D.P.R. n. 643/1972
Assicurazioni	esenzione per beni culturali	5 della L. n. 53/1983
I.C.I.	determinazione dell'imposta sul valore determinato sulla base della rendita catastale della minore tariffa d'estimo	Art. 2, comma 5 della L. n. 75/1993
I.C.I.	esenzione per gli immobili con destinazione ad usi culturali ed aperti al pubblico	Art. 7, comma 1 del D.L.vo n. 504/1992
Imposta di registro	applicazione dell'imposta con aliquota del 3% per beni culturali	1, comma 3 della tariffa I del D.P.R. n. 131/1986



## INCENTIVI AL TERZO INVESTITORE E INTERVENTI DI SPONSORIZZAZIONE

PERSONE FISICHE ED ENTI COMMERCIALI		
IMPOSTA	DISPOSIZIONE	ARTICOLO
I.R.P.E.F.	detrazione dall'imposta del 19% delle erogazioni liberali (in denaro o in natura) a favore di Stato, Regioni, enti pubblici, enti privati, fondazioni, associazioni senza scopo di lucro finalizzate all'acquisto, manutenzione e protezione di beni culturali nonché alla realizzazione di attività culturali finalizzate alla protezione di beni culturali e di manifestazioni di rilevante interesse scientifico e culturale.	15 del D.P.R. n. 917/1986
I.R.P.E.F.	detrazione dall'imposta del controvalore in denaro, fino al 25% del reddito, dei beni culturali ceduti a titolo gratuito allo Stato ed soggetti con scopi meritevoli	37, comma 2 della L. n. 394/1991
I.R.P.E.F. - I.R.E.S.	deduzione dalle componenti positive del reddito del 100% delle erogazioni liberali (in denaro o in natura) a favore di Stato, Regioni, enti pubblici, enti privati, fondazioni, associazioni senza scopo di lucro finalizzate all'acquisto, manutenzione e protezione di beni culturali nonché alla realizzazione di attività culturali finalizzate alla protezione di beni culturali e di manifestazioni di rilevante interesse scientifico e culturale, sostenute nell'esercizio di attività commerciale	100 del D.P.R. n. 917/1986
I.R.P.E.F. - I.R.E.S.	deduzione dalle componenti positive, per un importo non superiore al 2% del reddito, delle erogazioni liberali (in denaro o in natura) a favore di enti pubblici, enti privati, fondazioni, associazioni senza scopo di lucro che svolgono attività nello spettacolo, sostenute nell'esercizio di attività commerciale	100 del D.P.R. n. 917/1986
I.R.P.E.F. - I.R.E.S.	deduzione dalle componenti positive del reddito del 100% delle erogazioni liberali in denaro a favore di Stato, Regioni, enti pubblici, enti privati, fondazioni individuati dal ministero, per svolgimento dei compiti istituzionali e per la realizzazione programmi culturali nel settore dei beni culturali	100 del D.P.R. n. 917/1986
Imposta sulle successioni	esclusione dall'imposta dei trasferimenti a favore di enti pubblici, fondazioni, associazioni con scopo esclusivo della ricerca scientifica, educazione, istruzione o altre finalità pubbliche	3 del D.L.vo n. 346/1990

ENTI NON COMMERCIALI		
IMPOSTA	AGEVOLAZIONE	NORMA
I.R.E.S.	detrazione dall'imposta del 22% delle erogazioni liberali (in denaro o in natura) a favore di Stato, Regioni, enti pubblici, enti privati, fondazioni, associazioni senza scopo di lucro finalizzate all'acquisto, manutenzione e protezione di beni culturali nonché alla realizzazione di attività culturali finalizzate alla protezione di beni culturali e di manifestazioni di rilevante interesse scientifico e culturale	147-154 del D.P.R. n. 917/1986

