

Protezione, conservazione e tassazione delle dimore storiche private: sistemi a confronto

Vito Forte*

SOMMARIO: 1. Premessa. La diffusione delle dimore storiche in ambito europeo - 2. Uno sguardo oltre i confini nazionali: il sistema francese e il modello anglosassone - 2.1. Tutela e conservazione delle dimore storiche private francesi - 2.2. Il sistema di tassazione francese degli immobili storici di proprietà privata - 2.3. Le misure fiscali ed economiche a sostegno dei proprietari di dimore storiche francesi - 2.3.1. La Loi Monuments Historiques - 2.3.2. La Loi Malraux - 2.3.3. La Loi Aillagon - 2.4. Il modello anglosassone: breve introduzione al diritto di proprietà immobiliare - 2.5. Catalogazione e conservazione dei beni immobili d'interesse storico in Gran Bretagna - 2.6. La tassazione immobiliare e le misure fiscali di sostegno ai proprietari di listed buildings - 3. Il sistema italiano di protezione, conservazione e tassazione delle dimore storiche di proprietà privata - 3.1. La tutela del patrimonio culturale privato. Le dimore storiche di proprietà privata tra vincoli e obblighi conservativi - 3.2. Il sistema di tassazione italiano delle dimore storiche vincolate di proprietà privata - 3.3. Protezione e conservazione degli immobili storici sottoposti a vincolo: quali misure a sostegno dei proprietari privati? - 4. Sistemi a confronto. Conclusioni.

1. Premessa. La diffusione delle dimore storiche in ambito europeo.

In Italia le dimore storiche private rappresentano una preziosa testimonianza d'arte, nonché una parte rilevante del patrimonio culturale nazionale (1).

Secondo quanto emerge dal recente studio della Commissione Europea "Heritage Houses for Europe", in Europa ogni anno si investono circa 5 miliardi di euro solo per garantire l'apertura al pubblico delle dimore storiche (pubbliche e private), le quali, nel 2018, hanno consentito di generare un fatturato di 335 miliardi di euro, nonché la creazione di ben 9 milioni di nuovi posti di lavoro (2).

Lo studio realizza una prima mappatura pan-europea delle dimore storiche, analizzandone, in particolare, l'impatto socio-economico, alla ricerca di modelli di *business* innovativi in grado di supportarne la conservazione sostenibile.

A tal fine, la Commissione analizza la situazione relativa agli immobili edificati con funzione abitativa, posseduti o gestiti da privati, il cui valore artistico, storico o architettonico è pubblicamente riconosciuto.

Lo studio stima che oltre il 40% delle dimore storiche prese in conside-

(*) *Ricercatore nell'ambito del progetto "Osservatorio Patrimonio Culturale Privato" della Fondazione Bruno Visentini.*

Dottore in Giurisprudenza, ammesso alla pratica forense presso l'Avvocatura Generale dello Stato (avv. St. Pietro Garofoli).

(1) Cfr. SEVERINI, *Il codice dei beni culturali e del paesaggio*, in *Giornale Dir. Amm.*, 2004, 5, p. 469.

(2) Cfr. Commissione Europea, *Study of "Heritage Houses for Europe"*, 2019.

razione appartiene esclusivamente a privati, i quali devono farsi carico delle spese di conservazione delle stesse, nonché della valorizzazione della loro eredità culturale verso le comunità di riferimento (3). Tuttavia, oltre il 45% di suddetti immobili subisce una perdita a cui gli stessi proprietari devono far fronte, contribuendo con fondi personali; sicché è evidente la necessità per le istituzioni nazionali di prevedere adeguate misure di sostegno economico per questi ultimi (4).

Dall'indagine, inoltre, sembrerebbe emergere che la concentrazione più elevata di dimore storiche private è riscontrabile in Francia (5.200), in Italia (4.500) e in Gran Bretagna (1.650).

Sul punto, occorre rilevare, però, che gli immobili mappati dalla Commissione Europea, ai fini della propria analisi, sono riconducibili unicamente alle dimore storiche private iscritte alla *European Historic Houses Association* tra il 2018 e il 2019. Tale precisazione si rende necessaria poiché il loro numero risulta essere di gran lunga maggiore all'interno dei singoli Stati membri (si pensi, ad esempio, che in Italia le dimore storiche private sono più di 30.000 e rappresentano circa il 17% del capitale storico-artistico complessivo) (5).

Pertanto, sono evidenti le ragioni sottese alla necessaria attenzione che il legislatore nazionale deve riservare alla protezione, alla conservazione, nonché alla tassazione delle dimore storiche private: quest'ultimo, infatti, atteso il loro pregio, il numero elevato, nonché gli ingenti costi di conservazione, deve favorirne, ad un tempo, sia l'efficiente e tempestiva manutenzione, scongiurandone eventuali alterazioni strutturali, che la valorizzazione in funzione del loro valore storico, artistico e architettonico.

Tanto premesso, il presente contributo intende, preliminarmente, analizzare il sistema francese di conservazione e tassazione degli immobili storici di proprietà privata, ponendone in risalto le numerose misure fiscali ed economiche a sostegno dei proprietari dei predetti, nonché quello anglosassone - con particolare riferimento alla mappatura interna delle dimore storiche private classificate quali *listed buildings* - per poi comparare gli stessi con il sistema italiano di protezione, conservazione e tassazione degli immobili vincolati, rilevandone le criticità (6).

(3) Così CAPOZZUCCA, *Europa: le potenzialità delle dimore storiche*, in *ilsole24ore*, 26 ottobre 2019.

(4) Nel 2018 la spesa media dei proprietari di dimore storiche per la conservazione delle stesse si aggirava intorno ai 50.000 euro.

(5) Cfr. MONTI - CERRONI, *How the Widespread Presence of Historical Private Real Estate Can Contribute to Local Development*. REVIEW OF EUROPEAN STUDIES, vol. 11, No 1, 2019, pp. 183-193.

(6) La decisione di comparare il sistema italiano con i due sistemi sopraindicati è stata presa sulla base della maggiore concentrazione che le dimore storiche presentano all'interno di suddetti Stati rispetto alle altre realtà europee, nonché in funzione dei modelli di sostegno fiscale ed economico ai privati che questi ultimi offrono ai fini della loro conservazione e valorizzazione.

2. Uno sguardo oltre i confini nazionali: il sistema francese e il modello anglosassone.

2.1 Tutela e conservazione delle dimore storiche private francesi.

L'esperienza francese è da sempre attenta alla tutela ed alla valorizzazione del patrimonio storico-culturale nazionale (7).

La valorizzazione del patrimonio risponde alle priorità nazionali e la cultura è considerata quale contributo alla costruzione della cittadinanza (8).

In Francia, gli edifici, la cui conservazione è di interesse pubblico dal punto di vista storico, artistico o architettonico, possono essere classificati come monumenti storici, ovvero "iscritti" all'*Inventaire Supplémentaire des Monuments Historiques* (I.S.M.H.) (9). Tale iscrizione rappresenta una forma di protezione per i beni (pubblici e privati) caratterizzati da un notevole interesse su scala regionale, contrariamente alla classificazione, che intende proteggere i soli monumenti d'interesse nazionale (10).

Suddetti immobili a causa delle loro peculiari caratteristiche sono soggetti a disposizioni speciali in tema di conservazione; sicché per poter eseguire qualsiasi lavoro di manutenzione, riparazione, restauro o modifica i proprietari degli stessi sono chiamati a seguire uno specifico *iter* procedimentale fissato dalla legge in funzione della differente rilevanza dell'interesse culturale che ne ha giustificato la protezione.

Negli ultimi anni, il regime legislativo e quello regolamentare relativi alla circolazione ed alla conservazione dei monumenti storici francesi hanno subito profondi cambiamenti, sviluppandosi verso un ruolo sempre più attivo dei proprietari privati delle dimore storiche classificate o iscritte. Spetta ormai a questi ultimi, infatti, definire i programmi di manutenzione o restauro delle proprie dimore storiche, scegliere l'appaltatore principale per l'esecuzione dell'opera, assicurare i necessari finanziamenti e sollecitare l'aiuto dello Stato e di eventuali altri *partner* (es. *Fondation du Patrimoine*) (11).

Ai sensi dell'art. L. 621-9 del *Code du Patrimoine*, l'edificio classificato come monumento storico non può essere distrutto o spostato o essere soggetto a lavori di restauro o modifica senza autorizzazione rilasciata dal prefetto regionale (artt. R. 621-11 ss. *Code du Patrimoine*). Tali lavori non

(7) V. *Préambule de la Constitution du 27 octobre 1946*.

(8) V. <https://www.culture.gouv.fr/Regions/Drac-Bourgogne-Franche-Comte/Votre-DRAC/Patrimoines-et-Architecture/Valorisation-du-patrimoine>.

(9) V. *Livre VI du Code du Patrimoine*.

(10) Gli edifici sono classificati o registrati, rispettivamente, secondo le disposizioni degli artt. L. 621-1 e L. 621-25 ss. del *Code du Patrimoine*. La "decisione di protezione" deve elencare le parti dell'edificio sottoposte a vincolo, eccettuate le ipotesi in cui l'intero edificio risulti protetto.

(11) Per un approfondimento, cfr. TOUZEAU - MOUFLARD e VERJAT, *La protection des monuments historiques: Patrimoine immobilier*, Juris édition Dalloz, 2018.

sono soggetti a un permesso di costruzione, ma unicamente alla predetta autorizzazione.

Tra le opere che necessitano dell'autorizzazione prefettizia è possibile riscontrare il consolidamento, lo sviluppo, la riqualificazione, il risanamento nonché il restauro dell'intero immobile o di parti di esso (es. facciate), comprese quelle interne classificate, per cui è possibile altresì procedere ad una modifica della volumetria ed alla realizzazione di opere di finitura o decorazioni, lavori di carpenteria, imbiancatura e murali.

L'autorizzazione è necessaria anche per effettuare installazioni temporanee con una superficie superiore a 20 m² e una durata superiore ad un mese su terreni classificati (ivi compresi i giardini storici). Al contrario, i lavori di manutenzione ordinaria e di riparazione non sono soggetti all'autorizzazione prefettizia (art. R. 621-11, co. 3, *Code du Patrimoine*).

Prima di iniziare una delle opere *ut supra* su di una dimora storica privata classificata, il *maître d'ouvrage* (12) o il proprietario sono tenuti ad informare la *Conservation régionale des monuments historiques* (C.R.M.H.) (13) presso la *Direction régionale des affaires culturelles* (D.R.A.C.). L'adempimento di tale onere apre il processo di concertazione con l'Amministrazione, prodromico all'esecuzione dei lavori.

La consulenza del D.R.A.C. durante lo sviluppo del programma di studio e nel corso della progettazione preliminare per un progetto complesso, consente di beneficiare di un controllo scientifico e tecnico a monte.

La concertazione può continuare fino al progetto preliminare definitivo, che consente di presentare la richiesta di autorizzazione dei lavori.

Una volta rilasciata, l'autorizzazione dev'essere visibile all'esterno dell'edificio per tutta la durata dei lavori (14).

Le operazioni, oggetto di una specifica *déclaration d'ouverture* (art. L. 461-1 *Code de l'urbanisme*) (15) da inviare al municipio prima dell'inizio dei lavori, devono essere eseguite sotto il controllo scientifico e tecnico della *Direction régionale des affaires culturelles*.

La scelta dell'architetto responsabile delle opere avviene ad opera del solo proprietario. Tuttavia, per i lavori di restauro di edifici classificati, questa scelta deve essere compiuta tra gli *architectes en chef des monuments historiques* ovvero tra architetti francesi o stranieri con qualifica equivalente (v. artt. R. 621-26 - R. 621-28 *Code du Patrimoine*).

(12) Persona pubblica o privata per conto della quale vengono eseguiti lavori o lavori immobiliari.

(13) La *Conservation régionale des monuments historiques* è responsabile, in applicazione delle norme dettate dal *Code du Patrimoine*, della protezione del patrimonio monumentale e mobile, della sua conservazione, manutenzione, restauro e valorizzazione.

(14) V. art. R. 621-16 *Code du Patrimoine*.

(15) La dichiarazione di apertura del cantiere è un documento che segnala l'inizio dei lavori al municipio. Riguarda solo il beneficiario di un permesso di costruzione o di un permesso di sviluppo.

Qualsiasi cambiamento nella natura e nella portata dell'opera autorizzata deve essere oggetto di una nuova specifica richiesta di autorizzazione.

La verifica *in loco* della conformità dei lavori eseguiti all'autorizzazione rilasciata è obbligatoria per tutte le opere effettuate su edifici classificati come monumento storico protetto e viene condotta in collaborazione con il D.R.A.C.

Al completamento dei lavori, il *maître d'œuvre* deve presentare il *dossier* dei lavori eseguiti in quattro copie al *maître d'ouvrage*, che deve inviarne tre al *Service Territorial de l'Architecture et du Patrimoine*. Solo a seguito della consegna di tale documentazione il D.R.A.C. può provvedere a dichiarare la conformità dell'esecuzione dell'opera all'autorizzazione (16).

Il certificato di conformità delle opere consente il rilascio dell'attestazione del prefetto regionale che permette il pagamento del saldo di eventuali sussidi pubblici, nonché l'ottenimento delle deduzioni fiscali da parte dei proprietari privati delle dimore storiche protette sottoposte ai lavori (17).

I lavori su un immobile iscritto all'*Inventaire Supplémentaire des Monuments Historiques*, a differenza di quelli effettuati su edifici classificati come monumenti storici, sono soggetti ad una *autorisation d'urbanisme* (permesso di costruzione o dichiarazione di lavoro a seconda della natura dell'opera) (18).

La consultazione preventiva *ut supra* per gli immobili storici iscritti non è obbligatoria, ma solo consigliata (19); tuttavia, per i lavori effettuati su tali edifici il *maître d'ouvrage* o il proprietario, prima di intraprendere l'opera, sono tenuti ad informare la *Conservation régionale des monuments historiques* presso la D.R.A.C.

I lavori di riparazione e modifica di un edificio storico iscritto, ad eccezione di quelli di manutenzione ordinaria, sono soggetti a un permesso di costruzione, così come quelli di ristrutturazione che possono influire sullo stato o sull'aspetto della parte protetta dell'immobile o comprometterne la conservazione.

Qualora i lavori necessitano della demolizione di una parte dell'edificio, è altresì obbligatoria una domanda di permesso di demolizione.

Allo stesso modo, se le opere richiedono uno scavo e/o un'elevazione del terreno di oltre 2 metri e coprono un'area maggiore o uguale a 20.000 m², è necessario un *permis d'aménager* (20).

Le opere non soggette al codice urbanistico, come la modifica di giardini

(16) La dichiarazione di conformità dev'essere rilasciata dal D.R.A.C. entro 6 mesi dalla consegna della documentazione *ut supra*.

(17) V. *infra* par. 2.2.

(18) V. art. L. 421-1 *Code de l'urbanisme*.

(19) Qualora l'interessato decida d'intraprendere la strada della consultazione preventiva, si applicherà *in specie* il procedimento di consultazione analizzato in relazione agli edifici storici classificati come monumenti storici.

(20) V. artt. R. 421-19 ss. *Code de l'urbanisme*.

storici, di converso, sono soggette alla *déclaration préalable* (dichiarazione preventiva) prevista dal *Code du Patrimoine* (21).

La procedura ai fini dell'ottenimento di un'*autorisation d'urbanisme* è identica a quella che si applica alle altre costruzioni. Tuttavia, la decisione che concede l'autorizzazione o la decisione di non opporsi alla *déclaration préalable* deve aver luogo in seguito all'accordo con il prefetto regionale (22).

Una volta rilasciata l'autorizzazione, prima del loro inizio, i lavori sono oggetto della *déclaration d'ouverture de chantier* (dichiarazione di apertura del cantiere), che dev'essere inviata sia al sindaco, che alla *Conservation régionale des monuments historiques*.

La scelta dell'architetto responsabile delle opere appartiene al solo proprietario e i lavori vengono eseguiti sotto il controllo scientifico e tecnico del D.R.A.C. (23).

Al termine dei lavori occorre procedere alla dichiarazione di completamento dei lavori, da effettuarsi presso il municipio che ha rilasciato l'autorizzazione.

Come per gli edifici classificati come monumenti storici, la verifica di conformità delle opere su edifici iscritti all'I.S.M.H. è obbligatoria e viene eseguita in collaborazione il D.R.A.C.

Il certificato di conformità consente al prefetto regionale di rilasciare l'attestazione che consente il pagamento del saldo degli eventuali sussidi pubblici accordati, nonché l'ottenimento di deduzioni fiscali.

Qualsiasi scoperta realizzata durante i lavori di un'immobile classificato o iscritto all'I.S.M.H., riguardante un nuovo elemento relativo alla storia, all'architettura o alla decorazione dell'edificio dev'essere immediatamente riferita al prefetto regionale, che decide le eventuali misure di salvaguardia da adottare.

Ma vieppiù. Anche i lavori su un edificio situato vicino ad una dimora storica classificata come monumento storico o iscritta all'*Inventaire Supplémentaire des Monuments Historiques* possono necessitare, in taluni casi e a determinate condizioni, dall'*autorisation d'urbanisme*.

L'obbligo di ottenere la predetta autorizzazione si verifica quando:

1. l'edificio è annesso ad una dimora storica classificata, ovvero sia è in contatto con quest'ultima;
2. l'edificio forma un *ensemble cohérent* con un monumento storico o contribuisce alla sua valorizzazione;

(21) V. artt. L. 632-1 ss. *Code du Patrimoine*.

(22) Anche per i lavori da eseguirsi su immobili storici iscritti, il nome dell'architetto autore del progetto deve essere visibile sul terreno interessato dall'*autorisation d'urbanisme*.

(23) Come per i lavori di conservazione di monumenti storici, qualsiasi cambiamento nella natura e nella portata dell'opera deve essere oggetto di una nuova richiesta di autorizzazione da parte del *maître d'ouvrage* o del proprietario.

3. i lavori riguardano una parte non protetta di un edificio parzialmente classificato come monumento storico;

4. l'edificio è situato nel campo di visibilità di una dimora storica classificata o iscritta, ovvero a meno di 500 m. dalla stessa (24);

5. l'edificio è situato all'interno di un perimetro di protezione adattato o modificato, divenuto *périmètres délimités des abords*.

L'*autorisation d'urbanisme* necessaria dipende anche dalla natura del lavoro. Occorre, infatti, un *permis de construire* in caso di cambio di destinazione dei locali o aggiunta di una superficie superiore a 20 m², un *permis de démolir* in caso di demolizione, un *permis d'aménager* qualora le opere richiedono uno scavo e/o l'elevazione del terreno di oltre 2 metri o una *déclaration préalable* se i lavori modificano l'aspetto esteriore dell'edificio nonché nelle ipotesi in cui prevedono la creazione di una superficie o un ingombro tra 5 m² e 20 m².

La procedura per ottenere il rilascio dell'autorizzazione, identica a quella delle altre costruzioni, è però caratterizzata dal preventivo accordo con l'*Architecte des Bâtiments de France*.

I lavori che non sono soggetti a un *permis* o a una *déclaration préalable*, necessitano comunque dell'autorizzazione del prefetto del dipartimento, resa successivamente al parere dell'*Architecte des Bâtiments de France*.

Da quanto analizzato, emerge chiaramente non solo l'attenzione riservata dall'ordinamento francese all'*iter* procedurale dei lavori di conservazione delle dimore storiche di proprietà privata al fine di evitare possibili alterazioni delle stesse che possano pregiudicarne il valore storico, artistico o architettonico; bensì anche la cautela che il legislatore d'oltralpe ha voluto adottare in relazione alle opere su beni situati nelle immediate vicinanze degli immobili storici protetti (classificati o iscritti). Prevedere una serie di casi tassativi in cui sono necessarie specifiche autorizzazioni per la realizzazione di lavori di manutenzione su immobili non qualificabili come monumenti storici consente *in specie* di evitare, da un lato, possibili danni strutturali agli edifici protetti e, dall'altro, l'eventuale svalutazione del sito ove la dimora storica classificata o iscritta è ubicata.

2.2. Il sistema di tassazione francese degli immobili storici di proprietà privata.

Il sistema fiscale francese è improntato ai principi di uguaglianza, capacità contributiva e progressività, già enunciati nella *Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen* del 1789 (25), e prevede imposte nazionali e locali, in base alla destinazione del gettito.

Tale sistema per molti aspetti si presenta speculare a quello italiano, in

(24) Deroghe dal perimetro protetto di 500 m. possono essere prese su proposta dell'*Architecte des Bâtiments de France*.

(25) Cfr. JELLINEK, *La dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino*, Milano, 2002.

particolare in riferimento alla tassazione delle persone fisiche, la quale, tuttavia, in relazione all'imposta sui redditi (*Impôt sur le Revenu*), non avviene a livello individuale, bensì in base al *foyer fiscal*, ovvero sia il nucleo familiare ai fini fiscali, che può risultare composto da una sola persona (non coniugata, divorziata o vedova), da una coppia coniugata, da persone (anche dello stesso sesso) legate da un'unione di fatto regolata da un patto civile di solidarietà (P.A.C.S.), nonché dalle persone a loro carico (26).

La base imponibile dell'imposta sui redditi, pertanto, è costituita dalla somma dei redditi conseguiti dalle persone considerate facenti parte del *foyer fiscal* (art. 156 c.g.i.). Di talché, il reddito netto globale, rappresentato dal risultato del reddito lordo globale (*Revenue Brut Global*) sottratte le spese deducibili, è costituito dall'insieme dei redditi dei singoli componenti del *foyer fiscal*, ascrivibili ai sensi dell'art. 1 A c.g.i., alle seguenti categorie: *revenus fonciers* (redditi fondiari); *bénéfices industriels et commerciaux* (redditi d'impresa); *bénéfices de l'exploitation agricole* (redditi agrari); *traitements, salaires, indemnités, émoluments, pensions et rentes viagères* (redditi da lavoro dipendente); *bénéfices des professions non commerciales et revenus y assimilés* (redditi da lavoro autonomo); *revenus de capitaux mobiliers* (redditi da capitale); *plus-values de cession à titre onéreux de biens ou de droits de toute nature*; nonché *les rémunérations* di cui al co. 2, punto 3 del medesimo articolo.

In particolare, *les revenus fonciers*, a differenza di quanto accade nel sistema italiano, sono costituiti unicamente dai redditi derivanti dalla locazione d'immobili (ivi comprese le dimore storiche) e terreni (compresi i giardini storici) (27). Non rientrano, però, in tale categoria i redditi derivanti dalla locazione (e sublocazione) d'immobili ammobiliati, dalla sublocazione d'immobili non ammobiliati, nonché i redditi da locazione generati da un'impresa commerciale o agricola (28).

Orbene, le dimore storiche, attese le loro peculiari caratteristiche, sovente si prestano ad essere locate; tuttavia, a differenza di quanto accade in relazione ai beni immobili non classificati quali monumenti storici, i proprietari delle predette non possono beneficiare del regime *micro-foncier* (regime forfettario), applicabile al *foyer fiscal* avente un *revenue fonciers brut global* non superiore a 15.000 euro (29). In relazione a questi ultimi, infatti, trova applicazione unicamente il regime ordinario di tassazione dei *revenus fonciers* (c.d. *régime*

(26) Per un approfondimento, cfr. SANTORO, *Scheda Paese - Francia*, in *Fisco Oggi*, 8 gennaio 2019.

(27) Ai fini dell'imposta sui redditi delle persone fisiche non sono tassati i beni immobili non locati a disposizione del proprietario.

(28) I redditi derivanti dalla locazione, nonché dalla sublocazione, di immobili ammobiliati sono riconducibili alla categoria dei *bénéfices industriels et commerciaux* (cc.dd. B.I.C.), mentre quelli derivanti dal subaffitto di immobili non ammobiliati ai *bénéfices des professions non commerciales et revenus y assimilés* (cc.dd. B.N.C.).

(29) Cfr. DEREIX - KISLIG, *Les investissements immobiliers & défiscalisation*, Paris, 2020, pag. 22.

réel), nonché i conseguenti benefici fiscali previsti dall'applicazione in specie della *Loi Monuments Historiques* (v. *infra* par. 2.3.1.).

Invero, qualora le dimore storiche francesi di proprietà privata non dovessero essere qualificate come monumenti storici (30), il regime fiscale applicabile ai proprietari delle stesse risulterebbe comunque riconducibile al doppio binario tracciato dal *Code Generale des Impôts* (c.g.i.) in tema di tassazione dei *revenus fonciers* (art. 14 ss c.g.i.).

Mentre il regime *micro-foncier* prevede un abbattimento forfettario del 30% del totale dei *revenus fonciers bruts*, consentendo l'integrazione del restante 70% con gli altri redditi percepiti dal *foyer fiscal* ai fini dell'imposta sul reddito, il regime ordinario di tassazione dei redditi *ut supra* comporta la possibilità di dedurre i costi e gli oneri sostenuti per la proprietà locata nonché, nell'ipotesi in cui il risultato dell'operazione risulti positivo, il computo di quest'ultimo ai fini del calcolo del *revenu brut global*, mentre, nell'ipotesi in cui risulti negativo, la deduzione del *déficits fonciers* dal totale (*Revenu Net Global*), consentendo così una riduzione del *quantum* dell'imposta dovuta (31).

Il *déficits fonciers* derivante dalle spese deducibili - diverse dagli interessi sui prestiti - può essere dedotto dal *revenu brut global del foyer fiscal* per un ammontare complessivo non superiore, di regola, a 10.700 euro (32). Limite che, tuttavia, non trova applicazione in relazione alle spese sostenute dai proprietari di dimore storiche, seppur al verificarsi delle specifiche condizioni dettate dalla *Loi Monuments Historiques*.

Ciò posto, occorre rilevare che l'imposizione diretta sugli immobili francesi, riguardante anche le dimore storiche private, si articola principalmente in quattro tipologie di prelievo: la *taxe d'habitation* (art. 1407 ss c.g.i.), la *taxe foncière* (art. 1380 ss c.g.i.), la *taxe d'enlèvement des ordures ménagères* (art. 1520 ss c.g.i.), nonché l'*impôt sur la fortune immobilière* (art. 964 ss c.g.i.) (33).

La *taxe d'habitation* è un'imposta riscossa annualmente dalle autorità locali, che grava sui proprietari, sui locatari o sugli occupanti a titolo gratuito (34) di un immobile adibito ad abitazione principale ovvero a residenza se-

(30) Trattasi delle ipotesi in cui le dimore storiche non sono classificate come monumenti storici o iscritte all'I.S.M.H.

(31) Cfr. LUBIN, *Fiscalité immobilière, Acquisition - Gestion - Vente - Imposition*, Editions Le Moniteur, 2013.

(32) Qualora il *déficits fonciers* totale risulti superiore a 10.700 euro, l'eccedenza potrà essere riportata nei 10 anni successivi sul *revenu foncier net* positivo. Il limite del *déficits fonciers* è innalzato a 15.300 euro nei casi tassativamente indicati dalla legge (v. *Loi Périssol* e *Loi Cosse*).

(33) Cfr. POMMIER, *Impôts locaux: «La France est une exception en Europe»*, in *Le Figaro*, 18 febbraio 2014.

(34) Per un approfondimento sui soggetti passivi, cfr. *Conseil d'Etat*, 18 giugno 2016, n. 386200; *Cassation*, 5 dicembre 2018, n. 17-31.189.

condaria (35). Sono esonerati dal pagamento del tributo per l'abitazione principale i soggetti che soddisfano tre condizioni: 1) percezione dell'indennità di solidarietà per anziani (A.S.P.A.) o dell'indennità di invalidità supplementare (A.S.I.) (36), ovvero dell'indennità per adulti disabili (A.A.H.) (37), o in alternativa coloro che risultano essere disabili, oppure ultrasessantenni o vedovi di qualunque età non soggetti all'*impôt sur la fortune immobilière*; 2) l'importo del reddito imponibile per l'anno precedente non deve superare il limite di cui all'art. 1417-I c.g.i.; 3) gli interessati devono occupare l'immobile, come abitazione principale, da soli, con il coniuge o con il partner P.A.C.S., ovvero con persone a carico, con soggetti percettori di A.S.I. o A.S.P.A. o con una terza persona disabile (38).

Sono interessati dalla *taxe d'habitation* gli immobili sufficientemente ammobiliati (art. 1407 c.g.i.) (39), nonché le *dépendances* (art. 1409 c.g.i.) (40). Al contrario, gli edifici non abitabili - caratterizzati ad esempio dall'assenza di utenze e da nessun tipo di arredo - e non occupati devono ritenersi esclusi dall'ambito applicativo del tributo (41). Pertanto, i proprietari di dimore storiche non rientranti nelle predette categorie, nonché titolari d'immobili non abitabili, non arredati e non occupati, non possono ritenersi esenti dal pagamento della *taxe d'habitation*.

L'aliquota fiscale varia in base alle caratteristiche della proprietà (es. dimensioni) e alla situazione personale del contribuente (es. *foyer fiscal*), risultante al 1° gennaio dell'anno d'imposta (42).

La *taxe d'habitation* è calcolata sul valore locativo netto, pari al valore catastale dell'immobile diminuito, nel caso dell'abitazione principale, delle detrazioni obbligatorie (es. familiari a carico) ovvero di quelle facoltative (es. disabilità o handicap di uno dei componenti del nucleo familiare). A suddetto valore si aggiungono le aliquote previste dal Comune ove l'immobile è situato,

(35) La legge di bilancio francese del dicembre 2017 ha modificato il *Code Generale des Impôts*, prevedendo la progressiva riduzione della *taxe d'habitation* sulle residenze principali per l'80% dei contribuenti nell'arco del triennio successivo (il 30% nel 2018, il 65% nel 2019 e il 100% nel 2020). Per il restante 20% dei contribuenti il tributo sarà ridotto del 30% nel 2021, del 65% nel 2022, nonché del 100% nel 2023.

(36) V. artt. L. 815-1 e L. 815-24 c.s.s.

(37) V. art. L. 821-1 c.s.s.

(38) I soggetti esentati dal pagamento della *taxe d'habitation* sono altresì esonerati dalla *contribution à l'audiovisuel public* (art. 1605 c.g.i.). Essere esonerati dalla *taxe d'habitation*, tuttavia, non significa essere automaticamente esentati dal pagamento della *taxe foncière* e dalla *taxe d'enlèvement des ordures ménagères*.

(39) Cfr. *Conseil d'Etat*, 14 giugno 1972, n. 79444.

(40) Cfr. RM Ansquer, JO déb AN du 27 mars 1985, n. 62720, p. 2364.

(41) In tal caso, tuttavia, i proprietari sono tenuti a dichiarare periodicamente lo stato di suddetti immobili al *Trésor Public*.

(42) Cfr. STECKEL - ASSOÛÈRE, *La taxe d'habitation, Collectivités locales, Encyclopédie juridique Dalloz*, 3^e édition, décembre 2017, no 7830, pp. 1-39.

o dall'amministrazione per i *syndicats intercommunaux*, nonché altre eventuali addizionali (es. G.E.M.A.P.I.) (43).

La *taxe foncière* è una tassa locale sulla proprietà dei beni immobili, che prescinde dalle caratteristiche degli stessi. Quest'ultima grava esclusivamente sul proprietario dell'immobile e si applica sia sulla proprietà edificata (*taxe foncière sur les propriétés bâties*) che su quella non edificata (*taxe foncière sur les propriétés non bâties*).

La differenza tra la *taxe d'habitation* e la *taxe foncière* riguarda il presupposto impositivo, nonché il soggetto passivo: mentre la prima è una tassa che grava su locatari e proprietari, riguardando l'abitabilità dell'edificio, la seconda è un tributo che colpisce unicamente il proprietario dell'immobile a prescindere dalla sua abitabilità.

La base imponibile della *taxe foncière sur les propriétés bâties* è costituita dalla rendita catastale netta, corrispondente al 50% del valore locativo catastale al 1° gennaio dell'anno d'imposizione (art. 1388 c.g.i.). L'importo della tassa dovuta è determinato applicando al valore locativo, rivalutato secondo un coefficiente stabilito annualmente, le aliquote deliberate dai Comuni (44).

Sono esenti dalla *taxe foncière* i proprietari di edifici rurali ad uso agricolo, di alloggi modesti situati nei D.O.M. (Domini d'Oltre Mare), ovvero di locali che ospitano un'associazione di mutilati di guerra o sul lavoro oppure riconosciuti di pubblica utilità (45). Sono, inoltre, temporaneamente esenti per due anni i proprietari di nuove costruzioni, seppur a determinate condizioni (art. 1383 c.g.i.) (46), nonché i soggetti che occupano come residenza principale nuove costruzioni di alloggi sociali (artt. 1385 ss c.g.i.) (47).

Da un'attenta analisi della disciplina del tributo in oggetto, dunque, i proprietari di dimore storiche classificate "monumenti storici", iscritte all'I.S.M.H., ovvero facenti parte del patrimonio nazionale possono ritenersi pacificamente qualificabili come soggetti passivi della *taxe foncière sur les propriétés bâties*. Ciononostante, occorre precisare che questi ultimi, a differenza dei proprietari d'immobili *non classés*, sono legittimati a dedurre quanto pagato dal *revenu brut global* (48).

(43) V. art. 1530 c.g.i.

(44) La *taxe foncière sur les propriétés non bâties* si applica a giardini (anche a quelli storici), boschi e parchi, serre, paludi e saline, campi da golf e strade di proprietà privata. Il suo ammontare è determinato moltiplicando l'80% del valore locativo per i coefficienti determinati dalle autorità locali (art. 1396 c.g.i.).

(45) Non rientrano tra le proprietà imponibili neppure gli edifici di proprietà pubblica utilizzati per servizi pubblici che non generano reddito, edifici dediti al culto religioso, nonché quelli di proprietà di Stati esteri dedicati alle missioni diplomatiche.

(46) L'esenzione si applica indipendentemente dall'uso dell'immobile (abitazione principale, secondaria, costruzione commerciale...) e si può ottenere anche per edifici ristrutturati.

(47) In tal caso, l'esenzione può avere una durata variabile di 10, 15 anni o 20 anni.

La *taxe d'enlèvement des ordures ménagères* (tassa sui rifiuti solidi urbani), concerne tutte le proprietà imponibili ai fini della *taxe foncière sur les propriétés bâties* ed è calcolata sulla medesima base imponibile di quest'ultima.

Il tributo non dipende dal volume dei rifiuti prodotti ed è quindi dovuto dai proprietari anche in totale assenza di produzione degli stessi.

Quando l'immobile viene locato, il proprietario ha il diritto di recuperare l'importo dell'imposta dall'inquilino (decreto n. 87 - 713 del 26 agosto 1987). In questo caso, la tassa dev'essere incorporata da parte del proprietario nelle spese di locazione che il conduttore paga mensilmente (49).

L'*impôt sur la fortune immobilière* (I.F.I.), a differenza delle precedenti, è un'imposta statale. Quest'ultima, introdotta dall'art. 31 della legge n. 2017-1837 del 30 dicembre 2017, ha sostituito l'Imposta di Solidarietà sulla Ricchezza (I.S.F.), in vigore in Francia dal 1982 (50).

L'imposta riguarda esclusivamente i proprietari di un patrimonio immobiliare tassabile del valore complessivo superiore a 1,3 milioni di euro (art. 964 c.g.i.) (51); onde per cui è evidente la necessità di un'accurata analisi della stessa in relazione al peculiare tema delle dimore storiche di proprietà privata, il cui valore spesso risulta assai elevato.

L'I.F.I. è calcolata sul valore netto del patrimonio immobiliare imponibile al 1° gennaio dell'anno fiscale, il quale a sua volta è computato sulla base del valore di tutte le proprietà direttamente e indirettamente possedute dal soggetto passivo dedotte le spese "giustificabili" sostenute per le stesse (art. 974-I c.g.i.) (52), come ad esempio i costi relativi alla loro acquisizione, le spese di riparazione, manutenzione, miglioramento, ricostruzione, ampliamento e restauro, le imposte sulla proprietà (es. *taxe foncière*). Le sue aliquote seguono uno schema progressivo per scaglioni (art. 977 c.g.i.).

Orbene, in relazione all'imposta in esame è necessario evidenziare che nel 2019, durante i dibattiti per la legge finanziaria 2020, nonostante il sostegno del Senato, l'Assemblea Nazionale ha respinto un emendamento volto a garantirne la riduzione del 75% del valore per i proprietari di monumenti storici aperti al pubblico o che esercitano un'attività turistica o economica (53).

(48) V. *Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts* del 19 dicembre 2018, BOI-RFPI-SPEC-30-20-20-20181219, *RFPI - Revenus fonciers - Régimes spéciaux - Monuments historiques et assimilés - Modalités de déduction - Immeuble ne procurant aucune recette imposable*.

(49) Invero, l'unico soggetto responsabile dell'imposta nei confronti del fisco resta il proprietario dell'immobile.

(50) Cfr. GOLIARD, *Droit fiscal général*, 4° Edizione, Gualino Editore, 2020, pag. 39.

(51) Una riduzione d'imposta è prevista solo per i patrimoni imponibili netti compresi tra 1,3 e 1,4 milioni di euro, il cui ammontare è pari a 17.500 euro.

(52) L'abitazione principale del contribuente beneficia di un abbattimento forfettario del 30% del suo valore di mercato, a condizione che la stessa non sia detenuta per mezzo di una S.C.I.

Pertanto, ad oggi, i proprietari di dimore storiche classificate come monumenti storici o iscritte all'I.S.M.H., aventi un patrimonio immobiliare dal valore netto superiore a 1,3 milioni di euro, non possono ritenersi esenti dal pagamento dell'I.F.I., anche se esercenti attività d'impresa (54).

Tutti i tributi pocanzi analizzati, ad eccezione dell'ultimo, si basano sul valore locativo degli immobili, vale a dire l'affitto che questi produrrebbero normalmente se fossero locati. A tal proposito, tuttavia, occorre rilevare, per quanto riguarda i c.d. "alloggi con caratteristiche eccezionali" - categoria composta principalmente da monumenti storici - il governo francese, nonostante l'opposizione del Senato, ha recentemente votato un paragrafo (art. 146, C, 1 della legge finanziaria per il 2020) contenente due importanti novità, che il Consiglio Costituzionale ha dichiarato conformi alla Costituzione (55): la prima consistente nel nuovo calcolo del valore locativo di suddetti immobili (da effettuarsi in base al valore di mercato); la seconda riguardante l'applicazione di un'aliquota dell'8% al valore di mercato del bene, da parte delle autorità fiscali, ai fini del computo del valore locativo.

L'imposizione indiretta sugli immobili francesi, di converso, è riconducibile principalmente ai *droits de mutation* a titolo oneroso e a titolo gratuito. In relazione ai proprietari di dimore storiche *classés*, tuttavia, è necessario sottolineare sin da subito l'applicazione *in specie* di un regime fiscale più favorevole (artt. 795 ss c.g.i.). In particolare, sono esentati dall'imposta in oggetto i soli trasferimenti a titolo gratuito di beni immobili storici qualificati come monumenti storici. Anche i beni mobili che ne costituiscono il complemento storico o artistico sono esenti dall'imposta (*infra* par. 2.3.1).

2.3. Le misure fiscali ed economiche a sostegno dei proprietari di dimore storiche francesi.

Esaminato il sistema di tassazione francese degli immobili, in particolare quello delle dimore storiche private, posto che circa il 49,4% dei 43.600 edifici francesi protetti come monumenti storici (14.100 classificati e 29.500 registrati) appartengono a proprietari privati (persone fisiche e giuridiche) e solo il restante 50,6% alle autorità locali e allo Stato (56), è necessario sottolineare

(53) V. *Assemblée Nationale XV^e législature, session ordinaire de 2019-2020, deuxième séance du jeudi 17 octobre 2019* sul progetto di legge finanziaria 2020.

(54) Tuttavia, i beni immobili "professionali" sono esenti I.F.I., purché siano soddisfatte le seguenti condizioni: l'immobile dev'essere utilizzato nel contesto di una professione industriale, commerciale, artigianale, agricola o liberale; l'attività in questione deve corrispondere all'esercizio effettivo di una vera professione e dev'essere esercitata direttamente dal proprietario, dal coniuge, dal suo partner di P.A.C.S., o dai figli minori sotto amministrazione legale; l'attività deve essere la professione principale del contribuente e il bene dev'essere necessario per l'esercizio della stessa.

(55) Cfr. *Conseil Constitutionnel, décision* n. 2019-796 DC del 27 dicembre 2019.

l'importanza rivestita dalle misure di sostegno ai privati proprietari di tali edifici ai fini della loro conservazione e valorizzazione.

In particolare, in assenza di specifiche misure di sostegno, le dimore storiche private protette (classificate o iscritte) risulterebbero esposte ad una potenziale incuria da parte dei loro proprietari, atteso che la loro conservazione è resa assai difficile a causa degli elevati costi di manutenzione. A tal fine, l'ordinamento francese predispone delle rilevanti misure fiscali ed economiche (57) a sostegno dei proprietari di queste ultime, rintracciabili, principalmente, nella *Loi Monuments Historiques*, nella *Loi Malraux* e nella *Loi Aillagon*.

2.3.1. La *Loi Monuments Historiques*.

La *Loi Monuments Historiques*, introdotta in Francia nel 1913 e successivamente integrata nel *Code du Patrimoine* nel 2004 (58), offre ai proprietari di dimore storiche classificate o comunque registrate, a specifiche condizioni, rilevanti vantaggi fiscali; in particolare la possibilità di dedurre dal *revenu brut global* le spese sostenute per la conservazione dell'immobile in deroga al limite fissato dalla legge (59).

I benefici fiscali scaturenti dall'applicazione di suddetta legge possono essere utilizzati da tutti i contribuenti, domiciliati a fini fiscali in Francia (art. 4 B c.g.i.), proprietari di edifici: classificati come monumenti storici; registrati all'*Inventaire Supplémentaire des Monuments Historiques* (I.S.M.H.); rientranti nel patrimonio nazionale in ragione della "label" (etichetta) deliberata dalla "*Fondation du Patrimoine*" (art. L. 143-2 *code du patrimoine*) (60), previo parere favorevole del *Service Départemental de l'architecture et du patrimoine*; rientranti nel patrimonio nazionale, a causa del loro particolare carattere storico o artistico, previa approvazione del Ministro dell'economia e delle finanze, ed aperti al pubblico (61).

(56) Dato aggiornato al 2015 (v. <https://www.culture.gouv.fr/Sites-thematiques/Monuments-historiques/Presentation/Les-monuments-historiques>).

(57) Dal punto di vista delle misure economiche è bene precisare che i lavori di conservazione delle dimore storiche classificate o iscritte possono essere oggetto di specifiche sovvenzioni statali o delle comunità territoriali, ovvero di aiuti finanziari da parte d'impresе (v. *Loi Aillagon*); tuttavia, i soggetti pubblici, a differenza dei privati, possono sovvenzionare gli stessi nel limite del 40% delle spese effettive sostenute dagli interessati (art. L. 621-29 *Code du Patrimoine*).

(58) La disciplina in oggetto è stata da ultimo modificata dall'*ordonnance du Président de la République relative aux monuments historiques et aux espaces protégés du 8 septembre 2005*.

(59) Il limite attuale è di 10.700 euro.

(60) Il *label* è attribuito dalla *Fondation du Patrimoine*, fondazione istituita dalla legge n. 96-590 del 2 luglio 1996, al fine di favorire la conservazione e la valorizzazione degli immobili francesi particolarmente caratteristici del patrimonio e della cultura locale non tutelati dallo Stato come monumenti storici e appartenenti a proprietari privati. Il *label* consente a questi ultimi di beneficiare di eventuali finanziamenti pubblici, nonché delle deduzioni fiscali previste dalla legge. Il *label*, tra l'altro, è subordinato alla condizione che l'edificio sia visibile dalla pubblica via.

(61) Il proprietario dell'immobile, a partire dal 2009, per beneficiare delle agevolazioni della *Loi*

Qualora la classificazione *ut supra* dovesse riguardare unicamente alcune parti dell'edificio, il proprietario dello stesso non può però beneficiare delle agevolazioni fiscali in relazione a tutte le spese sostenute per la manutenzione dell'immobile, bensì può soltanto dedurre dal *revenu brut global* i costi sostenuti per la conservazione delle specifiche parti interessate dal vincolo.

In linea generale i proprietari di dimore storiche classificate o registrate, a condizione d'impegnarsi a conservare l'immobile per un periodo di almeno 15 anni (art. 156 *bis* c.g.i.) (62), possono dedurre ai fini dell'I.R.: le spese di manutenzione e ristrutturazione affrontate, le tasse fondiarie, i premi assicurativi e i costi di promozione e pubblicità riguardanti l'immobile, nonché le spese di acquisto di apparecchiature informatiche per la gestione della biglietteria o per il monitoraggio delle movimentazioni di cassa.

Invero, al fine di determinare correttamente i vantaggi fiscali dei suddetti proprietari, occorre distinguere tre possibili scenari: proprietà di immobili che non generano entrate (neppure dalle visite) occupati dai proprietari; proprietà d'immobili non occupati, che però generano entrate; proprietà d'immobili occupati che generano entrate.

In relazione al primo scenario prospettato il proprietario di una dimora storica classificata o iscritta può dedurre dal *revenu brut global* del suo *foyer fiscal* le spese di conservazione dell'immobile (riparazioni, ristrutturazione, migliorie, *taxe foncière sur les propriétés bâties*, interessi sui prestiti per la ristrutturazione...) senza limiti, se l'immobile è aperto al pubblico (63), e nel limite del 50% del loro ammontare in caso contrario.

Nelle ipotesi in cui il proprietario non occupa l'immobile, ma quest'ultimo genera comunque entrate, possono essere dedotte dai *revenus fonciers*, senza limiti, non solo le spese sopraindicate, ma anche quelle legate al "diritto di visita" (es. remunerazione del personale).

Dai redditi derivanti dal diritto di visita i proprietari devono dedurre forfettariamente la somma di 2.290 euro se l'immobile possiede un parco o un giardino accessibile al pubblico e 1.525 euro in caso contrario.

Nell'ultima ipotesi delineata, invece, il proprietario, che occupa (a titolo di abitazione principale o secondaria) una dimora storica che genera entrate, può dedurre, integralmente, dai *revenus fonciers* le spese sostenute per la parte dell'immobile visitabile e al contempo può mantenere la deduzione forfettaria. Per la parte dell'edificio non visitabile, al contrario, l'interessato può dedurre le spese legate all'occupazione della sua proprietà sul *revenu brut global*.

Monuments Historiques, non può più detenere indirettamente lo stesso per mezzo di una *société civile immobilière* (S.C.I.).

(62) La condizione si applica anche per gli immobili acquistati prima del 1° gennaio 2009.

(63) Gli edifici storici francesi possono considerarsi aperti al pubblico quando possono essere visitati per almeno 50 giorni all'anno, inclusi 25 giorni non lavorativi, nei mesi da aprile a settembre, o almeno 40 giorni nei mesi di luglio, agosto e settembre.

La *Loi Monuments Historiques*, inoltre, esonera il proprietario di immobili classificati o registrati dal pagamento delle imposte di successione e donazione, a condizione che gli eredi, i legatari o i donatari sottoscrivano con i Ministeri della cultura e delle finanze un'apposita convenzione, con la quale i firmatari s'impegnano, in particolare, a rispettare le modalità di manutenzione della proprietà previste nell'accordo, nonché ad aprire i locali al pubblico per almeno 90 giorni da maggio a settembre (di cui 60 dal 15 giugno al 30 settembre).

L'esenzione si estende anche ai parchi e ai giardini che circondano l'immobile, a condizione che questi ultimi risultino attrezzati per la visita, nonché ai beni mobili annessi, che ne costituiscono "l'estensione" storica o artistica.

Allorquando una delle condizioni previste nella convenzione non viene rispettata, l'atto dispositivo è soggetto all'imposta sulle donazioni o sulle successioni sulla base del valore del bene nel giorno dell'inadempimento ovvero nel giorno in cui è stato stipulato l'accordo (se superiore).

Anche la vendita, totale o parziale, dell'immobile comporta la tassazione dell'originario atto dispositivo.

2.3.2. *La Loi Malraux*.

La *Loi Malraux* (loi n. 62-903 del 4 agosto 1962) si prefigge sin dalla sua promulgazione quale scopo precipuo la riqualificazione di aree urbane storiche degradate, e più in generale delle aree urbane di interesse del patrimonio, prevedendo importanti vantaggi fiscali per i soggetti che intraprendono un'attività di ristrutturazione o restaurazione di immobili situati in tali zone.

La legge finanziaria del 2020 ha esteso il sistema *Malraux* fino al 31 dicembre 2022, accordando ai contribuenti, che hanno intenzione di procedere al restauro d'immobili situati nelle aree sopraindicate, la possibilità di ottenere un'ingente riduzione d'imposta.

Tra i beneficiari della riduzione d'imposta, oscillante tra il 22% ed il 30%, a differenza di quanto previsto dalla *Loi Monuments Historiques*, possono riscontrarsi anche le persone fisiche socie di una *société civile immobilière* (64) non soggetta all'*impôt sur les sociétés* (art. 1655-ter c.g.i.), le quali, tuttavia, possono beneficiare del vantaggio fiscale in oggetto soltanto *pro quota*. Inoltre, qualora l'immobile da ristrutturare è oggetto di comproprietà, ciascuno dei comproprietari può beneficiare della riduzione fiscale, calcolata proporzionalmente sulle spese ammissibili (65).

(64) Sulle S.C.I. v. artt. 1845 ss. *code civil*.

(65) Il contribuente, per godere dei benefici fiscali scaturenti dalla *Loi Malraux*, deve allegare alla propria dichiarazione dei redditi per l'anno in cui chiede di beneficiare della riduzione d'imposta una nota, redatta secondo il modello stabilito dall'amministrazione - che deve riportare: la sua identità e il suo indirizzo; l'indirizzo dell'immobile oggetto di restauro, la menzione che quest'ultimo si trova, a seconda dei casi, in un settore protetto, in un quartiere degradato ovvero in una zona per la protezione

Le operazioni di restauro devono avvenire nell'ambito di siti patrimoniali rimarchevoli (es. *Zone de Protection di Patrimoine Architectural, Urbain et Paysager*) (66) situati in quartieri storici degradati (indicati con decreto), ovvero coperti da un *Plan de Sauvegarde et Mise en Valeur* (P.S.M.V.) o sottoposti ad un *Plan de Valorisation de l'Architecture et du Patrimoine* approvato (67).

Tali operazioni devono condurre al restauro completo dell'immobile - in quanto un restauro parziale dello stesso escluderebbe *ex lege* la possibilità di ottenere la riduzione d'imposta, eccettuate le ipotesi in cui talune parti dell'edificio non necessitano di alcun intervento - e devono essere dichiarate di pubblica utilità (68).

Le operazioni di restauro possono consistere in lavori di ripristino, di ammodernamento, nell'apporto miglorie, ma anche nell'eventuale demolizione di parte dell'immobile (seppur nei soli casi in cui è imposta dall'Amministrazione che delibera sul permesso di costruire ovvero è necessaria ai fini dell'abitabilità dell'edificio).

Le spese di restauro danno diritto alla riduzione d'imposta solo se sostenute successivamente alla domanda di permesso di costruire ovvero della *dé-*

del patrimonio architettonico, urbano e paesaggistico o in un'area per la valorizzazione dell'architettura e del patrimonio; la data dell'approvazione del piano di salvaguardia e miglioramento o della dichiarazione di pubblica utilità dell'operazione; la data di rilascio del permesso di costruire; l'assegnazione, per uso residenziale o non residenziale, degli edifici interessati prima e dopo il completamento dei lavori; l'ammontare del lavoro effettivamente effettuato (fattura) e la data o le date del suo pagamento; l'impegno di affittare, a seconda dei casi, l'immobile per la residenza principale dell'inquilino per almeno nove anni (successivi al completamento dei lavori); al termine dell'opera, la data di completamento dei lavori; nonché allorquando l'alloggio viene affittato, la data effettiva del contratto di locazione - nonché una copia di taluni documenti (la dichiarazione di pubblica utilità dell'operazione di restauro, a meno che questo documento non sia già stato prodotto per un anno precedente; il permesso di pianificazione, accompagnato dal parere dell'*Architecte des bâtiments de France*, a meno che questo documento non sia già stato prodotto per un anno precedente; le fatture delle società che hanno eseguito i lavori o, in caso di vendita di un edificio da ristrutturare, il contratto). Se i locali non vengono affittati al momento della presentazione della dichiarazione dei redditi per l'anno per cui è richiesto il beneficio della riduzione fiscale, il contratto di locazione dev'essere allegato alla successiva dichiarazione dei redditi durante la quale è firmato. In caso di cambiamento del locatario durante il periodo d'impegno, una copia del nuovo contratto d'affitto stipulato dev'essere allegata alla dichiarazione dei redditi per l'anno in cui è avvenuta la modifica.

(66) Le *Zones de Protection di Patrimoine Architectural, Urbain et Paysager* sono sviluppate su iniziativa e sotto la responsabilità del comune, con l'assistenza dell'*Architecte des bâtiments de France*. Tali aree sono delimitate a seguito di un'indagine pubblica ordinata del Prefetto regionale con l'accordo del Comune e previo parere della *Commission régionale du patrimoine et des sites*. Le *Zones de Protection di Patrimoine Architectural, Urbain et Paysager* possono essere stabilite in aree limitrofe a monumenti storici, ma anche in quartieri o siti da proteggere. La costruzione, la demolizione, la trasformazione o la modifica degli edifici inclusi nel perimetro di predette zone sono subordinate ad una speciale autorizzazione.

(67) La riduzione d'imposta per le opere di restauro compiute in S.P.R. coperti da un *Plan de Sauvegarde et Mise en Valeur*, ovvero in quartieri storici degradati è del 30%; mentre in tutti gli altri casi è del 22%.

(68) Non occorre la dichiarazione di pubblica utilità nelle ipotesi in cui risulta approvato un P.S.M.V.

claration de travaux (depositate a partire dal 1° gennaio 2017), in accordo con l'*Architecte des bâtiments de France* ed in conformità con la dichiarazione di pubblica utilità o con il P.S.M.V. (69), e sono prese in considerazione soltanto entro il limite di un massimale pluriennale di 400.000 euro (70) tra la data del permesso di costruzione e il 31 dicembre del terzo anno successivo (71). L'eventuale eccedenza annuale della riduzione fiscale può tuttavia essere riportata a nuovo.

La riduzione d'imposta prevista dal sistema *Malraux* non è cumulabile con altre riduzioni d'imposta (es. *investissement locatif de tourisme*).

All'ingente vantaggio fiscale accordato dalla *Loi Malraux* funge da contrappeso l'obbligo per il contribuente di procedere alla locazione dell'immobile ristrutturato come residenza principale (del conduttore) per un periodo minimo di 9 anni, entro i dodici mesi successivi alla data di completamento dei lavori di restauro.

Il conduttore non può essere una persona afferente al *foyer fiscal* del soggetto beneficiario della misura, né un ascendente o un discendente del proprietario dell'immobile o dei soci della S.C.I.

La riduzione d'imposta è messa in discussione qualora l'impegno del locatore viene meno nel corso dei 9 anni (tranne nei casi in cui quest'ultimo è deceduto, è stato licenziato o è incorso in un'invalidità di 2° o 3° categoria) (72) ovvero nei casi di "*démembrement*" del diritto di proprietà (73) (ad eccezione delle ipotesi in cui il *démembrement* è conseguente al decesso del locatario e il coniuge sopravvissuto decide d'impegnarsi a propria volta ad ottemperare alle obbligazioni assunte).

Al momento della rivendita di qualsiasi proprietà, ad eccezione delle residenze principali, il venditore deve pagare le tasse sulla plusvalenza realizzata (tranne nelle ipotesi in cui risulti titolare dell'immobile da più di 22 anni per *impôt sur le revenu*, e da più di 30 anni per i *prélèvements sociaux*).

Anche quando si vende un immobile, restaurato nell'ambito della *Loi*

(69) Tra le spese prese in considerazione ai fini della riduzione d'imposta non rientrano soltanto quelle inerenti ai lavori di costruzione, bensì anche gli ulteriori oneri fondiari derivanti dalla proprietà dell'immobile (es. *taxe foncière*).

(70) Il limite del *plafond* è stato portato a 400.000 euro su base pluriennale dalla legge di bilancio francese del 2016. Per i lavori effettuati prima del 1° gennaio 2017 il *plafond* è di 100.000 euro annui.

(71) Le spese che eccedono il limite in oggetto non sono prese in considerazione.

(72) Gli assicurati riconosciuti invalidi, ai sensi dell'art. L. 341-3 del *Code de la Sécurité sociale*, sono classificati in una delle seguenti categorie: 1) invalidi capaci di lavoro subordinato; 2) invalidi assolutamente incapaci di eseguire qualsiasi occupazione; 3) invalidi che sono assolutamente incapaci di esercitare una professione e sono anche obbligati a ricorrere a un sostegno di terzi per compiere gli atti di ordinaria amministrazione.

(73) Il *démembrement* del diritto di proprietà consiste nel separare il godimento del bene dalla proprietà dello stesso (c.d. nuda proprietà). Nel diritto francese "*la propriété est le droit de jouir et disposer des choses de la manière la plus absolue, pourvu qu'on n'en fasse pas un usage prohibé par les lois ou par les règlements*" (art. 544 *code civil*).

Malraux, si applica il regime delle plusvalenze immobiliari. Tuttavia, i lavori di restauro o ristrutturazione non sono inclusi, di regola, nel calcolo, atteso che tali spese sono già state prese in considerazioni ai fini della riduzione d'imposta prevista dal sistema *Malraux*. Di talché non è possibile aggiungere queste ultime al prezzo d'acquisto dell'edificio.

Invero, qualora la vendita è conclusa nell'ambito di una *vente d'immeuble à rénover* (c.d. V.I.R.), il prezzo di costo dell'immobile viene calcolato includendo il costo di suddetti lavori (art. 150 VB c.g.i.), accordando così al venditore un ulteriore rilevante vantaggio fiscale.

Sul punto, l'Amministrazione finanziaria francese in una risposta ministeriale pubblicata il 12 gennaio 2017 (74) affermava che non vi erano ostacoli affinché il contribuente potesse godere del doppio vantaggio fiscale derivante *in specie* dall'applicazione della *Loi Malraux*. Un'interpretazione, che, però, si scontrava con il dettato normativo dell'art. 150, co. 4, c.g.i., il quale prevede che il prezzo può essere aumentato delle spese di lavoro sostenute soltanto nelle ipotesi in cui le stesse non sono «*déjà été prises en compte pour la détermination de l'impôt sur le revenu*»; tanto da far tornare l'Amministrazione sui suoi passi.

Il 10 gennaio 2019, infatti, con la risposta ministeriale "Frassa" (75) si è ritenuto di escludere dal prezzo di costo dell'immobile acquistato nell'ambito di un V.I.R. le spese sostenute per i lavori di ristrutturazione già prese in considerazione ai fini della determinazione dell'imposta sul reddito (I.R.), eliminando il doppio vantaggio fiscale scaturente dall'applicazione della *Loi Malraux*. Ciononostante, parte della dottrina francese ritiene comunque che gli investimenti effettuati nell'ambito di un V.I.R. nel sistema *Malraux* debbano mantenere tutti i loro vantaggi (76).

Alla luce di quanto sopraesposto, si possono quindi riscontrare diverse differenze tra la *Loi Malraux* e *Loi Monuments Historiques*, nonostante entrambe rappresentano efficaci misure a sostegno dei proprietari di dimore storiche:

1) Ai fini dell'ottenimento dei vantaggi fiscali, mentre con la *Loi Monuments Historiques* i proprietari devono impegnarsi a conservare l'immobile per un periodo minimo di 15 anni, i soggetti che provvedono al restauro di un immobile situato in un'area da riqualificare devono impegnarsi, ai sensi della *Loi Malraux*, a locare lo stesso per almeno 9 anni;

2) La *Loi Monuments Historiques* non obbliga il proprietario a locare l'immobile; al contrario, il sistema *Malraux* impone un periodo di locazione di almeno 9 anni;

(74) V. *Rép. Eblé: Sén.* 12-1-2017 n. 21771.

(75) V. *Rép. Eblé: Sén.* 10-01-2019 n. 1409.

(76) Cfr. JEANNE, *VIR: détermination du prix d'acquisition*, in WOLTERS KLUWER FRANCE - ACTUALITÉS DU DROIT, 19 gennaio 2019.

3) il sistema di agevolazioni delineato dalla *Loi Monuments Historiques* consente di dedurre i lavori di ristrutturazione effettuati dall'R.B.G. del *foyer fiscal del contribuente*, di regola, senza alcuna limitazione, mentre nel caso della *Loi Malraux*, non solo le spese di ristrutturazione non sono deducibili dall'R.B.G. oltre il limite di 10.700 euro, ma le stesse sono prese in considerazione ai fini della riduzione imposta.

Anche la *ratio* sottesa alle due normative è diversa. Le disposizioni riconducibili alla *Loi Monuments Historiques*, ormai integrata nel *Code du Patrimoine*, si prefigge quale scopo ultimo quello di fornire ai proprietari d'immobili storici dei vantaggi fiscali per incentivarne la conservazione; al contrario, la *ratio* della *Loi Malraux* consiste nel promuovere la riqualificazione di talune aree urbane storiche degradate, incentivando il restauro d'immobili (non necessariamente storici, ma semplicemente rientranti nel perimetro della zona interessata) anche per mezzo di S.C.I.

2.3.3. La Loi Aillagon.

La legge n. 2003-709 del 1° agosto 2003, meglio nota come *Loi Aillagon* ovvero legge sul mecenatismo deducibile, rappresenta un'importante misura fiscale in favore dei "mecenati" (persone fisiche e società) ed economica a sostegno di taluni proprietari di dimore storiche classificate come monumenti storici o iscritte all'I.S.M.H., avente quale finalità ultima il sostegno di beni d'interesse generale ovvero l'acquisto di beni culturali dichiarati tesoro nazionale.

Suddetta legge introduce un regime fiscale di favore nei confronti di privati e imprese che danno sostegno (finanziario, in natura o di competenze), a organismi riconosciuti d'interesse generale (artt. 200 e 238 *bis* c.g.i.), a titolo puramente liberale. Di talché è bene evidenziare sin da subito l'impossibilità per i privati (persone fisiche) proprietari di dimore storiche protette di godere dei benefici economici scaturenti dal c.d. mecenatismo deducibile, di seguito analizzati.

Numerosi risultano essere, allo stato, gli organismi d'interesse generale (come ad esempio fondazioni o associazioni riconosciute di pubblica utilità) titolari di dimore storiche (classificate o iscritte), anche d'ingente valore, che possono beneficiare delle misure previste dalla *Loi Aillagon*. Tra questi, sovente, è possibile riscontrare anche organizzazioni che si prefiggono quale scopo precipuo proprio la valorizzazione del patrimonio storico-artistico francese (77).

I benefici economici che i destinatari della donazione possono percepire dai "mecenati" possono essere di varia natura, a seconda della tipologia di mecenatismo scelto.

(77) V. art. 238-bis, co. 1, lett. a, c.g.i.

La forma più conosciuta e più diffusa di mecenatismo è quello finanziario, che si basa su donazioni di denaro (in contanti, assegno, bonifico, o pagamento online) (78).

Altre forme di mecenatismo praticate sono il *mécénat en nature* e il *mécénat de compétences*. Nel primo caso, il donatore procede a fornire gratuitamente all'organizzazione d'interesse nazionale beni o servizi, mentre, nel secondo, si consente al beneficiario della donazione di usufruire delle capacità organizzative, gestionali e produttive del donante.

Se il beneficiario ha diritto al patrocinio deducibile, la donazione o l'acquisto di beni culturali dichiarati tesoro nazionale comportano un conseguente beneficio fiscale per i donatori (persone fisiche e società), consistente in una riduzione d'imposta (79).

La riduzione fiscale viene sottratta dall'importo dell'imposta sulle società o dell'imposta sul reddito (per le persone fisiche) dovuta dal donante per l'anno in cui ha realizzato i pagamenti.

In particolare, le società (*rectius* i soggetti titolari di reddito di impresa), a partire dal 1° gennaio 2020, possono godere di una riduzione di imposta del 60% per la frazione della donazione inferiore o uguale a 2 milioni di euro, ovvero del 40% dell'importo per la frazione superiore a 2 milioni di euro, entro il limite di 10.000 euro o del 5 per mille del fatturato annuo al netto delle imposte (80). Se il *plafond* viene superato, è possibile riportare a nuovo l'eccedenza nei prossimi 5 esercizi successivi.

Di converso, i "mecenati" privati, domiciliati in Francia (81), possono beneficiare di una riduzione di imposta pari al 66% dell'ammontare della donazione, nel limite annuale del 20% del reddito imponibile, e, se tale percentuale viene superata, la riduzione d'imposta può essere ripartita sui 5 anni successivi.

Occorre precisare, da ultimo, che sono previste anche agevolazioni fiscali specifiche per le imprese che donano finanziando l'acquisto di un bene culturale riconosciuto *trésor national* o di grande interesse per il patrimonio nazionale a vantaggio di una collezione pubblica. In tal caso, la riduzione d'imposta equivale al 90% dell'importo della donazione, nel limite del 50% dell'imposta dovuta dal donante. Mentre, nelle ipotesi di acquisto di tesori nazionali, a determinate condizioni (82), l'impresa deduce il 40% dell'importo d'acquisto, nel limite del *plafonnement global des avantages fiscaux* (83).

(78) La corresponsione della donazione non è sottoposta a T.V.A. (in Italia I.V.A.).

(79) Viceversa, qualora il beneficiario non ha diritto al patrocinio deducibile non potranno trovare applicazione i benefici fiscali previsti dalla *Loi Aillagon*.

(80) Il massimale si applica in relazione all'ammontare complessivo delle donazioni effettuate.

(81) V. art. 4 B c.g.i.

(82) La riduzione d'imposta nei casi di acquisto diretto di un *trésor national* è possibile solo se: la proprietà non è stata oggetto di un'offerta d'acquisto da parte dello Stato; la società richiede l'appro-

Ai fini dell'ottenimento dei predetti benefici fiscali, il destinatario della donazione deve rilasciare un'apposita ricevuta fiscale al "mecenate", che dovrà allegarla alla propria dichiarazione dei redditi (84).

2.4 Il modello anglosassone: breve introduzione al diritto di proprietà immobiliare.

Per poter comprendere il modello di tutela e tassazione degli immobili storici all'interno del sistema anglosassone, occorre esaminare, preliminarmente, il concetto di proprietà immobiliare sotteso a tale ordinamento.

In linea generale, il diritto di proprietà nel sistema anglosassone non corrisponde, sotto il profilo logico-sistematico, all'idea di proprietà dei sistemi di *civil law* (85). La proprietà rappresenta un concetto separato dalla *res* che ne costituisce l'oggetto (86).

Mentre i sistemi di *civil law* sono incentrati sul principio di unicità del titolo di proprietà (87) quelli di *common law* si caratterizzano per il fatto che la proprietà rappresenta un insieme di diritti sul bene, comportando l'affermazione dell'opposto principio di molteplicità dei titoli concorrenti sulla medesima *res*. Di talché, è possibile la coesistenza sul medesimo bene immobile di molteplici *estates*.

In Inghilterra e Galles, tutti i beni immobili appartengono alla Corona (88) ed ogni "proprietario" dei predetti assume la sola posizione formale di possessore dell'*estate* in ragione di una concessione regia (89).

Esistono due tipi principali di *estate in land* (possessione fondiaria): il *freehold estate* e il *leasehold estate* (90).

Il *freehold estate* è riconducibile al diritto reale maggiormente rilevante nell'ordinamento anglosassone, in quanto non presenta alcun limite temporale

vazione per l'acquisto diretto del bene; la società si impegna a richiedere la sua classificazione come monumento storico; la proprietà non viene venduta entro 10 anni dall'acquisto e viene depositata presso un museo in Francia, un servizio di archivio pubblico o una biblioteca, appartenente allo Stato o posta sotto il suo controllo tecnico, per almeno 10 anni.

(83) Per la tassazione 2020 delle entrate del 2019, i benefici fiscali totali non possono prevedere una riduzione dell'importo dell'imposta dovuta superiore a 10.000 euro (art. 200-0 A c.g.i., da ultimo modificato dalla legge n. 2019-1479 del 28 dicembre 2019).

(84) Il destinatario della donazione deve provvedere a redigere la ricevuta sulla base del *Formulaire n. 11580*04 du Ministère chargé des finances*.

(85) Così BASSO, *La proprietà inglese: profili logico-comparativi del possesso*, in *diritto.it*, 10 novembre 2011.

(86) Così CASTRONOVO e MAZZAMUTO, *Manuale di diritto privato europeo*, Vol. 2, Milano, 2007, p. 26.

(87) In relazione al sistema italiano, v. art. 832 c.c.

(88) Tuttavia, l'appartenenza dei beni alla Corona rappresenta oramai un mero tecnicismo.

(89) Cfr. ZAMBELLI, *Inghilterra: il mercato immobiliare ad uso commerciale*, in *Immobili e proprietà*, 2011, 2.

(90) Sia il *freehold estate* che il *leasehold estate* sono stati riconosciuti dal *Law Property Act* del 1925.

e può essere liberamente trasferito dal titolare (c.d. *freeholder*) per atto *inter vivos*, nonché *mortis causa* (91), rappresentando, *de facto*, il diritto più vicino a quello di proprietà - piena ed esclusiva - dei beni immobili degli ordinamenti di *civil law*.

Il *leasehold estate*, invece, consiste nella concessione del diritto al possesso esclusivo di un bene immobile per un periodo di tempo determinato (92), inferiore a quello che il cedente (*freeholder*) vanta sul medesimo bene (93). Allo scadere del termine, in assenza di rinnovo, il diritto del *freeholder* si riepande, consentendo a quest'ultimo di riacquisire il pieno possesso dell'immobile.

Al *leaseholder*, di regola, sono riconosciuti gli stessi poteri del *freeholder*, nonché i medesimi diritti, ivi compresa la facoltà di stipulare un contratto di *lease* di durata inferiore al proprio contratto (c.d. *sublease*). Il contratto stipulato tra il *freeholder* ed il *leaseholder*, invero, può sancire peculiari restrizioni in relazione al godimento del bene immobile.

Ne deriva, dunque, la possibilità per qualsiasi edificio ubicato su suolo anglosassone di essere soggetto ad una gerarchia di diritti: il medesimo immobile appartenente alla Corona, infatti, potrebbe essere allo stesso tempo oggetto di *freehold*, *leasehold* e *sublease estate*.

Nel complesso sistema delineato, le riparazioni alla struttura dell'edificio sono a carico del *freeholder*, così come le opere di conservazione sulle dimore storiche catalogate di proprietà di quest'ultimo (94), le quali, però, a differenza delle prime, devono essere effettuate dall'interessato nel rispetto dei regolamenti di pianificazione vigenti, nonché delle normative specifiche relative a tali immobili (es. *Town and Country Planning Act* del 1990).

2.5. Catalogazione e conservazione dei beni immobili d'interesse storico in Gran Bretagna.

Il sistema britannico, al fine di realizzare una compiuta tutela dei beni immobili storici ovvero caratterizzati da un particolare interesse artistico, culturale o architettonico, prevede l'inserimento degli stessi in appositi elenchi sulla base di specifici parametri individuati dal Governo.

Suddetto sistema di catalogazione si basa sulla fondamentale distinzione tra *Ancient Monuments* e *Historic Buildings*.

All'interno della prima categoria sono riconducibili le aree archeologiche, i monumenti e gli edifici antichi in condizioni tali da non prestarsi né ad usi abitativi né ad altro utilizzo (ivi comprese le costruzioni parzialmente o com-

(91) Il trasferimento, tuttavia, diviene efficace solo a seguito di registrazione del titolo nel *Land Registry*.

(92) Storicamente la maggior parte dei contratti di *leasehold* ha durata novantanovenale. Non è insolito, però, che tali contratti presentino una durata di 999 anni.

(93) Cfr. *Woodfall's Law of landlord and Tenant*.

(94) V. *infra* par. 2.5.

pletamente sotto terra). Viceversa, rientrano nella seconda categoria tutti gli edifici d'interesse storico ed artistico che si prestano ad una qualsiasi funzione o utilizzo (ivi comprese le dimore storiche di proprietà privata).

Tra gli *Historic Buildings* occorre poi distinguere gli *scheduled buildings* dai *listed buildings*: i primi rappresentano gli edifici di maggior pregio e antichi monumenti di rilevanza nazionale (95), nonché le aree archeologiche, già tutelati dall'*Ancient Protect Act* del 1882 e successivamente protetti dall'*Ancient Monument and Archeological Areas Act* del 1979; mentre i secondi gli immobili storici rilevanti per la loro storia, nonché per le loro caratteristiche architettoniche, salvaguardati dapprima dal *Town and Country Planning Act* del 1947 e poi dal *Town and Country Planning Act* del 1990, oggi integrato dal *Planning and Compulsory Purchase Act* del 2004.

Il procedimento di *scheduling*, effettuato esclusivamente nelle ipotesi in cui si riscontri la rilevanza nazionale del sito o dell'immobile (96), assicura il rispetto delle esigenze di protezione dell'edificio da ogni potenziale opera di restauro o modifica che potrebbe arrecarvi danni strutturali, subordinandola allo "*scheduled monument consent*" (97). In assenza di tale autorizzazione, il soggetto che ha intrapreso i lavori si espone a rilevanti sanzioni amministrative e penali.

Lo *scheduling* avviene, in Inghilterra e Galles, ad opera del *Secretary of State for the Department for Culture, Media and Sport* (D.C.M.S.) (98) e, in Scozia e Irlanda del Nord, rispettivamente dallo *Scottish Government* e dalla *Welsh Assembly*.

La designazione non può essere effettuata in relazione ad un *ecclesiastical building* in uso ecclesiastico o ad un edificio in uso come abitazione, a meno che la persona che vi abita non sia impiegata come custode del sito (99).

Il *listing*, invece, è un procedimento di catalogazione che riguarda edifici riconosciuti e protetti in ragione del loro speciale interesse storico, culturale, artistico o architettonico (c.d. *listed buildings*) (100). Attualmente il numero complessivo di questi ultimi, in Inghilterra, secondo *Historic Buildings and*

(95) V. s1 (3) *Ancient Monuments and Archaeological Areas Act 1979*.

(96) Il Segretario di Stato, periodicamente, predispone una serie di criteri in base ai quali viene valutato il ricorso allo *scheduling* (es. rarità, stato di conservazione, fragilità, rappresentatività e rilevanza del bene). V. s61 (7) *Ancient Monuments and Archaeological Areas Act 1979*.

(97) In Inghilterra lo *scheduled monument consent* è rilasciato dal D.C.M.S.

(98) Le domande di *scheduling* o *descheduling* di un monumento sono gestite dalla *Historic Buildings and Monuments Commission for England*, che ha il compito di effettuare un'attenta valutazione delle caratteristiche dell'edificio (o del sito), nonché di procedere all'eventuale raccomandazione al D.C.M.S.

(99) V. <https://historicengland.org.uk/advice/hpg/has/scheduledmonuments>.

(100) Sul punto, cfr. *Supreme Court, Dill vs Secretary of State for Housing, Communities and Local Government and another*, 2020.

Monuments Commission for England è di circa 500.000 unità (101), di cui il 56,8% è rappresentato dalle dimore storiche ad uso residenziale (102).

Si considerano *listed buildings* tutti gli edifici inseriti nelle specifiche *statutory lists* tenute dalla *Historic Buildings and Monuments Commission for England* in Inghilterra (103), dalla *Historic Environment Scotland* in Scozia, da *Cadw* in Galles, e dalla *Historic Environment Division del Department for Communities* nell'Irlanda del Nord.

In particolare, i *listed buildings* inglesi, così come i *scheduled buildings*, vengono scelti dal *Secretary of State for the Department for Culture, Media and Sport*, in base a specifici criteri descritti dalla *English Heritage*.

L'inserimento di suddetti edifici nella *National Heritage List for England* può avvenire sia d'ufficio che dietro apposita richiesta del proprietario, delle autorità locali, ma anche di associazioni private.

La presentazione dell'apposita istanza d'iscrizione al D.C.M.S. determina l'apertura di un complesso procedimento (c.d. *spotlisting*), la cui durata è di circa sei mesi. In tale lasso temporale l'*English Heritage* svolge tutte le indagini ed i sopralluoghi necessari, i cui risultati sono sintetizzati in un apposito *report*, obbligatorio ma non vincolante, che dev'essere consegnato al D.C.M.S.

In Inghilterra e Galles, gli edifici sono classificati in base a gradi di valore:

- Grado I, rappresenta il massimo grado d'interesse e ricomprende gli edifici di "*exceptional interest*";
- Grado II*, ricomprende gli edifici particolarmente importanti "*more than special interest*";
- Grado II, costituito da edifici di particolare interesse (104).

Secondo *Historic Buildings and Monuments Commission for England* solo il 2,5% dei *listed buildings* è di grado I, mentre il 5,8% degli stessi è di grado II* ed il restante 91,7% di grado II.

In Scozia l'attuale base legislativa per il procedimento di *listing* è il *Town and Country Planning (Scotland) Act* del 1997. Lo schema di classificazione dei *listed buildings* non si declina in gradi, ma in categorie, redatte in funzione del periodo storico, del tipo e dello stile dell'edificio.

Lo schema di classificazione è il seguente:

- Categoria A (massima), costituita da "*buildings of special architectural or historical interest which are outstanding examples of a particular period, style or building type*".
- Categoria B, ricomprende "*buildings of special architectural or historic interest which are major examples of a particular period, style or building type*".
- Categoria C, include i "*buildings of special architectural or historic interest which are representative examples of a period, style or building type*" (105).

(101) V. <https://historicengland.org.uk/listing/what-is-designation/listed-buildings>.

(102) Secondo una recente ricerca effettuata da *Maintain our Heritage* il numero complessivo delle dimore storiche ad uso residenziale, catalogate come *listed buildings*, si aggirerebbe intorno alle 284.000 unità.

(103) L'elenco tenuto dalla *Historic Buildings and Monuments Commission for England* è denominato "*National Heritage List for England*".

(104) Il Grado III è stato abolito nel 1970.

In Irlanda del Nord, invece, il sistema di catalogazione si basa sull'elenco previsto dalla *Section 80 of the Planning Act (N.I.)* del 2011 (106). L'elenco è redatto in funzione del diverso interesse storico, artistico o architettonico rivestito dall'edificio, che ne comporta l'inserimento in uno dei seguenti gradi di *listed buildings* (107):

- Grado A (massimo), include gli edifici di rilevanza nazionale dell'Irlanda del Nord;
- Grado B⁺, comprende edifici di alta qualità che presentano caratteristiche eccezionali superiori a quelle presentate dagli immobili classificati nel grado B1, ma non sufficienti per configurarli come edifici di classe A, atteso il loro *"incomplete design, lower quality additions or alterations"* (108);
- Grado B¹, costituito dagli edifici, aventi rilevanza locale, qualificabili quali buoni esempi di un particolare periodo o di un determinato stile (*"a degree of alteration or imperfection of design may be acceptable"*);
- Grado B², costituito da edifici speciali di rilevanza locale che soddisfano i requisiti minimi per l'attribuzione della qualifica di *listed building* previsti dalla *Historic Environment Division del Department for Communities nell'Irlanda del Nord*.

Orbene, a prescindere dal sistema di catalogazione utilizzato, un *listed building* non può essere demolito (109), ampliato o modificato in assenza del *"Listed Building Consent"* (110) della *local planning authority* (autorità locale di pianificazione) ovvero, in alcune specifiche ipotesi, dell'agenzia governativa centrale competente (in particolare per modifiche significative agli edifici più importanti) (111). I lavori di manutenzione dell'immobile che non influenzano il suo peculiare carattere storico, artistico o architettonico, tuttavia, sono esenti dalla predetta autorizzazione (112).

Nei casi in cui il privato non richiede l'autorizzazione non solo si espone ad una possibile (*rectius* probabile) richiesta, ove possibile, di remissione in pristino dello stato dei luoghi da parte dell'Amministrazione, bensì anche alle sanzioni penali previste in specie dalla normativa vigente.

Allorquando la domanda di *"Listed Building Consent"* è respinta, ovvero sottoposta a condizione, dall'autorità di pianificazione locale, l'inter-

(105) *V. Town and Country Planning (Scotland) Act 1997*.

(106) Secondo il *Department for Communities* in Irlanda del Nord sono presenti circa 8.900 *listed buildings*.

(107) *V. Planning Policy Statement 6 Planning, Archaeology and the Built Heritage, D.O.E. NI, 2011*.

(108) *V. Planning Policy Statement*, op. cit.

(109) Nei casi in cui il *Listed Building Consent* è richiesto per demolire l'edificio storico protetto, ai fini di una riqualificazione dell'area interessata, il richiedente dovrà contestualmente richiedere un *planning permission* all'autorità locale per la nuova costruzione.

(110) Cfr. PELLIZZARI, *Il ruolo dei privati e la tutela del patrimonio culturale nell'ordinamento giuridico inglese: un modello esportabile?*, in *Aedon* 1/2010.

(111) Invero, qualora i *listed buildings* risultano qualificabili come *ecclesiastical building* in uso di culto, in relazione agli stessi non trova applicazione la disciplina di controllo sopraindicata (*Listed Building Consent* e, se del caso, *planning permission*) nelle ipotesi in cui l'organizzazione religiosa pertinente applica la propria procedura di autorizzazione equivalente.

(112) Si pensi ai lavori di ordinaria manutenzione (es. aggiunta punto luce; sostituzione sanitari o lavabi; installazione zanzariere; riparazione grondaie...).

sato può ricorrere all'autorità governativa centrale (in Inghilterra il D.C.M.S.).

Il proprietario del *listed building* deve mantenere il proprio immobile in uno stato di ragionevole conservazione (113).

Se un'autorità locale ritiene che un *listed building* non è adeguatamente conservato, può emettere nei confronti del proprietario un "*Repairs Notice*" (Avviso di riparazione) ai sensi della Sezione 48 del *Planning (Listed Buildings and Conservation Areas) Act* del 1990 (114). Tale avviso deve specificare le opere che l'Amministrazione ritiene ragionevolmente necessarie per la corretta conservazione dell'edificio e deve contenere al proprio interno l'avvertimento di un eventuale *Compulsory Purchase Order* nell'ipotesi di inottemperanza dello stesso (115).

Qualora, entro due mesi, l'interessato non ottempera al provvedimento dell'autorità locale, quest'ultima emette un provvedimento di esproprio (*Compulsory Purchase Order*) - in funzione del quale è previsto un indennizzo particolarmente modesto (*minimum compensation*) - che dev'essere presentato all'autorità governativa per la conferma.

In Inghilterra l'autorità governativa competente è il D.C.M.S, che provvede alla conferma del provvedimento dell'autorità locale al ricorrere di tre condizioni: il privato non deve aver adottato delle misure ragionevoli per preservare l'edificio, dev'essere opportuno preservare l'immobile e deve sussistere la necessità del suo acquisto per garantirne la conservazione.

I proprietari di *listed buildings* possono, in alcuni casi, ottenere sovvenzioni o prestiti per realizzare le opere di conservazione sui propri immobili.

I finanziamenti sono per lo più erogati dalla *Historic Buildings and Monuments Commission for England* e dalle autorità locali, che, attraverso il loro operato, garantiscono la sostenibilità dei lavori di conservazione da parte dei proprietari di *listed buildings*.

Un peculiare sistema di finanziamento del patrimonio storico culturale britannico è rappresentato dall'*Heritage Lottery Funding*: un meccanismo che impegna circa 375 milioni di sterline da investire, ogni anno, in progetti sul patrimonio (116).

L'*Heritage Lottery Fund* è gestito dal *National Heritage Memorial Fund*, a cui è affidata la responsabilità di distribuire una quota del denaro raccolto attraverso la lotteria nazionale alle *Good Causes* collegate al patrimonio in tutto il Regno Unito (ivi compresi i progetti di conservazione e ristrutturazione di *listed building*) (117).

(113) V. art. 47 *Planning (Listed Buildings and Conservation Areas) Act* del 1990.

(114) Avverso il *Repairs Notice* non è prevista la possibilità di ricorrere in giudizio.

(115) Nello specificare suddette opere l'Amministrazione non ha l'obbligo di prendere in considerazione i mezzi finanziari del proprietario.

(116) Dal 1994 i giocatori della lotteria nazionale hanno consentito di raccogliere circa 34 miliardi di sterline per progetti sul patrimonio storico-artistico in tutto il Regno Unito.

2.6. La tassazione immobiliare e le misure fiscali di sostegno ai proprietari di *listed buildings*.

Il sistema di tassazione degli immobili inglesi è profondamente difforme da quello francese, e più in generale da quelli di *civil law*.

L'imposizione diretta sugli immobili britannici, riguardante anche i *listed buildings*, è riconducibile, in Inghilterra, Galles e Scozia, alla *Council tax*; di converso, in Irlanda del Nord continua ad operare un sistema di tassazione locale degli stessi (c.d. *domestic rate*).

La *Council tax*, introdotta dal *Local Government Finance Act* del 1992, non si configura come un'imposta patrimoniale, bensì quale tassa unica, imposta dal *Borough* (Comune) che amministra il territorio sui cui sorge l'immobile, per la fornitura dei servizi offerti da quest'ultimo alla comunità locale.

La tassa, essendo legata alla fruizione di servizi, è a carico di chi utilizza la proprietà. Pertanto, nelle ipotesi di *lease* (v. *supra* par. 2.4) è dovuta dal *leaseholder* e non dal *freeholder*.

Ai sensi del *Local Government Finance Act* del 1992, il tributo dev'essere calcolato progressivamente sulla base del valore dell'immobile, tenuto conto del fabbisogno comunale per l'espletamento dei servizi locali (118).

In taluni casi peculiari, tuttavia, sono previste delle ipotesi di esenzione, nonché di riduzione del tributo, anche discrezionali da parte dalle singole autorità locali (119). In particolare, a mero titolo esemplificativo, si precisa che sono esenti dall'ambito applicativo di suddetta tassa gli immobili occupati da *leaseholder* e *freeholder* con età inferiore o uguale a 18 anni, nonché gli edifici abitati da ministri di culto; mentre specifiche riduzioni sono accordate nelle ipotesi di occupazione dell'immobile da parte di un solo adulto (riduzione del 25% della tassa), ovvero di persone disabili (attribuzione di una fascia inferiore a quella prevista *ex lege*).

La tassa presenta degli scaglioni progressivi (120), costruiti in Scozia e in Inghilterra utilizzando i prezzi di mercato riscontrati nell'Aprile 1991, mentre in Galles i prezzi di mercato rivalutati dell'Aprile 2003 (121).

Il governo centrale fissa il valore minimo e quello massimo di ciascun scaglione e l'ente locale l'ammontare d'imposta per ciascuna "fascia di valore" (c.d. *council tax band*).

La *Council tax* varia in base al tipo di abitazione, alla zona in cui l'edificio è ubicato, nonché al numero di persone che occupano l'immobile.

(117) Per un approfondimento, v. <https://www.heritagefund.org.uk/>.

(118) I coniugi e i conviventi sono condebitori del tributo.

(119) A discrezione dell'ente locale si possono ottenere sconti (fino al 50%) per le seconde abitazioni, occupate o vuote (cfr. *The Council Tax Reduction Schemes (England) Regulations* del 2012).

(120) In Inghilterra gli scaglioni sono otto ed indicati da lettere (da "A" ad "H").

(121) Cfr. *Entrate Tributarie Internazionali*, Report Gennaio - Settembre 2018, Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze, Direzione Studi e Ricerche Economico Fiscali, Ufficio III, Bollettino 117, Nov. 2018, p. 22

In Irlanda del Nord, al posto della *Council tax*, trova applicazione una “*domestic rate*” sulla proprietà immobiliare, destinata alla gestione dei servizi locali e calcolata sul valore di mercato degli immobili (122).

L’aliquota della tassa è data dalla somma di due componenti: la *District rate*, fissata annualmente dai singoli consigli ed utilizzata per pagare servizi come la raccolta, il riciclaggio e lo smaltimento dei rifiuti, la pulizia delle strade, dei parchi, nonché i *community services* (123); la *Regional rate*, fissata dal governo centrale ed utilizzata per pagare servizi come istruzione e sanità (124).

Specifiche agevolazioni sono previste in relazione ad immobili ad uso residenziale di proprietà d’individui a basso reddito, disabili e ultrasettantenni.

Inoltre, qualora l’immobile non è occupato, ammobiliato e neanche utilizzato come deposito, i proprietari possono essere esentati dal pagamento della tassa in oggetto.

Ciò posto, è necessario precisare che, ad oggi, le autorità locali non hanno previsto specifiche ipotesi di esenzione o riduzione di entrambe le tasse sopraindicate per i proprietari di *listed buildings*; di talché, affinché questi ultimi possano ritenersi esenti dal pagamento di tali tributi dovranno necessariamente ricorrere le ordinarie ipotesi di esenzione e riduzione *ut supra*. Al contrario, specifiche misure fiscali di sostegno ai predetti proprietari sono state introdotte in relazione all’imposizione fiscale immobiliare indiretta.

In particolare, mentre in relazione alla *Capital gains tax* (imposta sulle plusvalenze) trovano applicazione le comuni ipotesi di esenzione previste dalla legge in tema di vendita dell’abitazione principale, nonché di *roll-over relief* (125), occorre rilevare, in riferimento alla *Inheritance tax* (tassa sulle successioni) (126), che i proprietari di taluni *listed buildings* possono beneficiare di precipui vantaggi fiscali.

L’*Inheritance tax* è un tributo proporzionale (127) dovuto dagli eredi del *de cuius* sulle proprietà loro trasferite a seguito del decesso di quest’ultimo.

Non è previsto il pagamento di suddetta imposta nelle ipotesi in cui il valore delle proprietà del *de cuius* è inferiore a 325.000 sterline e, nei casi in cui il valore risulti superiore a tale soglia, allorché l’eccedenza è lasciata a fa-

(122) Il *Land and Property Services* è l’autorità responsabile del calcolo del valore della proprietà. Per le “*non-domestic properties*”, come aziende e uffici, la tassa è calcolata sul valore locativo delle proprietà.

(123) Tale componente rappresenta il 44% dell’imposta della *domestic rate*.

(124) V. <https://www.belfastcity.gov.uk/council/rates/whatarerates.aspx>.

(125) Sul punto, tuttavia, occorre precisare che qualora l’immobile è oggetto di una *private treaty sales* tra un museo (ovvero un ente avente quale finalità la salvaguardia del patrimonio culturale inglese) ed un privato, sovente, in favore di quest’ultimo sono previsti notevoli vantaggi finanziari e fiscali (v. ss 25, 32, 230 *Inheritance Tax Act* del 1984).

(126) Tassa introdotta nel Regno Unito il 18 marzo 1986 con il *Finance Act* 1986 in sostituzione della *Capital Transfer Tax*.

(127) L’aliquota dell’*Inheritance tax* standard è del 40%.

vore del coniuge, del partner unito civilmente, di un ente di beneficenza ovvero di una società sportiva dilettantistica (128).

Invero, si precisa che alcuni beni, a determinate condizioni, non formano oggetto di *Inheritance tax*. Tra questi si riscontrano i “*Buildings of outstanding historic or architectural interest*” e gli “*Objects historically associated with an outstanding building*”, a patto che il nuovo proprietario si impegni a garantirne un accesso ragionevole al pubblico, nonché ad assumere adeguate misure per la loro manutenzione, conservazione e riparazione.

Di talché, è evidente, in assenza di una specifica disposizione legislativa sul punto, la possibilità di ricondurre taluni *listed buildings* alla prima categoria d’immobili (esente) sopraindicata, quantomeno in relazione agli edifici protetti classificati di I o II*. La valutazione dell’*outstanding historic or architectural interest* rappresenta infatti una questione di giudizio, che consente agevolmente la riconduzione dei *listed building* di rilevanza nazionale, nonché dei *scheduled monument*, all’interno di tale ambito d’esenzione in ragione delle loro peculiari caratteristiche (v. *supra* par. 2.5).

L’esenzione condizionale in oggetto trova applicazione anche in relazione alla successiva cessione della proprietà a causa di morte del destinatario, ovvero relativamente ad ogni ulteriore trasferimento o donazione dell’immobile di eccezionale interesse storico o architettonico, fintanto che il nuovo proprietario stipuli nuovi impegni di conservazione dell’edificio e di accesso al pubblico.

In relazione alla *Inheritance tax* può trovare applicazione l’*Acceptance in Lieu* (129), un istituto di diritto tributario britannico che consente la cancellazione (totale o parziale) dell’imposta sulle successioni in cambio dell’acquisizione da parte di soggetti pubblici di opere di rilevanza nazionale.

Al contribuente è riconosciuto il valore di mercato del bene assegnato alle istituzioni pubbliche del Regno Unito - inclusi musei, gallerie, archivi e biblioteche - in luogo dell’imposta dovuta. In tal modo, l’interessato è in grado di ottenere un valore maggiore per il bene “donato” rispetto a quello che lo stesso avrebbe potuto ottenere offrendolo all’asta al fine di raccogliere fondi per estinguere il proprio debito con l’Erario (130).

Attraverso il meccanismo dell’*Acceptance in Lieu*, tuttavia, il contribuente non ottiene soltanto una riduzione dell’importo dell’imposta dovuta, bensì anche l’incomputabilità del valore del bene ai fini del calcolo dell’imponibile, conseguendo di fatto un duplice vantaggio fiscale.

Suddetto meccanismo, gestito dall’*Art Council England*, necessita dell’approvazione, in Inghilterra, del *Secretary of State for Culture, Media and*

(128) Qualora il *de cuius* lascia la propria casa ai figli (anche adottati) o ai nipoti la soglia sale a 500.000 sterline.

(129) V. Parte II, *National Heritage Act* del 1980.

(130) Il valore degli oggetti “donati” tramite il meccanismo dell’*Acceptance in Lieu* è limitato a 30 milioni di sterline.

Sport ovvero dei ministri competenti nei governi di Scozia, Galles e Irlanda del Nord (ove applicabile).

Sebbene alcune offerte presentino condizioni o un desiderio di assegnazione, l'Amministrazione cerca di garantire che le opere acquisite tramite lo schema dell'*Acceptance in Lieu* siano distribuite in modo equo e ragionevole in tutto il Regno Unito.

Orduque, da quanto analizzato, emerge chiaramente l'intento del legislatore britannico di incentivare meccanismi "pubblici" di finanziamento e sovvenzione delle opere di conservazione dei *listed buildings* (comprese le dimore storiche di proprietà privata) a discapito delle misure fiscali a sostegno delle predette.

A differenza di altri ordinamenti, infatti, quello anglosassone presenta una politica di sostegno ai proprietari d'immobili storici "protetti" fortemente orientata ad una tutela diretta di tipo economico, piuttosto che ad una tutela indiretta di tipo fiscale basata su detrazioni e deduzioni.

3. Il sistema italiano di protezione, conservazione e tassazione delle dimore storiche di proprietà privata.

3.1. La tutela del patrimonio culturale privato. Le dimore storiche di proprietà privata tra vincoli e obblighi conservativi.

Il D.lgs. n. 42/2004 (c.d. Codice dei beni culturali e del paesaggio), nel dare attuazione all'art. 9 della Carta Costituzionale, riafferma con forza l'obbligo dello Stato di tutelare e valorizzare il patrimonio culturale - inteso in modo unitario, senza distinzioni di sorta - per preservare la "*memoria della comunità nazionale e del suo territorio*", nonché per promuovere lo sviluppo della cultura.

Le dimore storiche (*rectius* gli immobili d'interesse storico e artistico) devono essere ricomprese nel più ampio *genus* dei beni rientranti nel patrimonio culturale costituzionalmente tutelato. La protezione e la conservazione di queste ultime, tuttavia, non è sempre (e solo) a carico dello Stato, atteso che sovente le stesse risultano di proprietà di soggetti privati chiamati a "*garantirne la conservazione*" (art. 30 D.Lgs. n. 42/2004).

L'idea di una tutela statale esclusiva dei beni culturali, invalsa per lungo tempo all'interno del nostro paese, deve lasciare il posto ad un'idea nuova di protezione degli stessi, che vede la partecipazione attiva dei soggetti privati alle opere di manutenzione, conservazione e restauro di detti beni. Una partecipazione che, però, dev'essere incentivata sempre più dal legislatore.

L'attuale quadro normativo relativo ai beni culturali privati, prevede a carico dei proprietari, dei possessori e dei detentori di detti beni non solo obblighi peculiari di tutela e conservazione, scaturenti dalla dichiarazione d'interesse culturale di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 42/2004, bensì anche la necessità della preventiva autorizzazione statale ai fini della realizzazione di opere di demolizione, modifica e restauro sugli stessi (art. 21).

Ai fini del riconoscimento dell'interesse culturale del bene - e conseguentemente dell'applicazione delle prescrizioni *ut supra* - il D.Lgs. n. 42/2004 prevede due distinte procedure: la prima relativa alle ipotesi in cui la *res* risulta di proprietà di regioni, province, comuni, altri enti pubblici, nonché di persone giuridiche private senza scopi di lucro (c.d. procedura di verifica dell'interesse culturale) (131); la seconda riguardante i beni culturali privati (132) (c.d. dichiarazione d'interesse culturale) (133).

La procedura di cui all'art. 12 D.Lgs. n. 42/2004 prevede che i beni mobili e immobili appartenenti ad enti pubblici e a persone giuridiche private senza scopo di lucro debbano essere sottoposte ad uno specifico "procedimento di verifica", volto ad accertare la sussistenza dell'interesse culturale, in due ipotesi peculiari:

1. quando il bene oggetto di verifica risale ad oltre settanta anni;
2. quando la *res* è stata realizzata ad opera di un autore non più vivente.

L'interesse culturale dev'essere riscontrato dai competenti organi ministeriali - d'ufficio o su richiesta formulata dai soggetti cui le cose appartengono - sulla base degli indirizzi di carattere generale stabiliti dal Ministero per garantirne l'uniformità della valutazione.

In attesa dell'esito della verifica, in relazione a tali beni trova applicazione (*ex lege*), seppur provvisoriamente, la disciplina relativa alla tutela dei beni d'interesse culturale di cui alla Parte II del D.Lgs. n. 42/2004.

Di converso, la dichiarazione dell'interesse culturale, sancita dall'art. 13 D.Lgs. n. 42/2004, consiste in una procedura volta a riconoscere la rilevanza storico-culturale di un determinato bene mobile o immobile privato (134). Quest'ultima è effettuata dal soprintendente, anche su motivata richiesta della regione, nonché "*di ogni altro ente territoriale interessato*", il quale è chiamato a comunicare al proprietario, al possessore ovvero al detentore della *res* l'avvio del procedimento.

La comunicazione, contiene gli elementi di identificazione e di valutazione della *res* risultanti dalle prime indagini, nonché l'indicazione del termine, comunque non inferiore a trenta giorni, per la presentazione di eventuali os-

(131) V. artt. 10 co. 1, e 12 D.Lgs. 42/2004.

(132) V. art. 13 D.Lgs. n. 42/2004.

(133) Cfr. CASINI, *Il «nuovo» codice dei beni culturali e del paesaggio*, in *Giornale Dir. Amm.*, 2006, 10, p. 1067.

(134) Il giudizio che presiede all'imposizione di una dichiarazione di interesse culturale, secondo l'orientamento dominante della giurisprudenza, è connotato da un'ampia discrezionalità tecnico-valutativa, comportando l'applicazione di cognizioni tecnico-scientifiche proprie di peculiari settori scientifici, caratterizzati da ampi margini di opinabilità (*ex multis* Cons. Stato, Sez. VI, 14 ottobre 2015, n. 4747; 15 giugno 2015, n. 2903; 2 marzo 2015, n. 1000). Per un maggiore approfondimento sul tema, cfr. SABATO, *La tutela del patrimonio culturale nella giurisprudenza costituzionale e amministrativa*, in *Giornale Dir. Amm.*, 2017, 1, p. 116.

servazioni, nelle ipotesi in cui il procedimento ha ad oggetto unità immobiliari, dev'essere inviata anche al comune e alla città metropolitana ove è ubicato il fabbricato.

Al termine del procedimento la dichiarazione dell'interesse culturale è adottata dal Ministero e successivamente notificata al proprietario, al possessore o comunque al detentore del bene interessato (135).

Qualora la dichiarazione insiste su di un bene immobile il provvedimento è trascritto, su richiesta del soprintendente, presso la conservatoria dei registri immobiliari. L'annotazione ha lo scopo di far valere il vincolo sul fabbricato con riferimento a qualsiasi futuro proprietario, possessore o detentore a qualsiasi titolo dell'immobile (136).

L'apposizione del vincolo comporta l'impossibilità per i proprietari privati dei beni culturali di demolirli, modificarli, ovvero adibirli ad usi non compatibili con il loro carattere storico-artistico senza l'autorizzazione del Ministero ovvero del soprintendente territorialmente competente.

La realizzazione di qualsivoglia tipologia d'intervento sui beni culturali è sempre subordinata, ai sensi dell'art. 21 D.Lgs. n. 42/2004, al preventivo rilascio dell'apposita autorizzazione statale (137).

A tal proposito, occorre sottolineare come, allo stato, non sussiste alcuna soglia di rilevanza di detti interventi, atteso che la disposizione in oggetto si riferisce ad *“opere ed interventi di qualunque genere”*. Tale formulazione consente di cogliere immediatamente la differenza con il *“regime abilitativo”* (138) degli interventi da eseguirsi su beni interessati dai c.d. vincoli paesaggistici, per i quali, invece, il combinato disposto dell'art. 149 del D.Lgs. n. 42/2004 e dell'art. 2 del d.P.R. n. 31/2017 individua diversi interventi non soggetti ad alcuna autorizzazione.

In relazione ai soli immobili vincolati è bene precisare che, di regola, l'autorizzazione occorrente per la realizzazione delle opere di manutenzione, conservazione e restauro è concessa dal soprintendente e non dal Ministero, atteso che l'autorizzazione di quest'ultimo risulta necessaria *in specie* unicamente nelle ipotesi di demolizione, anche con successiva ricostituzione, del bene vincolato (139).

Solo nei casi di assoluta urgenza possono essere effettuati gli interventi provvisori indispensabili per evitare danni al bene tutelato, seppur previa *“im-*

(135) La notifica avviene tramite messo comunale o a mezzo posta raccomandata con avviso di ricevimento.

(136) La trascrizione si applica anche in relazione ai beni mobili registrati.

(137) In relazione al procedimento di autorizzazione per interventi di edilizia, v. art. 22 D.Lgs. n. 42/2004.

(138) Così DI LEO, *Attività edilizia su immobili interessati da vincolo di interesse culturale*, in *Diritto & diritti*, 23 gennaio 2019.

(139) V. art. 21, co. 4, D.Lgs. n. 42/2004.

mediata” comunicazione alla soprintendenza, cui devono essere comunque tempestivamente inviati i progetti degli interventi definitivi per la necessaria autorizzazione.

I proprietari privati di dimore storiche, in ragione del vincolo scaturente dalla dichiarazione *ex art.* 13 D.Lgs. n. 42/2004, sono quindi chiamati a far fronte a tutte le spese di manutenzione necessarie per preservare la conservazione del loro immobile storico (art. 30, co. 3, D.Lgs. n. 42/2004), nonché a richiedere a tal fine l’autorizzazione di cui all’art. 21 D.Lgs. n. 42/2004. L’apposizione del vincolo, invero, consente a questi ultimi di beneficiare del sistema speciale di tassazione, nonché delle misure fiscali ed economiche di cui si dirà nei paragrafi successivi.

Ma vieppiù. Numerosi risultano essere, infatti, i proprietari di immobili sottoposti “indirettamente” a vincolo.

Il Codice dei beni culturali prevede la facoltà in capo al Ministero per i beni e le attività culturali di prevedere, nel rispetto dei criteri di congruenza, ragionevolezza e proporzionalità (140), specifiche limitazioni per i proprietari di immobili ubicati nelle vicinanze dei beni vincolati, volte ad evitarne la messa in pericolo dell’integrità strutturale, il danneggiamento della prospettiva o della luce, ovvero l’alterazione delle condizioni di ambiente e decoro (141).

La *ratio* sottesa alla previsione legislativa consiste nell’evitare che i comportamenti del proprietario possano ledere irrimediabilmente un immobile meritevole di tutela costituzionale.

La contiguità rispetto al bene vincolato non dev’essere intesa unicamente in senso fisico, né richiede una continuità stilistica o estetica fra le aree interessate, bensì può essere posta anche a tutela della “*continuità c.d. storica fra il monumento e i fabbricati circostanti*” (142).

Le prescrizioni in oggetto, dunque, possono interessare anche immobili non situati nelle immediate vicinanze del bene culturale tutelato, purché ad esso accomunati dall’appartenenza ad un unitario e inscindibile contesto territoriale (143). Queste ultime, inoltre, devono essere recepite dagli enti pubblici territoriali interessati nei regolamenti edilizi e negli strumenti urbanistici (144).

I proprietari di immobili indirettamente vincolati, a differenza dei proprietari di dimore storiche sottoposte a vincolo diretto (*rectius* beni culturali), non solo sono chiamati a rispettare tali prescrizioni, ma non possono beneficiare

(140) Cfr. Cons. Stato, Sez. VI, 28 dicembre 2017, n. 6142; T.A.R. Puglia, Lecce, Sez. I, 24 marzo 2020, n. 347; T.A.R. Campania, Napoli, Sez. VIII, 24 aprile 2009, n. 2161.

(141) Cfr. BELLIN, *Gli immobili vincolati: aspetti fiscali e catastali*, in *Immobili e proprietà*, 2018, 7, p. 446.

(142) Così T.A.R. Puglia, Bari, Sez. III, 8 febbraio 2007, n. 370.

(143) Cfr. T.A.R. Emilia-Romagna, Parma, Sez. I, 14 gennaio 2010, n. 18

(144) V. art. 45, co. 2, D.Lgs. n. 42/2004.

neanche delle agevolazioni fiscali ed economiche predisposte dall'ordinamento ai fini della conservazione e della valorizzazione dei propri immobili (145).

3.2. *Il sistema di tassazione italiano delle dimore storiche vincolate di proprietà privata.*

Il legislatore italiano si è interessato per la prima volta in modo specifico al peculiare tema della tassazione dei beni immobili di interesse storico, artistico e architettonico - e più in generale della trattazione unitaria delle agevolazioni fiscali legate ai beni culturali - con la legge 2 agosto 1982, n. 512 (146). In particolare, con l'art. 1, introduceva l'ancora vigente art. 5-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, che esclude dalla formazione del reddito delle persone fisiche, nonché da quello delle persone giuridiche, ai fini delle relative imposte, “*i redditi catastali degli immobili totalmente adibiti a sedi, aperte al pubblico, ai musei, biblioteche, archivi, cineteche, emeroteche statali, di privati, di enti pubblici, di istituzioni e fondazioni, quando al possessore non derivi alcun reddito dalla utilizzazione dell'immobile*”, nonché “*i redditi catastali dei terreni, parchi e giardini che siano aperti al pubblico o la cui conservazione sia riconosciuta dal Ministero per i beni culturali e ambientali di pubblico interesse*” (cc.dd. immobili con destinazione ad usi culturali) (147).

Precipue norme fiscali agevolative erano altresì introdotte in relazione all'imposta di registro per il trasferimento di immobili di interesse storico, artistico o architettonico e all'imposta di successione, nonché alle donazioni di beni culturali (148).

Pochi anni dopo l'entrata in vigore di suddetta legge, il legislatore interveniva nuovamente in materia con l'art. 11, co. 2, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, prevedendo, ai fini I.R.P.E.F. e I.R.E.S., la determinazione del reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, “*in ogni caso*”, mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale era collocato il fabbricato. Tale disposizione trovava applicazione sia nelle ipotesi in cui l'immobile non risultava locato, che nei casi di locazione a terzi dello stesso, comportando una rilevante agevolazione fiscale per i proprietari di dimore storiche locate, in quanto il loro fabbricato era tassato unicamente in funzione della rendita catastale e non dell'importo maggiore tra canone di locazione e rendita catastale rivalutata.

(145) Cfr. Cass. 24 gennaio 2018, n. 1695.

(146) Prima di tale data non è possibile riscontrare alcun intervento normativo unitario relativo al tema in oggetto.

(147) La fruizione dell'agevolazione fiscale in oggetto, non è subordinata alla classificazione catastale del bene, ma piuttosto al suo utilizzo per fini culturali (cfr. Comm. trib. regionale Sardegna, Sez. I, 4 marzo 2014).

(148) V. artt. 4-8, della legge 2 agosto 1982, n. 512.

I proprietari di immobili di interesse storico, artistico o archeologico locati, dunque, attraverso questo meccanismo, realizzavano un ingente risparmio di spesa, non vedendo tassato il proprio reddito derivante dalla locazione immobiliare. A tal proposito, tuttavia, occorre precisare che l'art. 11, co. 2, della legge 30 dicembre 1991, n. 413 è risultato al centro di un fervente dibattito dottrinale e giurisprudenziale (149).

La tesi erariale, appoggiata dalla dottrina minoritaria, prevedeva un'interpretazione restrittiva della norma, riconoscendo il regime agevolato in riferimento alle sole ipotesi in cui l'immobile non risultasse locato. Viceversa, la dottrina maggioritaria, affermava l'applicazione del predetto regime a tutti gli immobili storici, compresi quelli concessi in locazione (150).

La Suprema Corte, intervenendo sulla questione, pochi anni dopo la sua entrata in vigore, statuiva che la disposizione in esame rappresentava *«l'esclusiva ed esaustiva disciplina per la fissazione del reddito imponibile rispetto agli immobili di interesse storico artistico, da effettuarsi sempre con riferimento alla più bassa delle tariffe di estimo della zona, a prescindere dalla locazione del bene a canone superiore»* (151), riconoscendo, *de facto*, il regime agevolativo sopraindicato anche per le dimore storiche locate (152).

Il regime "speciale" delineato dall'art. 11, co. 2, della legge 30 dicembre 1991, n. 413 è stato altresì oggetto della questione di legittimità costituzionale promossa con ordinanza dell'11 novembre 2002 dalla Commissione Tributaria Provinciale di Torino (153).

La Consulta, dopo un'attenta analisi degli obblighi conservativi gravanti sui proprietari di immobili storici vincolati, derivanti dalla tutela costituzionale accordata agli stessi dall'art. 9, co. 2 della Carta Costituzionale, dichiarava infondata la questione di legittimità costituzionale, affermando 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 o irragionevole, in considerazione del complesso di vincoli ed obblighi gravanti per legge sulla proprietà di siffatti beni»* (154).

(149) Cfr. LUNELLI, *Attualità e prospettive nel trattamento tributario dei beni storici tutelati*, in *Fisco*, 2013, 5 - parte 1, p. 654.

(150) Cfr. COSTANZO, *Fisco e cultura: la tassazione degli immobili di interesse storico artistico e l'intervento dei privati a sostegno del patrimonio culturale*, in *Rassegna dell'Avvocatura dello Stato*, n. 4/2015, p. 274.

(151) Cass., 18 marzo 1999, n. 2442.

(152) Sulla base di suddetta sentenza anche l'Erario mutava il proprio orientamento riconoscendo l'agevolazione in questione dapprima in relazione a tutti gli immobili storici, purché ad uso abitativo (cfr. Circolare 9/E del 14 marzo 2005), e successivamente a tutti i fabbricati, inclusi quelli ad uso diverso da quello abitativo (cfr. Circolare 2/E del 17 gennaio 2006).

(153) L'ordinanza è stata pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 5, prima serie speciale, dell'anno 2003.

(154) Cfr. Corte Cost. 28 novembre 2003, n. 346.

Il regime di imposizione diretta delle dimore storiche di proprietà privata veniva successivamente riformulato dal D.L. 2 marzo 2012, n. 16 (c.d. “Decreto semplificazioni”), convertito con modificazioni dalla legge 26 aprile 2012 n. 44, che abroga il previgente art. 11, co. 2, della legge 30 dicembre 1991, n. 413 (co. 5-*quater*), prevedendo una nuova modalità di tassazione dei redditi derivanti dal possesso di immobili di interesse storico o artistico vincolati (v. artt. 37, 90 e 144 T.U.I.R.) (155). Siffatto regime, ad oggi vigente, prevede, ai fini I.R.P.E.F., per i soli proprietari di immobili storici vincolati locati (156), la deduzione forfettaria dal reddito imponibile, determinato in misura pari al canone di locazione, del 35% di quest’ultimo anziché del 5% (art. 37, co. 4-*bis*, T.U.I.R.) (157); mentre, ai fini I.R.E.S., per le società, gli enti commerciali e gli enti non commerciali proprietari d’immobili storici non locati, non qualificabili quali beni strumentali per l’esercizio dell’attività d’impresa, la riduzione del reddito medio ordinario delle unità immobiliari del 50% (158) nonché la disapplicazione della maggiorazione di cui all’art. 41 del T.U.I.R. (159), e, per gli edifici da essi locati, l’applicazione del medesimo vantaggio fiscale previsto per le persone fisiche (artt. 90, co. 1, e 144, co. 1, T.U.I.R.) (160).

I proprietari (persone fisiche) di dimore storiche non locate, di converso, sono tenuti unicamente al pagamento dell’I.M.U., la quale sostituisce, oltre che la previgente I.C.I., anche l’I.R.P.E.F. e le relative addizionali sui redditi fondiari degli immobili non locati (art. 8 D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23) (161).

(155) Cfr. ZANNI, *Il nuovo regime fiscale degli immobili di interesse storico artistico*, in *Il Fisco*, 2012, 27, p. 4225.

(156) Il Codice dei beni culturali prevede che i locatori di unità immobiliari di interesse storico o artistico vincolati inviino, entro 30 giorni, alla Soprintendenza del luogo ove l’edificio è situato la denuncia del contratto di affitto (art. 59, D.Lgs. n. 42/2004).

(157) Sul punto, occorre precisare che nelle ipotesi in cui il canone risultante dal contratto di locazione, ridotto forfettariamente del 5%, sia superiore al reddito medio ordinario, determinato mediante l’applicazione delle tariffe d’estimo, stabilite secondo le norme della legge catastale per ciascuna categoria e classe, ovvero, per i fabbricati a destinazione speciale o particolare, mediante stima diretta, il reddito si determina in misura pari a quella del canone di locazione al netto di tale riduzione (v. art. 37, co. 4-*bis*, T.U.I.R.).

(158) Cfr. FRANCO, *Gli investimenti in cultura: l’attuale normativa fiscale e le principali problematiche*, in AA.VV., *L’intervento dei privati nella cultura - Profili economici, fiscali e amministrativi*, cit., pp. 127 ss.

(159) La locazione di un immobile abitativo storico-artistico, tuttavia, non esclude per il locatore la possibilità di optare per il regime facoltativo della “cedolare secca”, che si sostanzia nel pagamento di un’imposta sostitutiva dell’I.R.P.E.F. e delle addizionali, calcolata mediante l’applicazione di un’aliquota del 21% sul canone di locazione annuo stabilito dalle parti (art. 3 D.Lgs. 23/2011).

(160) Si precisa che, nel caso in cui gli immobili vincolati risultino locati in regime di canone concordato, in aggiunta alla sopraindicata riduzione del 35% l’impresa può usufruire anche dell’ulteriore abbattimento del 30% sancito dall’art. 8 della legge n. 431/1998 (v. risposta all’interrogazione a risposta immediata in Commissione 5-08349 presentata dal deputato Lo Monte martedì 30 ottobre 2012, seduta n. 711).

La nuova disciplina del 2012 ha quindi eliminato il previgente criterio della rendita figurativa (162), ridimensionando, sotto il profilo qualitativo e quantitativo, i benefici accordati ai proprietari di dimore storiche dal regime “speciale” delineato dall’art. 11, co. 2, della legge 30 dicembre 1991, n. 413 (163).

Anche il nuovo regime fiscale, così come il precedente, è stato sottoposto al vaglio della Corte Costituzionale. Nello specifico, la Commissione Tributaria Provinciale di Novara con ordinanza del 1° dicembre 2015 (pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 8/2016, I serie speciale), sollevava questione di legittimità costituzionale dell’art. 4, co. 5-*quater* e 5-*sexies* del D.L. 16/2012, poi convertito, con modificazioni, nella legge n. 44/2012, in relazione agli artt. 3, 9, co. 2, e 53 della Carta Costituzionale.

La Consulta, tuttavia, affermando che lo speciale regime fiscale agevolativo in essere per gli immobili storici o artistici era giustificabile «*in considerazione del complesso di vincoli ed obblighi gravanti per legge sulla proprietà di siffatti beni quale riflesso della tutela costituzionale loro garantita dall’art. 9, secondo comma, della Costituzione*» (164), dichiarava “nuovamente” infondata la questione (165).

Ciò posto, occorre rilevare che l’attuale sistema di tassazione diretta delle dimore storiche di proprietà privata vincolate - ai sensi dell’art. 10 del D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42 - non si esaurisce con il pagamento dell’I.R.P.E.F. e dell’I.R.E.S., atteso che i proprietari delle predette risultano altresì soggetti, al ricorrere di specifici presupposti, a due tributi locali: la nuova I.M.U. e la T.A.R.I.

Prima dell’introduzione della nuova I.M.U. ad opera della legge di bilancio 2020 (art. 1, co. 738-783, legge 27 dicembre 2019, n. 160), il sistema dei tributi locali dovuti dai proprietari di unità immobiliari, ivi comprese le dimore storiche vincolate, risultava tripartito (I.M.U.; T.A.S.I.; T.A.R.I.).

L’I.M.U. (imposta municipale unica), il cui presupposto d’imposta consisteva nel possesso di fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli, non era

(161) La proprietà di immobili non locati situati nello stesso Comune dell’abitazione principale determina l’obbligo di dichiarare un reddito ai fini I.R.P.E.F. pari al 50% della rendita catastale rivalutata del 5% aumentato di un terzo (art. 1, co. 717, D.L. n. 147/13). L’aggiornamento della rendita catastale degli immobili storici vincolati è effettuato mediante l’applicazione del minore tra i coefficienti previsti per i fabbricati (art. 190, co. 3, T.U.I.R.).

(162) Cfr. Risoluzione dell’Agenzia delle Entrate del 31 dicembre 2012, n. 114/E.

(163) Cfr. COSTANZO, *Fisco e cultura: la tassazione degli immobili di interesse storico artistico e l’intervento dei privati a sostegno del patrimonio culturale*, cit., p. 274.

(164) Corte Cost. 4 aprile 2018, n. 72.

(165) Il regime agevolativo introdotto per i beni immobili vincolati è stato più volte oggetto delle pronunce della Corte Costituzionale (*ex multis* Corte Cost. 28 novembre 2003, n. 346; 20 aprile 2016, n. 111; 4 aprile 2018, n. 72). Sul punto, cfr. CAPOLUPO, *Legittima la reformatio in peius delle agevolazioni fiscali: il caso dei beni di interesse storico*, in *Fisco*, 2019, 14, p. 1354.

dovuta per l'abitazione principale, salvo che si trattasse di un'unità abitativa classificata nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 (166).

Gli immobili storici e artistici vincolati, rientrando sovente all'interno delle categorie catastali sopraindicate - in particolare nella A/9 (*"Castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici"*) (167) - non consentivano ai loro proprietari di beneficiare dell'agevolazione *ut supra* (168). Ciononostante, a questi ultimi, era riconosciuto un abbattimento della base imponibile del 50% ai sensi dell'art. 13, co. 3, lett. a), del D.L. n. 201/2011 (169).

In tema di riduzione dell'I.M.U., inoltre, il legislatore prevedeva, a specifiche condizioni (170), una riduzione del 50% dell'imposta sull'abitazione concessa in comodato gratuito ad un parente di primo grado (v. art. 1, co. 10, legge n. 208/2015). Tale agevolazione, non applicabile in relazione alle unità immobiliari classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, da quanto emergeva dalla Circolare M.E.F. n. 1/DF del 17 febbraio 2016, era cumulabile con quella per gli immobili storici di cui sopra (171). Viceversa, l'amministrazione finanziaria affermava il divieto di cumulo in relazione all'agevolazione prevista per gli immobili vincolati dichiarati inagibili.

Anche per la T.A.S.I. (tributo per i servizi indivisibili) (172), il cui presupposto impositivo consisteva nel possesso o nella detenzione, a qualsiasi titolo, di fabbricati e di aree edificabili, ad eccezione, in ogni caso, dei terreni agricoli e dell'abitazione principale, come definiti ai sensi dell'art. 13, co. 2, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 (173), era prevista l'applicazione dell'abbattimento della base imponibile del 50%, dal momento che, ai sensi dell'art.

(166) V. art. 13 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201.

(167) Ad ogni immobile vincolato di interesse culturale è attribuita una delle categorie previste nel quadro di qualificazione della zona censuaria di riferimento sulla base delle proprie caratteristiche intrinseche ed in funzione della propria destinazione d'uso. Non può stabilirsi, dunque, una correlazione tra il riconoscimento di immobile vincolato ed una specifica categoria catastale (cfr. Circolare del 9 ottobre 2012 n. 5 - Agenzia del Territorio - Direzione Centrale Catasto e cartografia).

(168) Erano soggetti passivi del tributo: il proprietario; l'usufruttuario; l'enfiteuta e il titolare del diritto di superficie; il titolare del diritto d'uso e di abitazione; il locatario finanziario; il concessionario di aree demaniali; l'amministratore per conto di tutti i condomini per i beni comuni censibili condominiali.

(169) La base imponibile era uguale alla rendita catastale rivalutata del 5% e moltiplicata per il coefficiente specifico per ogni tipologia immobiliare.

(170) La riduzione del 50% dell'imposta poteva essere ottenuta solo a condizione che il contratto di comodato gratuito venisse stipulato tra genitori e figli, ovvero tra parenti in linea retta entro il primo grado, e risultasse regolarmente registrato. Inoltre, il comodante doveva possedere una sola abitazione in Italia ed ivi risiedere anagraficamente, nonché avere la propria dimora abituale nello stesso comune in cui era situato l'immobile concesso in comodato. L'agevolazione continuava ad applicarsi, in caso di morte del comodatario, al coniuge di quest'ultimo, ma solo in presenza di figli minori.

(171) Il cumulo consentiva un'ulteriore riduzione d'imposta. L'I.M.U. era calcolata, infatti, unicamente sul 25% della base imponibile.

(172) *Ex multis* AULENTA, *Tax expenditures negli enti territoriali*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, fasc. 4, 2015, p. 554.

(173) Sulle differenze intercorrenti tra I.M.U. e T.A.S.I. cfr. Comm. trib. reg. Lombardia, sez. V, 15 marzo 2019, n. 1234.

1, co. 675, della legge n. 147/2013, la sua base imponibile era la medesima dell'I.M.U. (174).

Analogamente a quanto esaminato ai fini del pagamento della previgente I.M.U. da parte dei proprietari di dimore storiche vincolate, anche per la T.A.S.I. trovavano applicazione le agevolazioni, nonché le ipotesi di cumulo sopraindicate (175).

La nuova I.M.U., invece, riunisce in un'unica imposta le previgenti I.M.U. e T.A.S.I. e presenta quale presupposto d'imposta unicamente il "*possessione d'immobili*" (176).

Sulla scorta della previgente disciplina dei tributi pocanzi analizzati, il pagamento della nuova imposta è escluso in riferimento all'abitazione principale o assimilata, eccettuati i casi in cui si tratti di un'unità abitativa classificata nelle categorie catastali A/1, A/8 o A/9 (177).

Per abitazione principale s'intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente (178). Le pertinenze all'abitazione principale seguono lo stesso trattamento dell'immobile (179).

L'aliquota di base per l'abitazione principale classificata nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 - categorie all'interno delle quali sovente sono ricondotte le dimore storiche private vincolate - e per le relative pertinenze è pari allo 0,5%. Tuttavia, il Comune, con deliberazione del consiglio comunale, può aumentarla dello 0,1% ovvero diminuirla fino all'azzeramento (180).

Dall'imposta dovuta per l'unità immobiliare classificata nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, adibita ad abitazione principale del soggetto passivo, si detraggono, fino a concorrenza del suo ammontare, 200 euro rapportati al

(174) Cfr. Circolare M.E.F. 1/DF del 17 febbraio 2016.

(175) Cfr. VADEMECUM A.D.S.I. - *Aspetti normativi, fiscali e gestionali degli immobili storici, delle aziende agricole e del loro passaggio generazionale*, a cura di TERESA PERUSINI, in www.associazionedimorestoricheitaliane.it/normative, pp. 10 ss.

(176) I soggetti passivi dell'imposta in oggetto a norma dell'art. 1, co. 743, legge 27 dicembre 2019, n. 160, sono i possessori di immobili, intendendosi per tali il proprietario ovvero il titolare del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi e superficie sugli stessi. Per gli immobili, anche da costruire ovvero in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, il soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto. In presenza di più soggetti passivi con riferimento ad un medesimo immobile, ognuno è titolare di un'autonoma obbligazione tributaria. Nell'applicazione dell'imposta si tiene conto degli elementi soggettivi ed oggettivi riferiti ad ogni singola quota di possesso, anche nei casi di applicazione delle esenzioni o delle agevolazioni.

(177) Sono esenti dall'imposta i proprietari degli immobili di cui all'art. 1, co. 758 e 759, legge 27 dicembre 2019, n. 160.

(178) V. art. 1, co. 741, legge 27 dicembre 2019, n. 160.

(179) Sul punto, si precisa che risultano agevolabili al massimo tre pertinenze, nella misura di una sola pertinenza per categoria (C/2, C/6 e C/7).

(180) Per il calcolo della base imponibile dell'imposta relativa agli immobili rientranti nelle altre categorie catastali v. art. 1, co. 745, legge 27 dicembre 2019, n. 160.

periodo dell'anno durante il quale si protrae detta destinazione. Se l'unità immobiliare è adibita ad abitazione principale da più soggetti passivi, la detrazione spetta a ciascuno di essi "proporzionalmente alla quota per la quale la destinazione medesima si verifica" (art. 1, co. 749, legge 27 dicembre 2019, n. 160).

Qualora l'immobile risulta d'interesse storico o artistico ai sensi dell'art. 10 del D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42, anche se rientrante nelle categorie catastali A/1, A/8 o A/9, trova comunque applicazione la previgente riduzione della base imponibile del 50% (art. 1, co. 747, lett. a, legge 27 dicembre 2019, n. 160).

Un immobile, ai fini dell'ottenimento della sopraindicata agevolazione, deve essere direttamente di interesse storico e culturale e non può acquisire tale caratteristica per via indiretta (181).

La *ratio* sottesa al beneficio consiste infatti nel "contemperare l'entità del tributo con le ingenti spese che i proprietari sono tenuti ad affrontare per preservare le caratteristiche degli immobili vincolati" (182); di talché l'agevolazione non può che trovare applicazione esclusivamente in relazione agli edifici sottoposti a vincolo diretto.

Inoltre, come previsto anche dalla disciplina previgente, la base imponibile è altresì ridotta del 50%, a specifiche condizioni, nelle ipotesi in cui l'abitazione è concessa in comodato gratuito ad un parente in linea retta entro il primo grado che la utilizza come abitazione principale, nonché allorquando il fabbricato è dichiarato inagibile o inabitabile e di fatto non utilizzato (183). Le due agevolazioni, tuttavia, non risultano cumulabili.

La T.A.R.I., al contrario delle previgenti I.M.U. e T.A.S.I., non è stata abolita dalla legge di bilancio 2020, e rappresenta il tributo destinato a finanziare i costi relativi al servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, dovuto da chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo unità immobiliari o aree scoperte suscettibili di produrre i rifiuti medesimi (art. 1, co. 641, legge n. 147/2013). Al suo pagamento, pertanto, sono tenuti anche i proprietari di dimore storiche, i loro inquilini ovvero coloro che a qualunque titolo le detengono (184). Tuttavia, in caso di detenzione breve dell'immobile di durata non superiore a sei mesi, la tassa non è dovuta dall'utilizzatore, ma resta esclusivamente a carico del proprietario, del titolare dell'usufrutto, dell'uso, dell'abitazione o del diritto di superficie (185).

La T.A.R.I., consta di una quota fissa, che si calcola moltiplicando i metri

(181) V. *supra* par. 3.1.

(182) Cfr. Cass. 24 gennaio 2018, n. 1695.

(183) V. art. 1, co. 747, lett. b e c, legge 27 dicembre 2019, n. 160.

(184) Sono escluse dalla T.A.R.I. le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili non operative e le aree comuni condominiali che non siano detenute o occupate in via esclusiva.

(185) In caso di pluralità di utilizzatori, questi ultimi sono tenuti in solido all'adempimento dell'obbligazione tributaria.

quadrati dell'unità immobiliare per il numero di persone che la occupano, ed una quota variabile, stabilita con delibera comunale in base alla quantità di rifiuti prodotti in via presuntiva dagli occupanti (186).

Orbene, occorre osservare che, allo stato, in relazione al tributo in esame non esistono norme agevolative nazionali a favore dei proprietari di dimore storiche vincolate. A livello locale, invero, taluni comuni prevedono peculiari agevolazioni in relazione agli immobili storici vincolati (si pensi, ad esempio, al Comune di Lucca, il quale prevede che *“la superficie delle abitazioni comprese in fabbricati vincolati ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004 n. 42 e successive modifiche, è calcolata nella misura del 30%, limitatamente alla quota di superficie che eccede i 400 metri quadrati e fino a 600 metri quadrati, rimanendo non imponibile la superficie eccedente”*) (187).

Esaurita la trattazione della tassazione diretta delle dimore storiche vincolate, è necessario procedere all'analisi delle peculiarità relative alla tassazione indiretta delle stesse.

In relazione all'imposta di registro, dovuta, *in specie*, nelle ipotesi di cessione (188) del bene immobile vincolato a persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, l'art. 10 del D.Lgs. 23/2011, modificando la previgente disciplina applicabile al caso di specie (189), prevede l'applicazione, a partire dal 1° gennaio 2014, di un'aliquota del 9% sul valore del fabbricato (art. 43 T.U.R.) (190).

L'imposta ipotecaria e l'imposta catastale, addebitabili in funzione di suddetti atti di trasferimento immobiliare, ai sensi dell'art. 26 del D.L. 12 settembre 2013, n. 104, sono dovute nella misura fissa di 50,00 euro ciascuna.

Di talché, è bene evidenziare che, rispetto alla normativa fiscale previgente prevista in tema di cessione d'immobili vincolati diversi dall'abitazione principale, l'attuale sistema di tassazione dei predetti non è caratterizzato da peculiari agevolazioni fiscali (191). Al contrario, in tema di imposte sulle successioni e sulle donazioni, il sistema di tassazione degli immobili vincolati,

(186) Sui criteri di determinazione della superficie catastale ai fini T.A.R.I. cfr. Interpello all'Agenzia delle Entrate n. 306/2019, rubricato *“Interpello art. 11, comma a), Legge n. 212/2000. Criteri di determinazione della superficie catastale di un immobile, ai fini del calcolo del Tributo Tari”*, disponibile sul sito <https://www.agenziaentrate.gov.it/>.

(187) V. art. 19, co. 1, lett. o), del *Regolamento per l'applicazione della tariffa corrispettiva per il servizio di gestione dei rifiuti urbani e assimilati* del Comune di Lucca.

(188) Con il termine “cessione” si fa riferimento in specie a tutti gli atti a titolo oneroso, che trasferiscono la proprietà di fabbricati e trasferiscono o costituiscono diritti reali immobiliari di godimento.

(189) Il sistema previgente prevedeva l'applicazione di un'aliquota ridotta al 3% nelle ipotesi di trasferimento di immobili di interesse storico, artistico e architettonico di cui alla legge 1° giugno 1939, n. 1089 (v. previgente art. 1, nota II, della Tariffa, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131).

(190) L'imposta, però, non può comunque risultare inferiore a 1.000,00 euro.

(191) Il trattamento fiscale degli immobili vincolati, invero, risulta il medesimo di quelli non vincolati.

trasferiti *mortis causa* ovvero *inter vivos*, risulta caratterizzato da rilevanti agevolazioni fiscali in favore, rispettivamente, degli eredi, dei legatari, nonché dei donatari.

Suddette imposte indirette sono dovute in misura differente a seconda che l'immobile risulti o meno già vincolato all'atto del trasferimento.

In merito all'imposta di successione, le disposizioni cui far riferimento in relazione alla tassazione degli immobili vincolati presenti nell'asse ereditario sono gli artt. 12, 13 e 25 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 (c.d. T.U.S.D.).

In base al combinato disposto degli artt. 12 e 13 del T.U.S.D. sono esclusi dall'attivo ereditario, ai fini dell'imposta in oggetto, i beni già sottoposti a vincolo al momento dell'apertura della successione, a condizione che:

1) siano stati assolti i conseguenti obblighi di conservazione e protezione previsti dalla legge;

2) l'erede o il legatario abbia presentato l'inventario dei beni culturali che ritiene non debbano essere compresi nell'attivo ereditario, con la descrizione particolareggiata degli stessi e con ogni notizia idonea alla loro identificazione, al competente organo periferico del Ministero per i beni culturali e del Turismo, il quale deve attestare per ogni singolo bene la sussistenza del vincolo, nonché l'assolvimento degli obblighi di conservazione e protezione (192);

3) nel quinquennio successivo all'apertura della successione, l'erede o il legatario non alieni in tutto o in parte suddetti beni, non muti, senza autorizzazione da parte delle autorità competenti, la destinazione degli immobili vincolati, ovvero non provveda all'assolvimento degli obblighi prescritti dalla legge per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato.

Qualora nell'attivo ereditario sono compresi immobili non ancora sottoposti a vincolo, pur presentando le caratteristiche di cui all'art. 10 D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42, l'imposta dovuta dall'erede o dal legatario è ridotta del 50% (art. 25 T.U.S.D.), seppur alle medesime condizioni di cui sopra.

In relazione agli atti di donazione, invece, trova applicazione l'art. 59, co. 1, lett. b), T.U.S.D., secondo cui gli immobili già sottoposti a vincolo al momento del trasferimento sono soggetti all'imposta "*nella misura fissa prevista per l'imposta di registro*" (a partire dal 1° gennaio 2014 pari a 200,00 euro), a condizione che sia presentata all'ufficio del registro l'attestazione di cui al sopracitato art. 13, co. 2, T.U.S.D.

(192) Avverso il rifiuto dell'attestazione è possibile esperire ricorso gerarchico al Ministro dei Beni e delle Attività Culturali e del Turismo, il quale decide sentito il Consiglio nazionale per i beni culturali ed ambientali.

3.3. Protezione e conservazione degli immobili storici sottoposti a vincolo: quali misure a sostegno dei proprietari privati?

La realizzazione di opere di conservazione e valorizzazione su immobili storici vincolati può risultare estremamente dispendiosa per i proprietari degli stessi. A favore di questi ultimi, tuttavia, il legislatore prevede peculiari misure fiscali ed economiche, in grado di garantire le attività di manutenzione, protezione e restauro cui *ex lege* sono obbligati.

Dal punto di vista fiscale, accanto alle agevolazioni analizzate nel paragrafo precedente, il legislatore prevede, ai fini I.R.P.E.F., la possibilità, per suddetti proprietari, di effettuare una detrazione pari al 19% delle spese relative alla manutenzione, alla protezione ed al restauro dei beni vincolati nella misura effettivamente rimasta a loro carico (193). Detrazione che può essere effettuata dal proprietario dell'immobile vincolato per l'intero importo, qualora il suo reddito complessivo non ecceda i 120.000 euro (194).

Il diritto di detrazione in oggetto sorge come contrappeso all'obbligo di conservazione dei beni vincolati gravante sui "*proprietari privati, possessori o detentori*" degli stessi ai sensi dell'art. 30, co. 3, D.Lgs. 42/2004 (195).

La detrazione non incide sulla base imponibile, bensì direttamente sull'imposta, consentendo un risparmio quantitativo identico per tutti i contribuenti, anche se in proporzione più elevato per i contribuenti con redditi medio-bassi (196).

Il diritto alla detrazione viene meno nelle ipotesi in cui il proprietario dell'immobile vincolato ne ha mutato la destinazione in assenza della preventiva autorizzazione statale (197), nonché nei casi in cui non ha assolto agli obblighi di legge per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato (198).

Le spese sostenute, se non obbligatorie per legge, devono risultare "necessarie" da apposita certificazione, rilasciata dalla competente Soprintendenza del Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo, previo accertamento della loro congruità (199).

(193) V. art. 15, co. 1, lett. g, T.U.I.R.

(194) V. art. 15, co. 3 *bis* TUIR, come modificato dall'art. 1, co. 629, legge 27 dicembre 2019, n. 160.

(195) Sul punto, l'Amministrazione finanziaria con Risoluzione AdE n. 10/E/2009 ha chiarito che anche il contratto di comodato può costituire un titolo astrattamente idoneo a qualificare il comodatario quale soggetto obbligato a porre in essere gli interventi conservativi di cui all'art. 30, co. 3, D.Lgs. n. 42/2004.

(196) Così FRANCO, *Gli investimenti in cultura: l'attuale normativa fiscale e le principali problematiche*, in AA.VV., *L'intervento dei privati nella cultura - Profili economici, fiscali e amministrativi*, cit., p. 113.

(197) V. *supra* par. 3.1.

(198) V. art. 60, D.Lgs. n. 42/2004.

(199) L'accertamento della congruità delle spese avviene d'intesa con il competente ufficio del territorio del Ministero dell'economia e delle finanze.

Tale certificazione, prevista dall'art. 15, co. 1, lett. g, T.U.I.R., è oggi sostituita da un'apposita dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà (200) relativa alle spese effettivamente sostenute per lo svolgimento degli interventi e delle attività cui i benefici si riferiscono (art. 40, co. 9, D.L. n. 201/2011), che unitamente alla documentazione delle stesse (es. copia fatture, computo metrico, planimetrie, eventuali autorizzazioni), nonché alla fotocopia del documento d'identità, dev'essere presentata alla Soprintendenza per gli opportuni controlli.

I lavori da eseguirsi sul bene immobile oggetto di tutela, ai fini del godimento dell'agevolazione fiscale in oggetto, devono risultare preventivamente autorizzati, ai sensi dell'art. 21 del D.Lgs. n. 42/2004, dalla competente Soprintendenza. In assenza di tale autorizzazione gli interventi debbono considerarsi illeciti e non consentono alcuna detrazione, anzi comportano a carico del proprietario rilevanti sanzioni amministrative e penali.

L'Amministrazione finanziaria con Circolare AdE n. 3/E/2016 ha chiarito che la detrazione fiscale *ut supra* è cumulabile con quella sancita dall'art. 16-bis T.U.I.R. prevista per gli interventi di recupero del patrimonio abitativo esistente. In tal caso, però, la detrazione in esame è ridotta del 50% (art. 16-bis, co. 6, T.U.I.R.); sicché le spese sostenute per i lavori di manutenzione, protezione e restauro agli immobili vincolati potranno essere detratte solo per il 9,5%.

La riduzione riguarda unicamente la parte di spesa per la quale si usufruisce contemporaneamente anche della detrazione per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio. Ciò consente, pertanto, la detrazione per le spese di ristrutturazione eccedenti il limite previsto dall'art. 16-bis T.U.I.R. nella misura del 19%.

In tema di misure fiscali a sostegno dei proprietari di dimore storiche vincolate, occorre precisare, inoltre, che non trova applicazione *in specie* il c.d. *Art bonus* (201), consistente nel riconoscimento di un credito d'imposta (202) a favore di coloro che effettuano erogazioni liberali per interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali, atteso che tale peculiare agevolazione è riconosciuta unicamente in relazione ai lavori effettuati su beni

(200) V. art. 47 del D.P.R. 445/2000.

(201) L'*Art bonus* è stato introdotto con la legge n. 83/2014 ed è stato reso permanente dalla legge di stabilità 2016.

(202) Il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 65% per le erogazioni liberali per interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici nei limiti, per le persone fisiche ed enti non commerciali, del 15% del reddito imponibile dichiarato; mentre, per le imprese, società ed enti commerciali, del 5 per mille dei ricavi dichiarati. Il credito d'imposta è fruibile in tre quote annuali di pari importo (cfr. CAMILLOCCI, *Art bonus, sponsorizzazioni e forme di partenariato per la cultura e lo spettacolo*, in *Fisco*, 2019, 9, 824).

pubblici (203). Al contrario, trova applicazione in relazione agli immobili vincolati il c.d. *Superbonus 110%*, introdotto dall'art. 119 del D.L. 34/2020 (c.d. Decreto Rilancio), convertito con modificazioni dalla legge n. 77/2020, che consente al proprietario dell'edificio di fruire della detrazione del 110% delle spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021, per specifici interventi di efficientamento energetico, antisismici, nonché di installazione di impianti fotovoltaici, autorizzati, a norma dell'art. 21 del D.Lgs. n. 42/2004, dalla competente Soprintendenza (204).

La detrazione dev'essere ripartita in 5 quote annuali di pari importo, entro i limiti di capienza dell'imposta annua derivante dalla dichiarazione dei redditi.

In alternativa alla fruizione diretta della detrazione in oggetto, il contribuente può optare per un contributo anticipato sotto forma di sconto ad opera dei fornitori dei beni o servizi (c.d. sconto in fattura) ovvero per la cessione del credito corrispondente alla detrazione (205).

La cessione può essere disposta a favore: dei fornitori dei beni e dei servizi necessari alla realizzazione degli interventi; di istituti di credito e intermediari finanziari; di altri soggetti (es. persone fisiche esercenti attività di lavoro autonomo) (206).

Nonostante la conclamata convenienza della misura fiscale, è bene precisare che inizialmente la stessa non poteva essere utilizzata dai proprietari di immobili appartenenti alle categorie catastali A/1 (abitazioni di lusso), A/8 (ville) e A/9 (castelli e palazzi di eminenti pregi storici e artistici), i quali rappresentano la maggioranza dei proprietari di dimore storiche private vincolate (207). Solo con il D.L. 14 agosto 2020, n. 104, è stata prevista la possibilità per i proprietari di fabbricati "*aperti al pubblico*" rientranti nella categoria catastale A/9 di usufruire dell'agevolazione in oggetto.

Ad oggi, pertanto, seppur legittimamente utilizzabile ad opera dei proprietari privati di immobili storici, l'ambito applicativo del c.d. *Superbonus*

(203) Per un maggiore approfondimento sul tema in oggetto cfr. MARCHETTI, *Dimore storiche private: alcune brevi riflessioni su possibili misure volte al recupero del patrimonio storico-immobiliare*, in CORDEIRO GUERRA, PACE, VERRIGNI, VIOTTO (a cura di), *Finanza pubblica e misure tributarie per il patrimonio culturale. Prime riflessioni*, Torino 2019.

(204) Parimenti, può trovare applicazione a favore dei proprietari di immobili storici anche il c.d. *Bonus facciate* (art. 1, co. 219 - 223 della legge 27 dicembre 2019, n. 160), consistente in una detrazione d'imposta del 90% per interventi finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna degli edifici di qualsiasi categoria catastale, compresi gli immobili strumentali. Tuttavia, tale agevolazione fiscale non è cumulabile con la detrazione spettante ai proprietari di dimore storiche vincolate ai sensi dell'art. 15, co. 1, lett. g) T.U.I.R. (cfr. Circolare AdE n. 2/E del 14 febbraio 2020). Ciò posto, si precisa che il c.d. *superbonus 110%* ed il c.d. *Bonus facciate*, a differenza dell'agevolazione introdotta dall'art. 15, co. 1, lett. g) T.U.I.R., non rappresentano misure fiscali strutturali, in quanto risultano temporaneamente limitate.

(205) Sul punto, si precisa che i soggetti a cui è ceduto il credito possono, a loro volta, cedere lo stesso.

(206) Per un approfondimento, v. <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/superbonus-110%25>.

(207) V. vigente art. 119, co. 15-bis, D.L. n. 34/2020, come modificato dalla legge n. 77/2020.

110%, ne rende estremamente difficoltoso l'utilizzo da parte dei predetti, atteso che restano esclusi dalla misura gli immobili "appartenenti alle categorie catastali A/1, A/8, nonché alla categoria catastale A/9 per le unità immobiliari non aperte al pubblico" (art. 80, co. 6, D.L. 104/2020).

Passando all'analisi delle misure economiche riconosciute ai proprietari privati di immobili vincolati è bene precisare che gli artt. 35 e 37 del D.Lgs. n. 42/2004 prevedono la possibilità per lo Stato di concorrere, almeno in parte, alle spese di restauro, recupero e valorizzazione di detti beni, erogando contributi in conto capitale ovvero in conto d'interessi sul mutuo contratto per la realizzazione dell'intervento (208).

I proprietari di dimore storiche vincolate, ai fini dell'ottenimento dell'erogazione delle due tipologie di contributi sopraindicati, in sede di autorizzazione del progetto conservativo, presentato presso la Soprintendenza territorialmente competente (art. 21 D.Lgs. n. 42/2004), devono richiedere specificamente a quest'ultima l'ammissione ai contributi in oggetto.

Il soprintendente, pronunciandosi sull'ammissibilità dei contributi statali di cui agli artt. 35 e 37 del D.Lgs. n. 42/2004, si pronuncia anche sulla necessità dell'intervento conservativo ai fini della concessione delle agevolazioni tributarie previste dalla legge (209).

I contributi in conto capitale consistono in contributi a fondo perduto in quota percentuale sull'importo ammissibile, calcolati sulla spesa effettiva rimasta a carico del proprietario, possessore o detentore dell'immobile vincolato (*rectius* del bene culturale) che ha posto in essere l'intervento conservativo approvato dalla Soprintendenza.

Il Ministero, a norma dell'art. 35 del D.Lgs. n. 42/2004, ha facoltà di concorrere alla spesa sostenuta per un ammontare non superiore alla metà della stessa, ad eccezione delle ipotesi in cui l'intervento risulti di "*particolare rilevanza*" o venga realizzato su beni in uso o godimento pubblico. In tal caso, infatti, il contributo statale può concorrere alla spesa fino al suo intero ammontare.

L'erogazione del contributo avviene a lavori ultimati e collaudati sulla spesa effettivamente sostenuta dal beneficiario. Sul punto, però, si precisa che i proprietari, i possessori, nonché i detentori di detti beni possono richiedere

(208) Tali contributi, anche se tra loro cumulabili, devono essere richiesti distintamente, ciascuno secondo il proprio peculiare procedimento. L'erogazione degli stessi, inoltre, è stata sospesa nel periodo intercorrente dall'8 agosto 2012 al 31 dicembre 2018. Solo con la legge di bilancio 2018, il legislatore, decideva di ripristinare i contributi in esame, concedendo risorse, in relazione ai contributi in conto capitale di cui all'art. 35 D.Lgs. n. 42/2004, nel limite massimo di 10 milioni di euro per l'anno 2019 e 20 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2020, secondo modalità da definire con decreto del Ministro per i beni e le attività culturali e del Turismo, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze.

(209) V. art. 15, co. 1, lett. g), T.U.I.R.

l'erogazione di acconti sulla base degli stati di avanzamento dei lavori regolarmente certificati (210).

I contributi in conto interessi, invece, possono essere utilizzati dai proprietari, dai possessori ovvero dai detentori di beni culturali (in specie immobili storici e artistici vincolati) per far fronte agli interessi sui mutui o su altre forme di finanziamento accordati agli stessi dagli istituti di credito per la realizzazione degli interventi conservativi.

Suddetti contributi sono concessi nella misura massima corrispondente agli interessi calcolati ad un tasso annuo di sei punti percentuali sul capitale erogato (211). Tuttavia, qualora il prestito dovesse presentare un tasso variabile, il contributo è calcolato sviluppando il piano di ammortamento al tasso costante della prima rata.

A differenza dei contributi in conto capitale, i contributi in conto interessi sono corrisposti direttamente dal Ministero all'istituto di credito secondo tempi e modalità stabilite in apposite convenzioni.

Una volta ottenuto uno dei contributi *ut supra* per la realizzazione di interventi conservativi, i beni culturali, oggetto di questi ultimi, devono essere resi accessibili al pubblico secondo le modalità stabilite, caso per caso, da appositi accordi o convenzioni fra il Ministero e i singoli proprietari (art. 38 D.Lgs. n. 42/2004) (212). Tali convenzioni devono stabilire i limiti temporali dell'obbligo di apertura al pubblico, tenendo conto della tipologia degli interventi, del valore artistico e storico degli immobili e dei beni in essi esistenti.

4. Sistemi a confronto. Conclusioni.

Comparando i tre sistemi di protezione, conservazione e tassazione delle dimore storiche di proprietà privata analizzati nei paragrafi precedenti, è evidente l'attenzione riservata dai diversi legislatori nazionali al peculiare tema della protezione dei beni immobili storici - vincolati, *classès*, *listed* - qualificabili quali beni culturali. Ogni ordinamento, infatti, seppur con una diversa sensibilità, protegge i beni appartenenti al proprio patrimonio culturale a prescindere dalla titolarità pubblicistica o privatistica degli stessi.

Ciò posto, occorre rilevare che, in relazione ai beni immobili privati vincolati, *classès*, *listed*, tutti e tre i sistemi esaminati intendono realizzare un modello di tutela basato sul connubio tra protezione e obblighi di conservazione dei privati, riconoscendo un ruolo sempre più attivo di questi ultimi nella tutela del patrimonio culturale nazionale.

(210) Qualora gli interventi non sono stati, in tutto o in parte, regolarmente eseguiti il beneficiario è tenuto alla restituzione degli acconti percepiti.

(211) V. art. 37, co. 2, D.Lgs. n. 42/2004.

(212) Gli accordi e le convenzioni aventi ad oggetto beni immobili qualificabili come "beni culturali" devono essere trasmessi, a cura del soprintendente, al comune e alla città metropolitana nel cui territorio si trovano gli stessi.

Tutti gli ordinamenti, in particolare quello italiano, cercano di assicurare l'efficiente e tempestiva manutenzione dei beni immobili storici, riconoscendo peculiari obblighi di conservazione a carico dei loro proprietari; tuttavia, alcuni, più di altri, favoriscono l'adempimento di detti obblighi, riconoscendo efficaci misure sia fiscali che economiche a sostegno dei proprietari privati dei predetti. L'ordinamento francese, ad esempio, con la *Loi Monuments Historiques*, la *Loi Malraux* e la *Loi Aillagon* ha realizzato nel corso del tempo un efficiente sistema di tutele a favore dei proprietari di suddetti beni, in grado di controbilanciare la pressione fiscale generata dal sistema interno di tassazione sulla proprietà immobiliare (213).

Di converso, seppur fortemente orientato alla tutela del patrimonio culturale privato, il sistema italiano prevede esigue misure fiscali di sostegno ai proprietari di dimore storiche vincolate, nonché ai cc.dd. mecenati privati delle stesse. Tuttavia, è bene rilevare che quest'ultimo è l'unico, tra i tre esaminati, che, allo stato, prevede specifiche agevolazioni in tema di imposte dirette su beni immobili afferenti al patrimonio culturale privato (es. riduzione ai fini I.M.U. della base imponibile del 50%).

Il sistema inglese, invece, non solo non prevede peculiari agevolazioni in relazione alla *Council tax* dovuta per i *listed buildings*, ma presenta altresì un sistema di tutele in favore dei proprietari privati degli stessi perlopiù incentrato su misure economiche - piuttosto che fiscali - consistenti in sovvenzioni o prestiti per la realizzazione di opere di conservazione da eseguirsi su tali edifici (214).

Un aspetto che accumuna i tre sistemi è rappresentato dalla mancata previsione di agevolazioni fiscali ed economiche a favore di proprietari di immobili storici "indirettamente" vincolati, i quali, in assenza di tutele, sono comunque chiamati a rispettare le specifiche prescrizioni dell'autorità amministrativa al fine di evitare un'eventuale lesione agli immobili meritevoli di tutela ad essi "contigui".

In conclusione, è possibile affermare, dunque, che l'analisi comparata dei sistemi *ut supra* non soltanto consente di cogliere le differenze intercorrenti tra gli stessi, bensì offre anche l'opportunità di riflettere, dal punto di vista prospettico, sulle eventuali misure da adottare per migliorare l'efficienza dell'attuale sistema italiano di protezione, conservazione e tassazione delle dimore storiche di proprietà privata.

(213) Sul punto, è bene precisare che la Francia e il Regno Unito nel 2018 presentavano entrate derivanti dalla tassazione sulla proprietà immobiliare più alte della media europea (2,6% del P.I.L.), rispettivamente del 4,7% e del 4,3% del P.I.L. (cfr. Cfr. *Entrate Tributarie Internazionali*, Report Gennaio - Settembre 2018, Ministero dell'Economia e delle Finanze, cit., p. 11)

(214) Si pensi alla *Heritage Lottery Fund* (*supra* par. 2.5).