



L'imposizione relativa agli immobili di interesse culturale

di **Stefano Ricci**

Dottore commercialista in Genova

Culture della materia presso il DITEA, Facoltà di Economia, Università degli Studi di Genova

Nonostante le recenti e numerose pronunce giurisprudenziali e ministeriali, il problema del trattamento fiscale dei redditi prodotti da immobili "storici", si presenta, alla vigilia delle dichiarazioni 2001, ancora tutt'altro che risolto. Scopo del presente studio sarà l'analisi, alla luce delle modifiche più recenti, della materia.

Il legislatore ha incominciato a trattare in modo organico il regime fiscale dei beni culturali solo nel 1982, a partire dalla cosiddetta legge Scotti (1). Con questo corpus normativo si è voluto attuare un sistema misto, o compartecipativo, finalizzato alla tutela del patrimonio di interesse culturale, mettendo in evidenza da un lato la necessità di un intervento del privato proprietario nella cura di detti beni e dall'altro provvedendo a delle incentivazioni fiscali per i proprietari, in virtù dell'attività di interesse pubblico da essi svolta.

A questo fine il legislatore ha agito in maniera organica, prevedendo agevolazioni sia per le imposte dirette (2) sia per quelle indirette (3), ed in particolare Invim, imposta di registro e successioni-donazioni, agevolazioni poi ulteriormente integrate ed innovate da una corposa serie di previsioni normative, non da ultime quelle contenute nella Finanziaria 2000 (4). Scopo del presente studio sarà quello di approfondire il problema limitatamente a ciò che concerne le imposte dirette, alla luce della più recente dottrina e giurisprudenza.

(1) L. 2 agosto 1982, n. 512, "Regime fiscale dei beni di rilevante interesse culturale".

(2) Artt. 1, 2 e 3 della L. 2 agosto 1982, n. 512.

(3) Artt. 5, 6, 7 e 8 della L. 2 agosto 1982, n. 512.

(4) L. 23 dicembre 1999, n. 488.

Non dobbiamo infatti dimenticare che, nonostante l'apparente maturità della disciplina, la diatriba in corso riguardo il trattamento fiscale di detti immobili non è affatto sopita, ed anzi è stata arricchita, anche quest'anno, da alcuni chiarimenti ministeriali e dall'intervento del Consiglio di Stato contrastanti tra loro.

Al fine di identificare, in via preliminare, ciò che si intende per beni di interesse culturale, la legge Scotti, e tutte le normative integrative o modificative seguenti, fanno riferimento alla L. 1° giugno 1939, n. 1089 (5), istitutiva dei vincoli su beni di interesse artistico, storico, archeologico ed etnologico. Detto testo normativo è stato esplicitamente abrogato con l'emanazione del D.Lgs. 29 ottobre 1999, n. 490, "Testo unico in materia di beni culturali ed ambientali" (6).

(5) Si vedano in particolare gli articoli da 1 a 5 e l'art. 36.

(6) D.Lgs. 29 ottobre 1999, n. 490.

Art. 2

Patrimonio storico, artistico, demo-etno-antropologico, archeologico, archivistico, librario
(commi 1 e 2)

1. Sono beni culturali disciplinati a norma di questo Titolo:

a) le cose immobili e mobili che presentano interesse artistico, storico, archeologico o demo-etno-antropologico;
b) le cose immobili che, a causa del loro riferimento con la storia politica, militare, della letteratura, dell'arte e della cultura in genere, rivestono un interesse particolarmente importante;

c) le collezioni o serie di oggetti che, per tradizione, fama e particolari caratteristiche ambientali, rivestono come complesso un eccezionale interesse artistico o storico;

d) i beni archivistici;

e) i beni librari.

2. Sono comprese tra le cose indicate nel comma 1, lettera *a)*:
a) le cose che interessano la paleontologia, la preistoria e le primitive civiltà;

b) le cose di interesse numismatico;

c) i manoscritti, gli autografi, i carteggi, i documenti notevoli, gli incunaboli, nonché i libri, le stampe, le incisioni aventi carattere di rarità e pregio;

d) le carte geografiche e gli spartiti musicali aventi carattere di rarità e di pregio artistico o storico;

Tra detti beni di rilevanza culturale particolare attenzione va senza dubbio rivolta agli immobili, sia a causa del numero di soggetti potenzialmente interessati al problema (7), sia per gli oneri di mantenimento spesso estremamente cospicui gravanti sugli stessi.

Il trattamento fiscale, ai fini delle imposte dirette, dei redditi prodotti da beni sottoposti a tutela appare estremamente articolato e deve quindi essere necessariamente analizzato sotto un plurimo punto di vista.

A) Base imponibile

L'art. 11, comma 2, della L. 30 dicembre 1991, n. 413 (Finanziaria 1992), ha introdotto una notevole agevolazione per quello che riguarda la determinazione del reddito prodotto da immobili prevedendo, in deroga all'art. 34 del Tuir, come "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".

Se la norma non ha causato problemi applicativi in caso di utilizzo diretto da parte di proprietario, usufruttuario o titolare del diritto d'uso o abitazione, si deve segnalare un acceso dibattito riguardo le modalità di applicazione del presente disposto agli immobili locati.

L'Amministrazione finanziaria, infatti, ha a più riprese sostenuto la tesi dell'applicabilità del generale disposto dell'art. 34 del Tuir, laddove prevede, ai fini della determinazione del reddito degli immobili, il confronto tra il corrispettivo della locazione e la rendita catastale, determinata, per gli immobili sottoposti a vincolo, con le modalità previste dalla sopra citata norma. Nella realtà evidentemente è ben difficile che il canone percepito per la locazione di un immobile di pregio non superi la rendita catastale, oltretutto derivante dalla minore delle tariffe d'estimo della zona censuaria in cui si trova l'immobile stesso, cosicché in tutte queste fattispecie la norma agevolatrice viene, a detta dell'Amministrazione finanziaria, di fatto, esclusa.

Avverso questa interpretazione restrittiva si sono subito schierate tanto la giurisprudenza di merito quanto la maggioritaria dottrina, principalmente sulla base di due considerazioni:

e) le fotografie con relativi negativi e matrici, aventi carattere di rarità e di pregio artistico o storico;

f) le ville, i parchi e i giardini che abbiano interesse artistico o storico.

(7) Confedilizia, in base ad uno studio effettuato nel 1999, ha individuato in circa 45.000 gli immobili sottoposti a vincolo, e in circa 15.000 gli immobili potenzialmente vincolabili.

- la prima letterale, dove si sottolinea che la locuzione "in ogni caso", utilizzata dal legislatore nella norma agevolatrice non pare legittimare alcun dubbio esegetico o interpretazione estensiva dell'art. 34 del Tuir;

- sotto un punto di vista teleologico, anche valutando il contesto giuridico in cui la norma è inserita, non pare esservi ragione per creare una discriminazione di tipo qualitativo tra i redditi prodotti mediante l'utilizzazione diretta ovvero la locazione dell'immobile.

A questo riguardo è intervenuta a più riprese la Corte di Cassazione (8), che ha accolto integralmente entrambe le citate critiche, sancendo quindi l'applicabilità della tassazione catastale a prescindere dall'utilizzo dell'immobile.

Nonostante l'autorevole pronuncia, il Ministero delle finanze, ha ribadito l'indirizzo, peraltro già manifestato in tutti i decreti dirigenziali inerenti alle istruzioni per le dichiarazioni delle persone fisiche per l'anno 2000, redatte abbondantemente dopo la pubblicazione delle citate sentenze della Corte di Cassazione, sostenendo una tesi per alcuni versi suggestiva.

L'Amministrazione finanziaria sottolinea infatti come la Suprema Corte non abbia tenuto in giusta considerazione la sopravvenuta normativa tributaria contenuta nella riforma delle locazioni, L. 9 dicembre 1998, n. 431. L'art. 8, comma 1, del testo prevede infatti come "... il reddito imponibile derivante al proprietario dai contratti stipulati o rinnovati ai sensi del comma 3 dell'articolo 2 a seguito di accordo definito in sede locale e nel rispetto dei criteri indicati dal decreto di cui al comma 2 dell'articolo 4 ..., determinato ai sensi dell'articolo 34 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, è ulteriormente ridotto [nel caso di immobili storici, n.d.A.] del 30 per cento".

Visto che ai sensi dell'art. 1, comma 2, le disposizioni fiscali previste dall'art. 8 si applicano anche agli immobili sottoposti a vincoli ai sensi del D.Lgs. 29 ottobre 1999, n. 490, il Ministero ha ribadito come detta norma abbia eliminato ogni residuo dubbio interpretativo riguardo l'applicabilità della tassazione ai fini Irpef in base ai canoni effettivamente percepiti, eventualmente ridotti del 30 per cento (9).

A parere di chi scrive detta interpretazione non sembra accettabile, ed anzi appare più coerente la tesi, diametralmente opposta a quella ministeriale,

(8) Si vedano a questo riguardo le sentenze nn. 2442 (in "il fisco" n. 18/1999, pag. 6167), 3689, 4740, 7408 (in banca dati "il fiscovideo"), tutte del 1999.

(9) Questa linea di condotta è chiaramente contenuta nel comunicato stampa del Ministero delle finanze del 21 aprile 2000.

che parte della dottrina ha formulato riguardo l'innovazione prevista con la L. n. 431/1998, ove si nega la possibilità di abrogazioni tacite della norma agevolatrice, visto il suo carattere di indiscussa specialità. Se è vero che l'art. 8 ha stabilito che il reddito derivante al proprietario, sempre determinato ai sensi dell'art. 34 del Tuir, "è ulteriormente ridotto del 30 per cento", e se è vero che, ai sensi dell'art. 11, comma 2, della L. n. 413/1991 "In ogni caso il reddito degli immobili riconosciuti di interesse ... artistico ... è determinato mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni nella zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato", allora sarebbe lecito sostenere come il reddito dell'abitazione vincolata locata in regime convenzionato possa essere rappresentato dalla rendita catastale corrispondente alla minore delle tariffe d'estimo della zona censuaria, ulteriormente ridotta del 30 per cento.

Un secondo aspetto che indicherebbe la sopravvivenza nel nostro ordinamento della L. n. 413/1991 può inoltre rinvenirsi nel fatto che l'art. 8 della L. n. 431/1998 tratti esclusivamente di immobili adibiti ad abitazione sottoposti a regime "convenzionato" mentre la fattispecie in esame ha evidentemente un campo applicativo molto più ampio, che ricomprende anche gli immobili locati con contratti di affitto "liberi" e degli immobili non abitativi.

Si segnala comunque che le argomentazioni del Ministero delle finanze non sembrano ad oggi aver sortito alcun effetto, visto che tanto il Tar del Lazio (10), quanto il Consiglio di Stato (11), facendo proprie le considerazioni sostenute dalla Corte di Cassazione nella citata sentenza n. 2442/1999, hanno sospeso tutte le istruzioni ministeriali dei modelli relativi 1999 e ora, per i redditi 2000, quelle al Mod. 730/2001.

Alla luce di questi interventi il Ministero ha assunto una linea a parere di chi scrive assai discutibile, invitando gli uffici periferici a continuare ad adottare l'interpretazione più restrittiva, limitandosi esclusivamente a formulare un invito a non applicare sanzioni nel caso di dichiarazioni presentate antecedentemente all'entrata in vigore della citata L. n. 431/1998, il 30 dicembre 1998.

Al fine di aggirare l'ulteriore censura effettuata dal Consiglio di Stato, riguardo l'utilizzazione di sistemi di rettifica automatici (12) delle dichiarazioni per ciò che riguarda i redditi da fabbricati storici, come conseguenza dell'inserimento nelle istruzioni ministeriali della sopra citata interpreta-

zione, il Ministero ha raccomandato di limitarsi ad adottare le ordinarie forme di accertamento (art. 37 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600), che permetterebbero il differimento della riscossione della sanzione e quindi la migliore tutela del contribuente.

Sempre a questo riguardo è necessario citare i recentissimi provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 25 maggio 2001 e del 7 giugno 2001 (13), emanati in ottemperanza della sopra citata ordinanza del Consiglio di Stato 2741/2001, che sottolineano come i contribuenti "i quali ritengano di adeguarsi all'orientamento interpretativo che fissa come reddito imponibile solo quello risultante dalle tariffe d'estimo ed esclude ogni prelievo fiscale sull'importo del canone locativo, possono compilare il quadro B senza indicare l'importo del canone di locazione, limitandosi ad inserire gli altri dati". Lascia perplessi come il Ministero, pur trovandosi nella scomoda posizione di dover fornire dei chiarimenti in merito a modalità dichiarative più volte aversate, continua, seppure con minor vigore, a sostenere la più rigida interpretazione, riservandosi in ogni caso "la possibilità di procedere alla notifica di apposito avviso di accertamento".

Altro problema ancora aperto, ma di portata del tutto marginale vista l'oggettiva peculiarità, è il caso di immobili di interesse culturale strumentali posseduti da imprese commerciali. In questo caso chi scrive dubita dell'applicabilità della tassazione catastale, visto che detti immobili producono (in caso di locazione) o contribuiscono a produrre (in caso di utilizzazione diretta) esclusivamente redditi d'impresa (14).

B) Detrazione per oneri

L'art. 13-bis (15) del Tuir, alla lettera g), prevede la detraibilità dall'imposta lorda del 19 per cento delle spese sostenute per il mantenimento, la protezione ed il restauro dei beni vincolati.

La norma non fa esclusivo riferimento ad immobili, bensì a qualsiasi bene, anche mobile, a patto che presenti un interesse artistico, storico, archeologico od etnologico.

Per quanto riguarda le spese detraibili, si deve trattare necessariamente di interventi di mantenimento, protezione e restauro dei beni sopra indicati.

(13) Rispettivamente in "il fisco" n. 23/2001, pag. 8205 e in questo numero della Rivista, a pag. 8882.

(14) Circolare ministeriale del 6 marzo 2001, n. 22/E (in "il fisco" n. 11/2001, pag. 4119).

(15) L'originaria formulazione dell'art. 10 del D.P.R. n. 597/1973 prevedeva la deducibilità dal reddito complessivo delle persone fisiche. Con l'art. 10 del D.L. 19 settembre 1992, n. 384, convertito dalla L. 14 novembre 1992, n. 438 si sono trasformate alcune deduzioni, tra cui quella in esame, in detrazioni d'imposta, pari al 19 per cento delle spese effettivamente sostenute in base all'ultima modificazione, intervenuta con L. 27 dicembre 1997, n. 449.

(10) Ordinanze del 15 marzo 2000, n. 2323 e 24 maggio 2000, n. 4385 (rispettivamente, in "il fisco" n. 19/2000, pag. 6518 e n. 24/2000, pag. 8065).

(11) Ordinanze del 18 aprile 2000, n. 1913 (in "il fisco" n. 19/2000, pag. 6518), 14 luglio 2000, n. 3655, e 8 maggio 2001 n. 2741 (in "il fisco" n. 20/2001, pag. 7362).

(12) Artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Il concetto di protezione e restauro è stato da alcuni autori considerato afferente esclusivamente i beni mobili, mentre la dottrina prevalente lo ritiene assimilabile alla manutenzione ordinaria dei beni immobili; la prassi ministeriale riconosce invece al termine "mantenimento" un'accezione fondamentale restrittiva, paragonandola di fatto alle spese di manutenzione straordinaria (16).

Secondo la dottrina prevalente la distinzione prevista dal legislatore in spese di manutenzione, protezione e restauro non sarebbe invece da intendere in modo precettivo, ma solo esemplificativo, ricomprendendovi in effetti tutte le spese, purché siano mirate o al recupero di un bene di interesse culturale in cattive condizioni o a proteggere il bene, in buone condizioni, dall'usura del tempo e degli agenti esterni, capaci di deteriorarlo o distruggerlo, in tutto o in parte.

Si segnala che con l'entrata in vigore del nuovo testo unico dei beni culturali ed ambientali è stata introdotta, in via normativa, l'assimilazione delle spese per interventi antisismici a spese di manutenzione.

Per l'identificazione delle spese, a prescindere dalla loro classificazione in ordinarie o straordinarie, è comunque escluso si debba fare riferimento alla L. 5 agosto 1978, n. 457, che ha invece influenzato l'individuazione di altri benefici sia in materia di Iva sia di imposte dirette. In questi casi, coerentemente con la volontà del legislatore, assume rilevanza non l'aspetto oggettivo della spesa, bensì quello teleologico, ovvero la conservazione dei beni vincolati.

Riguardo i soggetti che possono beneficiare della detrazione, pare del tutto superata una prima tesi restrittiva, che sottolinea come il regime agevolativo sia riservato esclusivamente ai titolari del diritto di proprietà. Nel testo normativo non si trova alcun riferimento a questo principio, ma anzi si sposta l'attenzione non tanto sul rapporto giuridico tra soggetto e bene, bensì sull'obbligo di manutenzione (17).

Sembra quindi opportuno convenire con la maggioritaria dottrina (18), quando individua i beneficiari in un'area applicativa estremamente ampia, fino a ricomprendervi anche quelli scaturenti da convenzioni private di natura personale.

Per l'ottenimento del beneficio sono previste due diverse procedure, a seconda dell'obbligatorietà della conservazione dei beni prevista da norme di legge:

(16) Circolare del Ministero delle finanze 25 maggio 1979, n. 27 (in "il fisco" n. 18/1979, pag. 1779).

(17) Si è molto discusso in dottrina se, in questi casi esista un preciso vincolo giuridico di intervento o un generico onere di intervento che in caso di inosservanza non comporti alcuna conseguenza.

(18) Allibranti Dall'Onda-Ferri, *Il nuovo regime tributario dei beni culturali*, Milano, 1995, e S. Capolupo, *Le imposte sui redditi dei beni di interesse storico e culturale*, in "il fisco" n. 39/1996, pag. 9310.

- in caso di disposizione normativa (19) che preveda l'obbligo in capo ai proprietari dell'immobile non deve essere attivato alcun procedimento specifico, ma è esclusivamente necessario conservare per il periodo previsto per l'accertamento delle imposte sui redditi (20) i documenti attestanti l'effettuazione delle spese. A questo riguardo si ritengono sufficienti le fatture debitamente quietanzate;

- quando non sussiste tale obbligo è necessario che il contribuente ottenga un'apposita certificazione della competente Soprintendenza del Ministero per i beni e le attività culturali (21) che attesti la necessità di detti interventi e dell'Ufficio tecnico erariale che attesti la congruità della spesa. Anche in questo caso sarà necessario conservare le due autorizzazioni, insieme con le fatture quietanzate delle spese, per il periodo previsto per l'accertamento delle imposte sui redditi.

Per la detrazione di detti oneri si applica il principio di cassa, ovvero assume rilevanza giuridica nell'anno in cui le spese sono state effettivamente sostenute. Le spese sono comunque detraibili nell'anno di sostenimento anche se il contribuente sia entrato in possesso delle autorizzazioni l'anno successivo, seppure entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi (22).

Nel caso in cui il contribuente non venga in possesso dei documenti richiesti nel sopra menzionato termine, nonostante il silenzio della legge a riguardo, si ritiene che la detrazione sarà fruibile nell'anno in cui sia completato il rilascio dai competenti uffici (23), non potendo addossare al contribuente un ritardo imputabile esclusivamente alla Pubblica Amministrazione.

Nel caso che lo stesso Ministero si accoli parte delle spese, sia direttamente sia attraverso provvidenze al possessore, saranno evidentemente detraibili esclusivamente le spese rimaste effettivamente a carico del contribuente.

È altresì possibile il caso in cui le autorizzazioni non siano rilasciate, per i seguenti motivi:

(19) Per quello che concerne l'obbligatorietà del mantenimento, si può fare riferimento al disposto dell'art. 37 del nuovo testo unico, di fatto riproduttivo degli abrogati artt. 14 e 16 della L. n. 1089/1939.

(20) Attualmente, ai sensi dell'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui la dichiarazione è stata presentata.

(21) L'art. 35 del D.Lgs. n. 490/1999 ha introdotto un notevole snellimento della procedura, escludendo la competenza delle amministrazioni centrali, come era invece previsto con la vecchia normativa.

(22) La disposizione tende a temperare il principio di cassa, spesso di difficile attuazione visti i tempi burocratici necessari per ottenere le due autorizzazioni.

(23) In questi termini si segnala la dottrina maggioritaria e la circolare del Ministero delle finanze 25 maggio 1979, n. 27.

- nel caso della Soprintendenza:
 - mancata necessità dell'intervento;
 - non congruità (tecnica) dell'intervento;
 - possibilità di pregiudizi del bene vincolato;
- nel caso dell'UTE esclusivamente in relazione alla congruità della spesa.

Nel primo caso sarà esperibile lo strumento del ricorso gerarchico ed alla giurisdizione amministrativa. Per quello che riguarda l'UTE, qualora vi siano delle discordanze sul valore della spesa, vi sono due teorie: la prima, che vede la natura vincolante dell'autorizzazione sull'*an* dell'intervento, che comporta conseguentemente anche in questo caso il ricorso gerarchico ed alla giurisdizione amministrativa. Una seconda, minoritaria, ritiene il documento vincolante solo sul *quantum* dell'intervento, per cui sarà solo (eventualmente) rilevante in sede di contenzioso fiscale (24).

Si segnala che in caso di lavori indispensabili, al fine di evitare danni notevoli ed irreparabili il proprietario ha la facoltà di effettuare le comunicazioni richieste successivamente all'inizio dei lavori.

I benefici in oggetto decadono in una serie di casi, ovvero:

- se la spesa non è stata autorizzata dalla Soprintendenza;
- se manca il visto dell'UTE (qualora si riconosca la caratteristica vincolante sull'*an*);
- se il conduttore muta la destinazione dei beni;
- se il proprietario pone in atto comportamenti miranti a non consentire l'esercizio del diritto di prelazione spettante allo Stato;
- se il possessore tenta di trafugare o esportare clandestinamente i beni (nel caso di beni mobili).

Nel caso in cui sia posto in essere uno dei comportamenti sopra indicati, l'Amministrazione dei beni culturali ne dà immediata comunicazione all'ufficio delle imposte dirette, al fine della rettifica delle detrazioni. In questo modo i termini di prescrizione di cui all'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973 ricominceranno a decorrere dal momento in cui è effettuata detta comunicazione, prolungando di fatto, come sanzione indiretta, i termini per l'accertamento.

In conclusione si segnala come di per sé l'agevolazione di cui all'art. 13-bis del Tuir sia compatibile con qualsiasi altro beneficio, salvo che questa possibilità non sia espressamente negata.

A questo riguardo in relazione all'agevolazione di cui alla L. 27 dicembre 1997, n. 449 (detrazione Irpef 36 per cento in 5 o 10 anni), è esplicitamente prevista la cumulabilità con l'agevolazione degli immobili oggetto di vincolo ai sensi del D.Lgs. n. 490/1999. In questo caso, sino a concorrenza delle

somme detraibili al 36 per cento, la detrazione al 19 per cento spetterà esclusivamente al 50 per cento (25).

C) Erogazioni liberali

Tra gli oneri detraibili dall'imposta sul reddito delle persone fisiche sono previste anche le erogazioni liberali ad enti ed istituzioni pubbliche, fondazioni ed associazioni regolarmente riconosciute od ad altri soggetti autorizzati dal Ministero per i beni e le attività culturali, che svolgono o promuovono "... attività culturali volte all'acquisto, alla manutenzione, alla protezione ed al restauro delle cose indicate nell'art. 1 della L. n. 1089/1939" [ora art. 2 del D.Lgs. n. 490/1999].

In primo luogo si deve rilevare come il legislatore, coerentemente con i presupposti agevolativi, abbia voluto premiare la destinazione e la finalità del contributo, non tenendo in considerazione il vincolo giuridico o la proprietà del bene culturale, pur escludendo dal beneficio, per il rischio di evidenti abusi, persone fisiche ed associazioni non riconosciute.

È interessante notare come dette attività possano essere messe in atto sia autonomamente (svolgono) sia indirettamente, attraverso la mera promozione delle stesse. In particolare si ritiene siano detraibili le liberalità in denaro erogate per l'effettuazione di mostre, esposizioni, studi, ricerche, iniziative a scopo didattico o promozionale, catalogazione e pubblicazioni relative ai beni culturali.

Nel caso di esercizio diretto, non pare ci siano particolari difficoltà, potendosi riscontrare sia l'oggetto sociale a livello statutario, sia l'attività esercitata concretamente. Più complicato verificare i presupposti nel caso della promozione della tutela dei beni vincolati.

In assenza di chiarimenti a riguardo, si deve desumere che questa attività non debba necessariamente essere esclusiva, a patto che le altre siano in ogni caso esercitate senza fine di lucro.

La norma appare invece assai più restrittiva laddove concede la detrazione per le erogazioni effettuate per l'organizzazione in Italia o all'estero di mostre e di esposizioni di rilevante interesse scientifico-culturale dei beni oggetto della trattazione, per cui è richiesta un'esplicita autorizzazione da parte del Ministero per i beni e le attività culturali (26).

Punto di particolare interesse è poi il fatto che la norma non parli di beni "sottoposti" bensì "indicati" dalla legge di tutela, generando il dubbio che l'erogazione liberale possa avere come oggetto beni che al momento della corresponsione non sia-

(25) A questo riguardo si veda anche la circolare del Ministero delle finanze n. 57/E del 1998 (in "il fisco" n. 10/1998, pag. 3314).

(26) Lettera così sostituita dall'art. 2, comma 10, della L. 8 ottobre 1997, n. 352.

(24) Si segnala che tutte le pronunce giurisprudenziali pubblicate sono orientate in questa seconda direzione.

no vincolati, purché presentino tutte le caratteristiche per diventarlo.

Il Ministero (27) ha interpretato questo punto in senso restrittivo, mettendo in evidenza come gli enti oggetto dell'agevolazione sarebbero in ogni caso tenuti a presentare l'elenco descrittivo dei beni tutelabili da essi posseduti, al fine di sottoporli a vincolo.

Per quanto l'interpretazione sia interessante, si deve rilevare come l'obbligo faccia esclusivamente riferimento ai beni direttamente posseduti, non facendo menzione dell'attività di promozione del recupero dei beni vincolati, anch'essa oggetto di agevolazione, fornendo quindi una risposta solo parzialmente valida.

Si segnala infine come tra i destinatari di detta agevolazione non rientrino, inspiegabilmente, gli enti ecclesiastici, pur essendo assai spesso proprietari di immobili sottoposti a vincolo. Autorevole giurisprudenza ha ritenuto comunque di poter derogare il tenore letterale della norma, ammettendone un'interpretazione estensiva (28). In conclusione è opportuno ricordare come siano ammesse in detrazione non solo le offerte in denaro, ma anche le cessioni gratuite di beni. In questo caso, per determinare l'ammontare della detrazione, si dovrà fare riferimento al costo di acquisto specifico o, quando non disponibile, al valore normale dei beni ceduti (29).

Abbiamo già messo in evidenza come, nonostante la presenza di alcune zone grigie alle quali non si è ancora riusciti agevolmente a fornire un'univoca interpretazione, la disciplina fiscale degli immobili sottoposti a vincolo appare sufficientemente organica e ben strutturata.

Le motivazioni di questo coordinamento sono sostanzialmente due. In primo luogo tutta la disci-

Il fisco

plina agevolatrice fa riferimento ad un testo normativo del 1939, mai modificato nei postulati fondamentali, riguardo cui i dubbi di natura interpretativa hanno già trovato soluzione in altre sedi. In secondo luogo, come abbiamo già avuto modo di mettere in evidenza, tutta la disciplina non è dovuta a singole e frammentarie disposizioni, bensì ad un unico intervento del legislatore, seppure modificato ed integrato, cosa assai rara nel nostro Paese, soprattutto in materia fiscale.

Queste due considerazioni ci spingono a fare alcune osservazioni sulle modifiche della disciplina apportata con l'introduzione del testo unico in materia di beni culturali ed ambientali. Detto testo non fa in effetti alcun esplicito riferimento a norme di natura fiscale, ma è evidente che, abrogando la L. n. 1089/1939, fornendo nuove (o forse solo più chiare) definizioni di bene di interesse culturale e semplificando le procedure di vincolo, sono di fatto modificate anche le modalità di esercizio dei benefici di natura fiscale oggetto di questo lavoro (30).

In particolare stupisce come il nuovo testo unico faccia riferimento sia ai beni culturali, a cui si riferiscono tutte le norme di natura fiscale prese in esame, sia ai beni ambientali, vera innovazione del testo legislativo. Per i beni sottoposti a vincolo ambientale non è però previsto alcun meccanismo di tipo agevolativo, seppure è evidente che anche in questo ultimo caso siano rinvenibili numerose delle motivazioni che hanno giustificato l'attribuzione di un trattamento fiscale di favore per i beni culturali, quali gli obblighi di non edificazione, ostacoli alla manutenzione edilizia, ordinaria e straordinaria, obbligo nell'utilizzo di particolari materiali o ad utilizzare specifici intonaci, eccetera.

Sarebbe quindi lecito aspettarsi da parte del legislatore un intervento al riguardo, al fine di eliminare una sperequazione oggettivamente iniqua.

(27) Circolare del Ministero dei beni culturali ed ambientali del 30 novembre 1982, n. 5131 (in "il fisco" n. 14/1983, pag. 1849).

(28) Sentenza III Sezione Consiglio di Stato, n. 66 del 1989.

(29) Lettera *h-bis* dell'art. 13-*bis* del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, introdotta dall'art. 2, comma 10, lettera *b*), della L. 8 ottobre 1997, n. 352.

(30) Si consiglia per un maggior approfondimento F. Solfaroli Camillocci, *Il nuovo testo unico dei beni culturali e ambientali*, in "il fisco" n. 10/2000, pag. 2817.