

Agevolazioni per la manutenzione e la conservazione dei beni culturali ed ambientali

di Federico Solfaroli Camillocci

Al fine di poter fornire una completa e corretta conoscenza delle norme e delle leggi tributarie in favore dei proprietari di beni culturali con il testo dell'inserto che proponiamo in questo numero del notiziario Castelli completiamo la trattazione del tema relativo alle agevolazioni fiscali per gli immobili di interesse storico-artistico culturale e dell'ambiente iniziata nello scorso numero.

Con la presente documentazione intendiamo, infatti, fornire nozioni e norme precise relativamente alle possibili detrazioni delle spese di manutenzione, protezione e restauro dei beni culturali ed ambientali, ma anche approfondire il delicato tema delle cosiddette "erogazioni liberali".

La legislazione prevede particolari misure agevolative dirette ad incentivare la manutenzione e la conservazione dei beni di interesse storico, artistico e culturale, ed in particolare la normativa fiscale vigente, che nasce dalla legge 2 agosto 1982, n. 512, relativa al regime fiscale dei beni di rilevante interesse culturale, si riferisce costantemente alle norme di tutela già presenti nella legge n. 1089 del 1939, solo recentemente abrogata dal Testo Unico dei beni culturali e ambientali e da poco sostituito dal Codice dei beni culturali e del paesaggio.

I temi che vengono, quindi, riportati nel testo che segue possono rappresentare ulteriori ed indispensabili strumenti per la complessa attività che i proprietari di opere fortificate rivolgono nei confronti della tutela e della valorizzazione del proprio patrimonio, che in quanto tale è anche patrimonio di un'intera collettività, che in esso si riconosce e che attraverso di esso rivede la sua storia.

Lo studio qui di seguito riportato è contenuto nella quarta edizione della pubblicazione dedicata alle agevolazioni immobiliari curata da Federico Solfaroli Camillocci, tax counsel presso la holding di un importante gruppo bancario, attualmente collaboratore della rivista "Il fisco", docente presso centri di formazione bancaria e fiscale ed autore di numerosi volumi.

Ai fini dell'imposizione sul reddito sono previste particolari misure agevolative dirette ad incentivare la manutenzione e la conservazione dei beni di interesse storico, culturale e ambientale.

La normativa fiscale vigente - che trae origine dalla legge 2 agosto 1982, n. 512 (Regime fiscale dei beni di rilevante interesse culturale) - fa costante riferimento alle norme di tutela delle cose d'interesse storico e artistico contenute nella legge n. 1089 del 1939, abrogata dal Testo Unico dei beni culturali e ambientali (D.Lgs. 29 ottobre 1999, n. 490) e successivamente sostituito dal Codice dei beni culturali e del paesaggio (D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42).

1 - Detrazione delle spese di manutenzione, protezione o restauro

L'art. 15, comma 1, lett. g), del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, prevede che sono detraibili dall'IRPEF lorda, per un importo pari al 19 per cento, le spese sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione o restauro delle cose vincolate ai sensi della legge 1° giugno 1939, n. 1089, nella misura effettivamente rimasta a carico.

La disposizione è richiamata anche nell'art. 100, comma 2, letto e), del citato D.P.R. n. 917/86, riguardante gli oneri deducibili nella determinazione del reddito d'impresa. Quindi, mentre in materia di reddito delle persone fisiche è prevista una detrazione d'imposta nella misura del 19 per cento delle spese sostenute, ai fini del reddito d'impresa è riconosciuta la deducibilità delle spese stesse dal reddito.

Trattasi delle spese sostenute sugli immobili:

- che presentano interesse artistico, storico, archeologico o etnografico, comprese le ville, i parchi e i giardini che abbiano inte-

resse artistico o storico (art. 1 legge n. 1089/1939);

- che, a causa del loro riferimento con la storia politica, militare, della letteratura, dell'arte e della cultura in genere, siano state riconosciute di interesse particolarmente importante e come tali abbiano formato oggetto di notificazione, in forma amministrativa, del Ministero per i beni e le attività culturali (art. 2 legge n. 1089).

Tali categorie di beni sono ora previste nell'art. 10 del Codice dei beni culturali.

Condizione essenziale per fruire dell'agevolazione è, quindi, l'esistenza del vincolo. Sono, pertanto, escluse dal beneficio le spese sostenute su beni che, pur rivestendo un notevole interesse culturale, non sono stati sottoposti al provvedimento del vincolo da parte dell'amministrazione competente.

La detrazione è limitata alle spese effettivamente rimaste a carico del contribuente, al netto, quindi, di eventuali contributi pubblici.

Deve trattarsi di spese necessarie alla manutenzione, protezione o restauro delle cose vincolate. La necessità delle spese può derivare:

- dalla legge;
- da apposito provvedimento amministrativo.

L'art. 15 in commento dispone, infatti, che la necessità delle spese, quando non siano obbligatorie per legge, deve risultare da apposita certificazione rilasciata dalla competente Soprintendenza del Ministero per i beni e le attività culturali, previo accertamento della loro congruità effettuato d'intesa con il competente Ufficio del territorio del Ministero delle finanze.

Circa le ipotesi di obbligatorietà per legge delle spese, si richiama

l'art. 30, comma 3, del Codice dei beni culturali, secondo cui "i privati proprietari, possessori o detentori dei beni culturali sono tenuti a garantirne la conservazione"; inoltre, a norma dell'art. 32, comma 1, dello stesso Codice, il Ministero può imporre al proprietario, possessore o detentore a qualsiasi titolo gli interventi necessari per assicurare la conservazione dei beni culturali.

La detrazione d'imposta compete anche nel caso di interventi provvisori urgenti, effettuati, ai sensi dell'art. 27 del Codice, indispensabili per evitare danni al bene, a condizione che ciò venga comunicato immediatamente alla Soprintendenza.

Al di fuori di queste ipotesi, qualora il possessore dell'immobile ritenga necessario un intervento e desideri beneficiare dell'agevolazione fiscale, deve predisporre un piano dettagliato delle opere da realizzare e sottoporlo alla Soprintendenza onde ottenere la certificazione relativa alla necessità e congruità della spesa, previo parere dell'Ufficio del Territorio.

Il Codice dei beni culturali prevede che i privati proprietari, possessori o detentori dei beni culturali sono tenuti a garantirne la conservazione (art. 30), la quale, a norma dell'art. 29, è assicurata mediante una coerente, coordinata e programmata attività di studio, prevenzione, manutenzione e restauro.

In particolare, per restauro si intende l'intervento diretto sul bene attraverso un complesso di operazioni finalizzate all'integrità materiale e al recupero del bene medesimo, alla protezione ed alla trasmissione dei valori culturali. Nel caso di beni immobili situati nelle zone dichiarate a rischio sismico in base alla normativa vigente, il restauro comprende l'intervento di miglioramento strutturale.

L'esecuzione di opere e lavori su beni culturali ad iniziativa del proprietario, possessore o detentore deve essere autorizzata dal soprintendente, a norma dell'art. 21 del Codice.

In sede di autorizzazione, il soprintendente si pronuncia, a richiesta dell'interessato, sull'ammissibilità dell'intervento ai contributi statali e certifica eventualmente il carattere necessario dell'intervento stesso ai fini della concessione delle agevolazioni tributarie previste dalla legge (art. 31 Codice beni culturali).

La Confedilizia ha sostenuto che, per effetto dell'entrata in vigore del Codice dei beni culturali (D.Lgs. n. 42 del 22 gennaio 2004), gli interventi di manutenzione, protezione e restauro dei beni vincolati sono da considerarsi obbligatori per legge, con la conseguenza che l'agevolazione fiscale in esame scatterebbe in ogni caso.

Con la C.M. n. 27/8/921 del 25 maggio 1979, il cui contenuto è stato confermato dalla C.M. n. 137/E del 15 maggio 1997, è stato precisato che la detrazione spetta nel periodo d'imposta in cui gli oneri sono stati sostenuti, a condizione che la necessaria certificazione sia stata rilasciata entro la data di presentazione della relativa dichiarazione dei redditi; se tale condizione non si verifica, la detrazione spetta nell'anno d'imposta in cui è stato completato il rilascio della certificazione da parte degli uffici competenti.

Ai fini del reddito d'impresa, l'art. 100, comma 2, lett. e), del Testo unico delle imposte sui redditi riconosce la deducibilità delle spese in oggetto.

La Cassazione, con sentenza n. 15645 del 5 febbraio 2004 ha affermato che la deduzione delle spese di manutenzione dal reddito IRPEG deve avvenire in base al principio di cassa, anziché in base a quello ordinario di competenza, con la conseguenza che le spese devono ritenersi deducibili interamente nel periodo d'imposta in cui sono state sostenute, senza che la deducibilità sia subordinata alla previa conclusione dell'iter amministrativo per il rilascio della certificazione.

Peraltro, l'Agenzia delle Entrate, con risoluzione n. 147/E del 1°

luglio 2003, ha precisato che la disposizione dell'art. 65, comma 2, letto *c-ter* del TUIR ora art. 100, comma 2, lett. e) - trova applicazione con riferimento alla spese relative ai beni immobili non strumentali, cioè patrimoniali. In tal caso, le spese sostenute sono deducibili interamente nel periodo d'imposta di sostenimento (principio di cassa), anche se capitalizzate ad incremento del valore iscritto dell'immobile. Se le spese, invece, riguardano la ristrutturazione di immobili vincolati strumentali all'esercizio dell'impresa o beni-merce, sono deducibili secondo le regole ordinarie di determinazione del reddito d'impresa, in quanto costi inerenti, in base al principio di competenza; se tali spese fossero capitalizzate, la deduzione avverrà in concomitanza con il processo di ammortamento.

Sotto il profilo soggettivo, la norma ha per destinatari i contribuenti obbligati alla manutenzione, protezione o restauro dei beni vincolati.

Si ritiene che tale categoria comprenda, oltre ai contribuenti destinatari di vincoli pubblicitari e ai titolari del diritto di proprietà, i soggetti tenuti alla conservazione del bene sulla base di convenzioni private di natura personale (S. Capolupo, in *Il Fisco* n. 39/1996, pag. 9313).

In altri termini, rientrano nell'ambito soggettivo dell'agevolazione quei soggetti che, a prescindere dalla natura del vincolo che li lega all'immobile, siano giuridicamente responsabili della sua conservazione, e quindi non solo il titolare del diritto di proprietà o di altri diritti reali sul bene (usufruttuario), ma anche chi, in base ad altro titolo (comodato, locazione, etc.), abbia il possesso o la detenzione del bene stesso.

Tale interpretazione è giustificata dal tenore letterale dell'art. 15/917, per il quale sembra ininfluenza il titolo giuridico dell'obbligo, e dalle pronunce ministeriali che, a tale riguardo, ritengono rilevante il possesso (risoluzione ministeriale n. 9/494 del 22 agosto 1974) o la detenzione dei beni (circolare ministeriale n. 32 del 26 marzo 1983).

Dal punto di vista oggettivo, le spese devono essere destinate alla:

- manutenzione
 - protezione
 - restauro
- } dei beni vincolati.

La detrazione non compete nei seguenti casi:

- 1) mutamento di destinazione dei beni senza la preventiva autorizzazione dell'amministrazione dei beni culturali e ambientali;
- 2) mancato assolvimento degli obblighi di legge per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato sugli immobili vincolati.

L'Amministrazione per i beni culturali e ambientali dà immediata comunicazione al competente Ufficio delle Entrate del Ministero delle finanze delle violazioni che comportano la perdita del diritto alla detrazione.

Il termine per la rettifica della dichiarazione dei redditi inizia a decorrere dalla data di ricevimento della comunicazione.

Deve, quindi, procedersi all'emanazione di avviso di accertamento.

La detrazione in questione è cumulabile con quella del 36/41 per cento per le spese di ristrutturazione prevista dall'art. 1 della legge n. 449/97, ma in tal caso è ridotta al 50 per cento.

In pratica, in dichiarazione dei redditi si possono indicare, tra le spese detraibili al 19 per cento, gli importi eccedenti il tetto di 48.000 euro entro il quale può essere utilizzata la detrazione del 36 per cento.

2 - Erogazioni liberali

A norma dell'art. 15, lett. h) del T.U.I.R., dall'IRPEF lorda si



detrae, se non sono deducibili nella determinazione dei singoli redditi, un importo pari al 19 per cento delle erogazioni liberali a favore di:

- Stato, regioni, enti locali territoriali;
- enti o istituzioni pubbliche;
- comitati organizzatori appositamente istituiti con decreto del Ministro per i beni e le attività culturali;
- fondazioni e associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico, o che organizzano e realizzano attività culturali, effettuate in base ad apposita convenzione,

effettuate per:

- 1) l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose indicate nell'art. 1 della legge 1° giugno 1939, n. 1089 e nel D.P.R. 30 settembre 1963, n. 1409;
- 2) l'organizzazione in Italia e all'estero di mostre e di esposizioni di rilevante interesse scientifico o culturale, delle cose anzidette, e per gli studi e le ricerche eventualmente a tal fine necessari, nonché per ogni altra manifestazione di rilevante interesse scientifico-culturale anche ai fini didattico-promozionali, ivi compresi gli studi, le ricerche, la documentazione e catalogazione, e le pubblicazioni relative ai beni culturali.

Le iniziative culturali devono essere autorizzate dal Ministero per i beni e le attività culturali, che deve approvare la previsione di spesa e il conto consuntivo.

Il mancato utilizzo integrale nei termini o l'utilizzo non conforme alla destinazione affluiscono all'entrata di bilancio dello Stato o delle regioni o degli enti locali territoriali, nel caso di attività o manifestazioni in cui essi siano direttamente coinvolti, senza tuttavia che l'erogatore perda il diritto alla detrazione.

Le erogazioni liberali in esame sono deducibili nella determinazione del reddito d'impresa, in base all'art. 100, comma 2, lettera f del TUIR.

Circa l'individuazione dei beni oggetto dell'acquisto, della manutenzione, della protezione o del restauro, il tenore letterale della norma ("cose indicate nell'art. 1 della legge 1° giugno 1939, n. 1089") induce a considerare nell'ambito applicativo della disposizione anche i beni di rilevante interesse culturale per i quali manchi uno specifico provvedimento formale di sottoposizione al vincolo.

Nei soggetti destinatari delle erogazioni in esame rientrano, secondo il Parere n. 66/89 del 31 gennaio 1989 del Consiglio di Stato, anche le parrocchie civilmente riconosciute.

4 - Immobili destinati ad usi culturali

L'art. 5-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 - introdotto dall'art. 1 della legge n. 512/82 - stabilisce che non concorrono alla formazione del reddito delle persone fisiche e del reddito delle persone giuridiche, ai fini delle relative imposte:

- a) i redditi catastali 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;
- b) i redditi catastali dei terreni, parchi e giardini che siano aperti al pubblico o la cui conservazione sia riconosciuta dal Ministero per i beni e le attività culturali di pubblico interesse.

Per fruire del beneficio, gli interessati devono denunciare la mancanza di reddito all'Ufficio delle Imposte dirette o delle Entrate, ove istituito, entro tre mesi dalla data in cui ha avuto inizio tale circostanza.

Ai fini dell'esenzione, è necessario che al possessore non sia derivato alcun reddito dall'utilizzazione del bene per tutto il periodo

d'imposta. Si ha decadenza dalle agevolazioni, ferma restando ogni altra sanzione applicabile, per:

- mutamento della destinazione dell'immobile senza la preventiva autorizzazione dell'amministrazione per i beni culturali;
- mancato assolvimento degli obblighi di legge per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato sui beni immobili vincolati.

L'amministrazione per i beni culturali dà immediata comunicazione agli Uffici tributari delle violazioni che comportano la decadenza dalle agevolazioni.

Le due fattispecie agevolative previste dall'art. 5-bis/601 meritano alcuni approfondimenti.

In ordine all'esenzione dal reddito imponibile degli immobili adibiti a musei, biblioteche, archivi, cineteche, emeroteche, si ritiene che tale elencazione non sia tassativa, ma meramente esemplificativa, potendo rientrare nel beneficio gli immobili aventi destinazione ad un uso culturale assimilabile a quelli espressamente previsti.

L'immobile deve essere "totalmente" adibito a sede di musei e attività assimilate.

Considerato che trattasi di esenzione del reddito catastale, per verificare la totalità della destinazione ad uso culturale, sembra doversi avere riguardo all'unità immobiliare identificata in catasto e ivi contrassegnata da una rendita catastale. Deve, pertanto, escludersi l'esenzione in questione qualora una porzione appartenente all'unità destinata ad uso culturale abbia un impiego diverso (in tal senso Alibrandi-Ferri-Pasolini Dell'Onda, il nuovo regime tributario dei beni culturali, Giuffrè, 1983, pag. 62).

È, inoltre, necessario che la sede sia aperta al pubblico, vale a dire che la visita della collezione o della raccolta sia possibile a richiesta di qualunque interessato.

L'esenzione compete a prescindere dalla natura del soggetto titolare del museo o della collezione: Stato, enti pubblici (territoriali e non), persone fisiche o giuridiche private, fondazioni, istituzioni anche se prive di personalità giuridica.

Non sembra richiesto che la collezione rivesta un "eccezionale" interesse artistico, storico o culturale ai sensi della legge n. 1089/39. L'esenzione, quindi, compete a prescindere dalla presenza o meno del vincolo di cui alla legge n. 1089 (Alibrandi, cit., pag. 59).

La condizione più rilevante ai fini del riconoscimento dell'esenzione in esame è, tuttavia, costituita dalla mancanza di reddito. La norma richiede, infatti, che "al possessore non derivi alcun reddito dall'utilizzazione dell'immobile".

La formulazione legislativa è così netta da rendere, per la verità, difficilmente utilizzabile in concreto il beneficio in essa previsto. Potrebbe, ad esempio, configurarsi produzione di reddito, con conseguente esclusione dell'esenzione, qualora l'accesso al museo sia subordinato al pagamento di un biglietto.

C'è da considerare, tuttavia, che gli incassi derivanti dalla vendita dei biglietti d'ingresso raramente eccedono i costi di gestione del museo. La gestione in perdita dell'attività culturale - opportunamente documentata - potrebbe essere idonea a garantire l'applicazione dell'esenzione, sempreché ovviamente diversi utilizzi dell'immobile non siano fonte di ulteriori redditi. Va osservato che di frequente il titolare o gestore della raccolta o collezione è un soggetto diverso dal "possessore" (cioè proprietario o usufruttuario) dell'immobile, al quale la legge riferisce la condizione della mancanza di reddito. È evidente che in tale evenienza la percezione di un canone a fronte dell'uso dell'immobile sarebbe di per sé sufficiente a configurare un reddito in capo al possessore.

La seconda parte dell'art. 5-bis del D.P.R. 601/73 stabilisce l'e-

senzione del reddito per terreni, parchi e giardini che siano aperti al pubblico o la cui conservazione sia riconosciuta dal Ministero per i beni e le attività culturali di pubblico interesse. Si hanno, quindi, due ipotesi distinte.

Nella prima, il beneficio spetta alla sola condizione che il bene sia aperto al pubblico, anche se privo del vincolo o dei requisiti per la costituzione dello stesso.

Nella seconda ipotesi, invece, occorre un'espressa attestazione del pubblico interesse del bene emessa dall'amministrazione competente.

Ne deriva che i terreni, parchi e giardini già soggetti a vincolo godono automaticamente dell'esenzione, sempreché dalla loro utilizzazione non derivi al possessore alcun reddito.

5 - Locazione di immobili vincolati

L'art. 11, comma 2, della legge 30 dicembre 1991, n. 413 stabilisce che "In ogni caso il reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'art. 3 della L. 1° giugno 1939, n. 1089, e successive modificazioni e integrazioni, è determinato mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato". L'applicazione di tale norma non dà luogo a contrasti interpretativi in caso di utilizzo diretto dell'immobile da parte del proprietario o del titolare di altro diritto reale. Divergenze sussistono, invece, in ordine all'ipotesi di locazione del bene.

L'Amministrazione finanziaria ha sempre sostenuto che, relativamente agli immobili di interesse storico e artistico concessi in locazione, il reddito da dichiarare scaturisce dal confronto tra il reddito effettivo, diminuito della percentuale deducibile, e la rendita catastale (Circ. n. 7 del 1° giugno 1993; Circo n. 154/E del 30 maggio 1995; Nota n. 42935 del 25 febbraio 2000).

La giurisprudenza della Corte di Cassazione, invece, ha espresso un diverso orientamento. In particolare, con sentenza n. 2442 dell'11 gennaio/18 marzo 1999 e successive sentenze n. 3689, 5740 e 7408 del 1999, nonché n. 8038 del 2000, il Supremo Collegio ha affermato che la locuzione "in ogni caso" esprime l'intento del legislatore di sottoporre quei particolari fabbricati all'unico criterio della rendita catastale, con il beneficio della scelta della tariffa inferiore nella zona, a prescindere dall'ammontare dell'eventuale reddito locativo. Nello stesso senso, si vedano, tra le altre, le sentenze n. 9945/2000, n. 12790/2001, n. 14480/2003, n. 368/2004.

Inoltre, la Corte Costituzionale, con sentenza n. 346 del 28 novembre 2003, ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale sollevata da una Commissione tributaria in ordine all'art. 11, comma 2, della legge n. 413 del 1991 come interpretato dalla Cassazione.

I giudici costituzionali hanno affermato che nessun dubbio può sussistere sulla legittimità della concessione di un beneficio fiscale relativo agli immobili di interesse storico o artistico, in quanto tale scelta appare tutt'altro che arbitraria o irragionevole, in considerazione del complesso di vincoli e obblighi gravanti per legge sulla proprietà di tali beni.

Alla luce di ciò, l'Amministrazione finanziaria, con Circolare n. 9/E del 14 marzo 2005 ha mutato il proprio orientamento interpretativo sulla questione, riconoscendo che per gli immobili storico-artistici destinati ad uso abitativo il reddito deve essere sempre determinato applicando la minore tra le tariffe d'estimo previste

per le abitazioni della zona censuaria in cui è collocato l'immobile, anche se sono concessi in locazione a terzi.

Ritiene l'Agenzia delle Entrate che il legislatore ha inteso riferirsi, allorché ha fatto riferimento al reddito degli immobili riconosciuti d'interesse storico o artistico, ai fabbricati in genere destinati ad abitazione, siano essi goduti direttamente o concessi in godimento. Infatti, l'art. 11 andrebbe interpretato in raccordo con quanto statuito dal primo comma, lettera h), dell'art. 11 della medesima legge, che, sostituendo il secondo comma dell'art. 129 del T.U.I.R., afferma il principio della prevalenza del minore canone locativo per i fabbricati dati in locazione in regime legale di determinazione del canone. La locuzione "in ogni caso" starebbe appunto a significare che per gli immobili storici destinati ad abitazione si applica sempre la particolare disciplina dettata dall'art. 11.

Ne deriva, secondo l'Agenzia, che gli Uffici devono abbandonare le pretese volte ad affermare la determinazione sulla base del canone del reddito degli immobili di interesse storico o artistico concessi in locazione ad uso abitativo. Al contrario, devono essere sostenute le ragioni dell'Erario nei casi di unità immobiliari vincolate concesse in locazione e classificate catastalmente come negozio, magazzino, laboratorio, ufficio, immobile a destinazione speciale ecc. o comunque destinate ad uso diverso da quello abitativo.

In definitiva, la circolare n. 9/E da un lato ha segnato una svolta nella posizione interpretativa dell'Amministrazione; dall'altra, però, ha aperto un nuovo fronte.

La giurisprudenza, infatti, ha più volte affermato che il criterio contenuto nell'art. 11, comma 2, applicabile non solo agli immobili storici destinati ad uso abitativo, ma anche agli edifici locati ad uso non abitativo (in tal senso, si vedano Cass. n. 2178 del 9 dicembre 2004; n. 10860 del 31 marzo 2005). Anche alla luce della sentenza n. 346/2003 della Corte Costituzionale, infatti, non è condivisibile un'interpretazione dell'art. 11, comma 2, della legge 413 del 1991 che ne limitasse l'applicazione agli immobili storici adibiti ad uso abitativo. Se la regola generale per gli immobili di interesse storico o artistico è l'irrelevanza *tout court* del reddito locativo, in quanto l'unico criterio per la determinazione del reddito imponibile imputabile a tali immobili è il riferimento alle tariffe d'estimo, allora siffatta regola deve essere applicabile tanto se si tratti di locazione ad uso abitativo quanto se si tratti di locazione ad uso diverso.

Da ultimo, l'Agenzia delle Entrate, preso atto del prevalente orientamento

giurisprudenziale ed acquisito il parere favorevole dell'Avvocatura Generale dello Stato, ha emanato la Circolare n. 2/E del 17 gennaio 2006, con la quale ha ritenuto superata la tesi interpretativa sostenuta nella precedente Circolare n. 9/E in ordine alla non applicabilità dell'art. 11, comma 2, della legge n. 413 del 1991, anche agli immobili di interesse storico e/o artistico ad uso non abitativo.

Circa la locazione di immobili vincolati, si rammenta, infine, che il Codice dei beni culturali (art. 59) dispone che gli atti che trasferiscono, in tutto o in parte, a qualsiasi titolo, la proprietà o la detenzione dei beni culturali sono denunciati al Ministero entro trenta giorni dalla stipula.