

Risposta n. 461/2023

OGGETTO: Articolo 15, comma 1, lett. g), del TUIR – immobili vincolati e lavori per i quali «è obbligatoria l'autorizzazione preventiva da parte della Soprintendenza».

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'*Istante*, residente all'estero, dichiara di avere concluso i lavori di recupero e restauro conservativo di un immobile sito in ...per i quali ha dovuto *«chiedere l'autorizzazione alla Soprintendenza»*.

L'immobile in esame è un *«Rascard»* del XVI secolo, in pietra e legno originali, sottoposto ai vincoli previsti dall'articolo 142, lettere d) ed f), del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, dalla legge regionale ...nonché dal regolamento comunale.

L'*Istante* precisa che su questo tipo di immobile, il vincolo non viene notificato dal Ministero e, inoltre, *«come confermato dagli uffici della Soprintendenza di..., non c'è il diritto di prelazione all'acquisto da parte dello Stato in caso di compravendita»*.

L'*Istante* chiede se può fruire della detrazione del 19 per cento prevista dall'articolo 15, comma 1, lett. g), del TUIR per gli immobili vincolati ed i lavori per i quali «è obbligatoria l'autorizzazione preventiva da parte della Soprintendenza».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che, essendo l'immobile vincolato ai sensi del citato decreto legislativo n. 42 del 2004, può accedere alla predetta detrazione del 19 per cento «*anche nella forma del 9,5 per cento in caso di cumulo con altri bonus*».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 15, comma 1, lett. g), del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 disciplina la detrazione ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) nella misura del 19 per cento, delle «*spese sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione o restauro delle cose vincolate ai sensi della legge 1° giugno 1939, n. 1089* [il riferimento alla legge n. 1089 del 1939 deve intendersi operato al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42 che dal 1° maggio 2004 regola la materia] *e del decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409, nella misura effettivamente rimasta a carico. La necessità delle spese, quando non siano obbligatorie per legge, deve risultare da apposita certificazione rilasciata dalla competente soprintendenza del Ministero per i beni culturali e ambientali, previo accertamento della loro congruità effettuato d'intesa con il competente ufficio del territorio del Ministero delle finanze. La detrazione non spetta in caso di mutamento di destinazione dei beni senza la*

preventiva autorizzazione dell'Amministrazione per i beni culturali e ambientali, di mancato assolvimento degli obblighi di legge per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato sui beni immobili e mobili vincolati e di tentata esportazione non autorizzata di questi ultimi. L'Amministrazione per i beni culturali ed ambientali dà immediata comunicazione al competente ufficio delle entrate del Ministero delle finanze delle violazioni che comportano la perdita del diritto alla detrazione; dalla data di ricevimento della comunicazione inizia a decorrere il termine per la rettifica della dichiarazione dei redditi».

Con la circolare n. 14/E del 19 giugno 2023 è stato, da ultimo, confermato che:

- *«la detrazione spetta ai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione o restauro delle cose vincolate ai sensi del decreto legislativo n. 42 del 2004»* (Codice dei beni culturali). Sono considerati obbligati i soggetti che vantano un titolo giuridico che attribuisca loro la proprietà, il possesso o la detenzione del bene oggetto dell'intervento conservativo (articolo 30, comma 3, del citato Codice);

- *«L'art. 40, comma 9, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con modificazioni dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, ha previsto che la documentazione e le certificazioni richieste ai fini del conseguimento delle agevolazioni fiscali in materia di beni e attività culturali siano sostituite da una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà relativa alle spese effettivamente sostenute per le quali si ha diritto alla detrazione, da presentare - ai sensi e per gli effetti dell'art. 47 del DPR n. 445 del 2000 - al Ministero della cultura che esegue controlli a campione ai sensi dei successivi artt. 71 e 72 del citato DPR n. 445 del 2000. Dal 2012, pertanto, la necessità di effettuare le*

spese, quando non siano obbligatorie per legge, deve risultare da apposita dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà presentata al predetto Ministero.».

Con la documentazione integrativa, l'Istante precisa che, in base all'articolo della legge regionale: *«Nei Comuni dotati di classificazione dei fabbricati approvata con le procedure di cui alla legge regionale (Normativa urbanistica e di pianificazione territoriale.....), gli edifici classificati come monumento o documento dal piano regolatore generale comunale sono soggetti alla tutela di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42»* e che l'immobile in esame è un "edificio documento" che si trova in zona alpina dentro un Parco Nazionale (...) ad una quota superiore ai 1600 metri.

Nel caso di specie, in particolare, l'Istante chiede se, ai fini della detrazione prevista per le *«cose vincolate»*, è sufficiente che il bene immobile sia messo sotto tutela per decreto o legge regionale o sia necessario uno specifico provvedimento notificato e trascritto nei registri immobiliari.

Al riguardo, si fa presente che per rispondere al quesito in esame occorre interpretare disposizioni di natura non tributaria contenute nel citato Codice dei beni culturali allo scopo di definire compiutamente il perimetro applicativo della disposizione di cui al citato articolo 15 del TUIR e, per tale motivo, è stata avviata un'attività istruttoria con il Ministero della cultura competente in materia.

Il predetto Ministero ha rappresentato che *«il patrimonio culturale è costituito dai "beni culturali", disciplinati dalla parte seconda del Codice e dai "beni paesaggistici" di cui alla parte terza. La detrazione del 19% è prevista dall'articolo 15, comma 1, lettera g) del TUIR per le "spese sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione o restauro delle cose vincolate". Spese la cui necessità, quando non*

siano obbligatorie per legge, deve risultare da apposita certificazione rilasciata dalla competente Soprintendenza, sostituita dal 2012 (in virtù dell'art. 40, comma 9, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214) da una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà da presentare al Ministero della cultura. Ai sensi della medesima disposizione, la detrazione non è ammessa in caso di mutamento di destinazione dei beni senza la preventiva autorizzazione ministeriale, di mancato assolvimento degli obblighi previsti dalla legge per l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato sui beni vincolati e di tentata esportazione non autorizzata dei medesimi. Dalla portata della norma emerge come la stessa possa trovare applicazione in caso di interventi eseguiti su beni oggetto di specifica dichiarazione di interesse culturale, per i quali il soggetto interessato sia obbligato alla manutenzione, protezione o restauro, non essendo sufficiente a tal fine che un immobile sia posto in un'area tutelata per legge. D'altronde all'articolo 30, comma 3 posto nella parte seconda del Codice relativa ai "beni culturali" si prevede che "i privati proprietari, possessori o detentori di beni culturali sono tenuti a garantirne la conservazione". Ed è rispetto a tali beni, disciplinati dalla parte seconda del Codice che si configurano le ipotesi di esclusione contemplate dall'articolo 15 consistenti nel mutamento di destinazione in assenza dell'autorizzazione ministeriale, nel mancato assolvimento degli obblighi previsti dalla legge per l'esercizio del diritto di prelazione, nella tentata esportazione non autorizzata.».

Pertanto, secondo il competente Ministero, la sola circostanza che un edificio si trovi in corrispondenza di territori costieri, territori montani o parchi naturali non è di per sé sufficiente ad accedere al beneficio fiscale atteso che la finalità della norma «è quella

di agevolare i soggetti tenuti, per legge o in virtù del riconoscimento del Ministero, ad affrontare spese per effettuare lavori di conservazione di beni di interesse culturale.»

Secondo il Ministero, nel caso di specie, sulla base degli elementi ricevuti, non risulta l'interesse culturale dell'edificio (collocato in area tutelata *ope legis* in quanto area montana, in prossimità di parco) né la necessità delle spese effettivamente sostenute sulla base della dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà presentata alla competente Soprintendenza.

Il Ministero fa presente, al riguardo, che *«nell'ottica di agevolare i proprietari e i detentori di beni culturali, sul sito istituzionale delle Soprintendenze Archeologia Belle Arti e Paesaggio sono pubblicate le informazioni e la modulistica da presentare per conseguire la detrazione fiscale in parola. In particolare viene previsto che nella dichiarazione sostitutiva concernente la necessità delle spese per le quali si chiede la detrazione, l'istante deve indicare il provvedimento di vincolo, dichiarare che non vi è stato mutamento della destinazione d'uso del bene non autorizzato o comunque incompatibile con il carattere storico artistico del bene medesimo, che sono stati assolti gli obblighi di legge per consentire l'esercizio del diritto di prelazione in caso di trasferimenti di proprietà a titolo oneroso, indicare le categorie di lavorazione eseguite indispensabili alla conservazione del bene. Tali prescrizioni e indicazioni afferiscono ai beni culturali della parte seconda del Codice e non a qualsiasi bene per il solo fatto che si trovi in un'area tutelata per legge.»*

Il Ministero conclude precisando che *«non assume rilievo ai fini della detrazione di imposta la classificazione del rescato come "documento" disposta dalla pianificazione urbanistica ai sensi della legge regionale..., posto che la stessa non comporta il*

riconoscimento dell'interesse culturale del bene da cui scaturiscono le forme di tutela stabilite dal Codice, ivi compresi gli obblighi di conservazione, restauro e manutenzione posti a carico del proprietario da cui deriva il diritto alla detrazione.».

Ciò premesso, sulla base del citato parere, l'*Istante* non può fruire della detrazione di cui all'articolo 15, comma 1, lett. g) del TUIR con riferimento alle spese per i lavori di recupero e restauro conservativo dell'immobile in oggetto.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

**LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)**