

LA VALORIZZAZIONE SOCIALE ED ECONOMICA DEL PATRIMONIO CULTURALE

INTERVENTO AL CONVEGNO

Il Valore del Bene culturale

I beni culturali: fruizione, riqualificazione, agevolazioni

Verona, 15 dicembre 2021

Prof. Avv. Fabio Marchetti

AGENDA

- Delimitazione del tema di indagine (*le agevolazioni fiscali per le opere di manutenzione e valorizzazione del patrimonio culturale privato*)
- Qualche dato giuridico (*stato dell'arte e prospettive di riforma*)
- Qualche dato economico (*dagli oneri erariali per la conservazione del patrimonio pubblico culturale agli oneri dei privati per la conservazione del patrimonio privato di interesse culturale*)
- Conclusioni e possibili proposte (*la trasformazione della detrazione fiscale in deduzione dall'imposta in linea con il DDL di riforma fiscale; una possibile soluzione alternativa nel breve periodo*)

DELIMITAZIONE DEL TEMA DI INDAGINE

Il tema che si andrà ad indagare è quello delle **agevolazioni fiscali per le spese di manutenzione, restauro e valorizzazione** degli immobili di interesse storico artistico, in una visione non già limitata al presente (fortemente condizionato dalla legislazione speciale conseguente alla crisi indotta dalla pandemia) bensì **con uno sguardo prospettico verso una disciplina a regime consapevolmente improntata al pieno riconoscimento del valore economico-sociale del patrimonio storico-culturale di proprietà privata**

Anche per ragioni di spazio e tempo, l'analisi si concentrerà sull'**imposizione sul reddito (IRPEF e IRES)**, mentre non saranno affrontati i temi riguardanti la tassazione della proprietà dell'immobile storico artistico (sia agli effetti dell'imposizione sul reddito che locale), né quelli riguardanti le imposte sui trasferimenti (imposizione di registro, di successione e donazione, ipo-catastale), pur nella consapevolezza della loro indubbia rilevanza

QUALCHE DATO GIURIDICO: LO STATO DELL'ARTE

A fronte di **obblighi di tutela e conservazione** a carico dei proprietari, possessori e detentori di immobili di interesse culturale previsti dal Codice dei beni culturali, l'attuale disciplina fiscale non appare adeguata agli oneri gravanti sui proprietari

Eppure più volte **la Corte Costituzionale** in presenza di regimi fiscali agevolati succedutisi nel tempo (dalla primigenia legge 2 agosto 1982, n. 512, alla legge 30 dicembre 1991, n. 413) ha sottolineato che *«nessun dubbio può sussistere sulla legittimità della concessione di un beneficio fiscale relativo agli immobili di interesse storico o artistico, apparendo tale scelta tutt'altro che arbitraria e irragionevole, in considerazione del complesso di vincoli ed obblighi gravante per legge sulla proprietà di siffatti beni»* (C.C. 28 novembre 2003, n. 346)

LO STATO DELL'ARTE

In estrema sintesi **quanto alle imposte sui redditi:**

- **per le persone fisiche**, soggette ad IRPEF, la principale agevolazione per le spese di manutenzione di immobili di interesse culturale è oggi la **detrazione d'imposta del 19%** [art. 15, lett. g) del tuir] spettante ai proprietari dei suddetti immobili, che si trova a concorrere con la detrazione delle spese per interventi di recupero prevista in via generale dall'art. 16-bis del tuir
- **per i soggetti IRES, società di capitali ed enti commerciali**, è viceversa prevista la **deduzione dalla base imponibile** dell'intero importo delle spese sostenute [art. 100, lett. e) del tuir]
- **per i soggetti IRES enti non commerciali**, è prevista la **detrazione d'imposta del 19%** delle spese sostenute (art. 147 del tuir).

In termini economici le società di capitali ed enti commerciali godono di un beneficio del 24/27,5% (pari all'aliquota IRES) a fronte del 19% spettante alle persone fisiche e agli enti non commerciali

IL DDL DELEGA PER LA RIFORMA FISCALE

Il DDL di delega per la Riforma fiscale contiene alcuni principi che sembrano andare nella direzione del riconoscimento dei beni culturali privati e delle dimore storiche, come componenti fondamentali del patrimonio storico culturale del nostro Paese

Mi riferisco, in particolare, all'**art. 7, comma 2, lett. c) del DDL delega**:

«prevedere, per le unità immobiliari riconosciute di interesse storico artistico, come individuate ai sensi dell'art. 10 del Codice dei beni culturali e del paesaggio, di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, e successive modificazioni, adeguate riduzioni del valore patrimoniale medio ordinario che tengano conto dei particolari e più gravosi oneri di manutenzione e conservazione nonché del complesso dei vincoli legislativi alla destinazione, all'utilizzo, alla circolazione giuridica e al restauro»

IL DDL DELEGA PER LA RIFORMA FISCALE

L'importanza in sé di tale principio di delega e, in particolare, che ai fini catastali deve tenersi conto *«dei particolari e più gravosi oneri di manutenzione e conservazione nonché del complesso dei vincoli legislativi alla destinazione, all'utilizzo, alla circolazione giuridica e al restauro»*, con ciò operandosi una sorta di riviviscenza, da più tempo auspicata, dell'abrogato art. 11, della legge n. 413/1991, che prevedeva l'applicazione *«in ogni caso»* della minor fra le tariffe di estimo previste per le abitazioni nella zona censuaria in cui tali immobili insistono

IL DDL DELEGA PER LA RIFORMA FISCALE

L'importanza anche sistematica di tale principio di cui dovrà tenersi conto anche ai fini del *“riordino delle deduzioni dalla base imponibile e delle detrazioni dall'imposta”* (art. 3 della bozza di DDL) che, per espressa previsione del principio di delega ivi indicato, deve tenere conto delle *“finalità”* che si intendono perseguire, finalità, per l'appunto, anche individuabili nel principio di delega di cui all'art. 7 del medesimo disegno di legge. Ciò può ben indirizzare verso un ritorno alla deduzione a suo tempo riconosciuta dall'art. 3 della legge n. 512 del 1982 (prima ed unica legge organica in materia fiscale per i beni di rilevante interesse culturale) o – in una più moderna visione – al riconoscimento di un *“credito d'imposta”* a fronte delle spese di manutenzione sostenute

L'ART. 65-BIS DEL D.L. 25 MAGGIO 2021, N.73

L'art. 65-*bis* inserito nel d.l. 25 maggio 2021, n. 73 (cd. Decreto Sostegni bis) dalla legge di conversione 23 luglio 2021, n. 106, ha previsto un **credito d'imposta** – utilizzabile in compensazione per il pagamento di imposte, nonché cedibile a terzi – per le spese sostenute per la tutela e la valorizzazione degli immobili storici artistici di proprietà privata. Tale credito è pari al **50% delle spese** effettivamente rimaste a carico dei proprietari

Va tuttavia segnalato che tale intervento appare avere una rilevanza meramente sintomatica, data l'esiguità della misura, essendo solo previsto uno stanziamento di **un milione di euro per gli anni 2021 e 2022**, che costituisce limite massimo di spesa

QUALCHE DATO ECONOMICO – PRECISAZIONE METODOLOGICA

I dati di seguito riportati derivano dalle analisi effettuate dalla Fondazione Bruno Visentini nel Primo e nel Secondo Rapporto dell'«Osservatorio Patrimonio Culturale Privato» e dai seguenti documenti e banche dati:

- Camera dei Deputati, *Il recupero e la riqualificazione energetica del patrimonio edilizio: una stima dell'impatto delle misure di incentivazione. Rapporto 2020* (26 novembre 2020)
- Commissione per le spese fiscali Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Rapporto annuale sulle spese fiscali 2020* (24 ottobre 2020)
- Agenzia delle Entrate, *Osservatorio del mercato immobiliare. Statistiche catastali 2020* (22 luglio 2021)
- Agenzia del Demanio, *Proposta progetto di bilancio di previsione 2021*(9 settembre 2021)
- Agenzia del Demanio, *Open data* consultabili su <https://dati.agenziademanio.it/#/>
- L. Baratta, *Turismo dimenticato. Il grande problema delle dimore storiche, escluse dal decreto rilancio*, <https://www.linkiesta.it/2020/07/associazione-dimore-storiche-immobili-privati-vincolati/>

NUMERO DELLE DIMORE STORICHE – SPESE PER INTERVENTI DI MANUTENZIONE – AMMONTARE DELLA DETRAZIONE FISCALE

- Numero delle Dimore Storiche: **37.708**
- Spese sostenute per interventi di manutenzione: **30 mld di € fra il 2007 e il 2017 pari mediamente ad una spesa di circa 90.000 € per Dimora Storica** (tenendo conto che il restauro di un bene vincolato costa il 30% in più di un bene non vincolato)*
- Ammontare della **detrazione d'imposta del 19%** ex art. 15, lett. g) del tuir per gli anni 2021, 2022 e 2023: **4,3 ml di €**
- **Frequenza** ovverosia soggetti che usufruiranno della detrazione del 19% negli anni 2021, 2022 e 2023: **2.214 con un effetto finanziario pari a 1.931,6 di € a testa**

* Una prova indiretta dell'elevato costo degli interventi di restauro riguardanti gli immobili storici/artistici viene dal citato art. 65-bis del d.l. 73/21 laddove prevede per richiedente un importo massimo di credito d'imposta pari a 100.000 €

SPESE DELLO STATO PER LA MANUTENZIONE DEL PATRIMONIO CULTURALE PUBBLICO (COMPRESO *ART BONUS*)

- Numero di immobili pubblici 30.390 di cui **5.025** (pari al 16,5%) costituiscono il «**Demanio Storico Artistico**»
- Spese di investimento per immobili pubblici previste nel 2021: **20 mld** di € cui vanno aggiunti **30 mld** di € per interventi antisismici
- Spese di investimento per immobili appartenenti al «**Demanio Storico Artistico**»: da circa € **3,3 mld** a circa **8,25 mld** (con interventi antisismici)
- Spese per l'*Art bonus* previste per gli anni 2021, 2022 e 2023: **20 ml di €**

FREQUENZA INTERVENTI SUL PATRIMONIO EDILIZIO PRIVATO

- Numero immobili censiti in catasto **76 ml** di cui **35 ml censiti come edilizia abitativa**
- **Importo** globale dei lavori edilizi **da 25 mld a 28 mld di €**
- **Numero** di interventi sul patrimonio edilizio **circa 1,5 ml**
- **Rapporto** percentuale fra gli interventi sul patrimonio edilizio e gli immobili di edilizia abitativa: **4,34%**

UNA PRIMA ANALISI

Spese sostenute dallo Stato per il patrimonio culturale pubblico
da circa € 3,3 mld a circa 8,25 mld + 20 ml per *Art bonus*

Spese sostenute dallo Stato per il patrimonio culturale privato
**4,3 ml di € per la detrazione del 19% + 1 ml per gli anni 2021 e 2022 per credito
d'imposta sul 50% delle spese (art. 65-*bis* d.l. 73/21)***

Delta

da 3.317.000.000 a 8.267.000.000 di €

** Senza considerare le altre tipologie di detrazioni fiscali (es. art. 16-bis, *tuir*) e gli oneri relativi alla deduzione ex art. 100 *tuir*, nonché i vari bonus edilizi*

CALCOLO MEDIO ANNUALE DEGLI INTERVENTI DI MANUTENZIONE E VALORIZZAZIONE DELLE DIMORE STORICHE

Numero delle Dimore Storiche: **37.708**

Media annuale delle spese per gli interventi: **90.000 di €**

Numero degli interventi annuali: **1.636 (4.34% di 37.708)**

Spese mediamente sostenute annualmente: **147.240.000 € (1.636 X 90.000 €)**

Base imponibile IRPEF teoricamente correlata alla detrazione del 19%:
circa 22.600.000 di €

PRIMA IPOTESI: DEDUZIONE DALLA BASE IMPONIBILE IRPEF DELLE SPESE DI MANUTENZIONE, RESTAURO E VALORIZZAZIONE DEGLI IMMOBILI STORICO CULTURALI

Spese mediamente sostenute annualmente: **147.240.000 €**

Aliquota media ipotizzata: **41%**

Costo lordo per lo Stato: **60.368.400 €**

Costo netto per lo Stato: 56.068.400 € (60.368.400 – 4.300.000 detrazione 19% contestualmente abrogata)

Tale ipotesi avrebbe il pregio di riaffermare il valore storico-culturale dei beni (mobili e) immobili di proprietà privata che concorrono al patrimonio culturale italiano in linea con la primigenia disciplina di cui alla legge n. 512 del 1982, di allineare il regime fiscale previsto per le persone fisiche (e gli enti non commerciali) a quello previsto per le società di capitali, nel pieno rispetto e aderenza all'art. 9 della Costituzione, nonché di dare attuazione al DDL delega per la riforma fiscale

SECONDA IPOTESI: CREDITO D'IMPOSTA DEL 50% SULLE SPESE ANNUALMENTE SOSTENUTE

Si ipotizza di utilizzare lo strumento previsto dall'art. 65-*bis* del d.l. 25 maggio 2021, n. 73, cd. Decreto Sostegni bis (credito d'imposta utilizzabile in compensazione per il pagamento di imposte, nonché cedibile a terzi, pari al 50% delle spese effettivamente rimaste a carico), che indubbiamente rappresenta uno strumento nuovo e spesso più efficace della deduzione – ancorché totale – della spesa dalla base imponibile

Spese mediamente sostenute annualmente: **147.240.000 €**

Credito d'imposta del 50%: **73.620.000 €**

**TERZA IPOTESI: CREDITO D'IMPOSTA PARI ALLA BASE IMPONIBILE
RISULTANTE DAI DATI SULLA DETRAZIONE DEL 19% IN MANIERA TALE DA
ASSICURARE UNA PARITÀ SOSTANZIALE CON LA SPESA PER L'ART BONUS**

Base imponibile IRPEF teoricamente correlata alla detrazione del 19%:
circa 22.600.000 di €

Effetto finanziario dell'art. 65-bis d.l. 73/21: **1.000.000 di €**

Totale: **23.600.000 di €**

Credito d'imposta del 100%: **23.600.000 di €**

Effetto finanziario per lo Stato: **23.600.000 di €**

Spesa per l'Art Bonus: **20.000.000 di €**

ALCUNE BREVE CONCLUSIONI

Nessuna delle ipotesi sopra formulate comporta un effetto finanziario per lo Stato in alcun modo avvicinabile alla spesa che lo Stato stesso (giustamente, sia mai!) sostiene per il proprio patrimonio storico culturale (**da circa € 3,3 mld a circa 8,25 mld + 20 ml per *Art bonus***)

Si va, infatti, da un effetto finanziario di **23.600.000 €** (terza ipotesi) ad un effetto finanziario di **56.068.400 €** (prima ipotesi) o di **73.620.000 €** (seconda ipotesi)

ALCUNE BREVE CONCLUSIONI

Pur privilegiando sotto il profilo teorico la **prima ipotesi** (che, come detto, rappresenterebbe il pieno riconoscimento del valore storico culturale dei beni di proprietà privata, in linea con l'art. 9 della Costituzione, cui a suo tempo era stata attuazione con la legge n. 512 del 1982 e che appare presente anche oggi nel DDL delega per la riforma fiscale), non può non considerarsi che la **terza ipotesi** appare nel breve periodo – se si vuole in via transitoria – quella più perseguibile

UNA PROPOSTA

La proposta che potrebbe prospettarsi è, pertanto, la seguente:

- ✓ rendere permanente a sistema e non più solo emergenziale l'**art. 65-bis del d.l. 73/21**
- ✓ prevedere un **incremento dal 50% al 100% del credito d'imposta** sulle spese effettivamente rimaste a carico dei proprietari
- ✓ **rifinanziare** tale disposizione con fondi non inferiori a **23.600.000 €** sostanzialmente allineati alla spesa stimata per l'*Art bonus* per il biennio 2022/2023 (20.000.000 €)
- ✓ prevedere che laddove la spesa per l'*Art bonus* dovesse incrementarsi, su **proposta del MiC potrà essere incrementato anche il fondo destinato alle opere di manutenzione e valorizzazione dei beni storico-culturali privati**

COMPLETAMENTO DELLA PROPOSTA

Poiché l'art. 65-*bis*, d.l. 73/21, prevede che il finanziamento del fondo sia anche **limite massimo di spesa** e, inoltre, che il credito d'imposta possa essere usufruito solo dalle persone fisiche «**a condizione che l'immobile non sia utilizzato nell'esercizio di impresa**», la proposta sopra formulata andrebbe integrata:

- a. prevedendo che per i soggetti che non dovessero poter accedere al credito d'imposta o dovessero fruirne limitatamente, **rimanga applicabile la detrazione d'imposta del 19% ex art. 15, lett. g) tuir** (ovviamente nella seconda ipotesi per la parte di spesa non coperta dal credito d'imposta)
- b. disponendo **una disciplina ad hoc per gli interventi riguardanti immobili utilizzati nell'esercizio dell'impresa**

L'IMPRESA SOCIALE

Nell'ultimo Rapporto dell'«Osservatorio Patrimonio Culturale Privato» della Fondazione Bruno Visentini è già stato sollevato **il tema dell'impresa sociale come possibile strumento di valorizzazione degli immobili storici artistici di proprietà privata**

In estrema sintesi si riassumo i risultati raggiunti

L'IMPRESA SOCIALE SOCIETARIA

Con l'entrata in vigore del **Codice del Terzo settore** l'impresa sociale ha ripreso nuova linfa, essendo compresa fra gli enti *no profit* (Ets) che perseguono **finalità di interesse generale**, fra cui rientrano gli «*interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio*» (art. 2, lett. f, d.lgs. 112/2017)

Pur dovendo attendersi per le norme di agevolazione fiscale l'autorizzazione dell'UE, l'impresa sociale costituita in forma societaria ed iscritta al RUNTs (artt. 11, comma 3, e 46, lett. d, d.lgs. 117/2017, che ha istituito il CTs) che persegua in forma di impresa attività di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale privato potrebbe godere di alcuni vantaggi

L'IMPRESA SOCIALE SOCIETARIA

In particolare, le imprese sociali costituite in forma societaria:

- ✓ da un lato, possono destinare una quota inferiore al 50% degli utili e degli avanzi di gestione annuali – dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti – alla distribuzione di dividendi ai soci, anche mediante aumento gratuito del capitale sociale o l'emissione di strumenti finanziari, nel limite dell'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato
- ✓ dall'altro, godono delle agevolazioni fiscali di cui all'art. 18 del d.lgs. n. 112/2017 (fra cui quelle, in materia di imposte sui redditi per investimenti nel capitale dell'impresa sociale) e all'art. 82, co. 4 e 6, del d.lgs. n. 117/2017 (agevolazioni in materia di imposta di registro e di IMU)