

RISOLUZIONE N.10/E



Roma, 09 gennaio 2009

***OGGETTO: Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212.
IRES – Detrazioni – Spese per recupero conservativo. Articolo 15,
comma 1, lettere g), h) e h-bis) del TUIR.***

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 15, comma 1, del TUIR, è stato esposto il seguente

QUESITO

La Fondazione ALFA di ...riferisce di essere un ente non commerciale e di voler sostenere finanziariamente, da sola o in concorso con altri soggetti (persone fisiche o società), il recupero conservativo del monumento, sito in ..., di proprietà di persone fisiche, "Oratorio...annesso alla villa-museo ...dichiarato di notevole interesse storico-artistico con D.M. 25 novembre 1982 e sottoposto alla tutela della legge 1° giugno 1939, n. 1089 (ora decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42).

Ciò posto, la Fondazione interpellante chiede di sapere se le risorse che essa

metterà a disposizione per il restauro conservativo del monumento possano essere dalla stessa portate in detrazione ai fini delle imposte sui redditi ai sensi della lettera g) ovvero delle lettere h) o h-bis) dell'articolo 15, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

In particolare, la Fondazione istante intende sapere se, per fruire della detraibilità delle spese per il restauro dell'immobile in argomento ai sensi della citata lettera g) dell'articolo 15 del TUIR, essa debba avere la disponibilità del bene.

La Fondazione interpellante fa presente che, a tal fine, l'immobile in argomento potrà esserle concesso in comodato dai proprietari per una significativa durata (30 anni), con l'obbligo di "restaurarlo e destinarlo direttamente, o tramite altri enti, senza fini di lucro, alla fruizione pubblica".

L'ente interpellante chiede, inoltre, se gli altri soggetti (persone fisiche e società) che eventualmente concorreranno al restauro del monumento potranno fruire di benefici fiscali (detrazioni o deduzioni), ai fini delle imposte sui redditi, in relazione alle erogazioni liberali dagli stessi effettuate.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In merito al primo quesito la Fondazione istante è dell'avviso che le somme che essa porrà a disposizione per il restauro del monumento di cui trattasi siano detraibili ai fini IRES ai sensi della lettera g) del comma 1 dell'articolo 15 del TUIR, qualora l'effettiva disponibilità, a titolo di comodato, dell'immobile sussista in capo alla medesima Fondazione istante sin dal momento del sostenimento delle spese per il restauro del bene, sempre che le spese siano certificate dall'autorità competente

come previsto dalla stessa disposizione.

La Fondazione interpellante ritiene, invece, che, qualora essa abbia la disponibilità del monumento successivamente al sostenimento delle spese per il restauro conservativo, le erogazioni in argomento siano detraibili ai sensi delle lettere h) o h-bis) del comma 1 dell'articolo 15 del TUIR quali erogazioni liberali, sempre che siano rispettate le modalità previste da detta disposizione.

L'ente istante non prospetta, invece, alcuna soluzione in merito al quesito relativo alla fruibilità, da parte degli altri soggetti che concorreranno al restauro del monumento, di benefici fiscali ai fini delle imposte sui redditi per le erogazioni liberali dagli stessi effettuate.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Va considerato, preliminarmente, che la Fondazione istante riferisce di essere un ente non commerciale.

Pertanto, la soluzione del primo quesito viene resa sulla base della normativa che disciplina gli oneri detraibili ai fini IRES da parte degli enti non commerciali, fermo restando che non rientra tra le competenze esercitabili in sede di interpello la verifica dei presupposti di fatto per la qualificazione ai fini tributari della Fondazione istante.

La disciplina degli oneri detraibili ai fini IRES da parte degli enti non commerciali è recata dall'articolo 147 del TUIR in forza del quale "dall'imposta lorda si detrae, fino alla concorrenza del suo ammontare, un importo pari al 19 per

cento degli oneri indicati alle lettere a), g), h), h-bis), i), i-bis), i-quater) e i-octies) del comma 1 dell'articolo 15" dello stesso testo unico.

Le disposizioni che interessano ai fini del quesito e richiamate dall'ente istante sono quelle recate dalla lettera g) e dalle lettere h) e h-bis) del citato articolo 15, comma 1, del TUIR, relative, rispettivamente, alle spese e alle erogazioni liberali destinate alla manutenzione, protezione o restauro delle cose dichiarate di notevole interesse storico-artistico e sottoposte alla tutela della legge n. 1089 del 1939 (ora "beni culturali" di cui al decreto legislativo n. 42 del 2004).

Al riguardo, si precisa preliminarmente che, le disposizioni recate dalle lettere h) e h-bis) del citato articolo 15, comma 1, del TUIR individuano quali destinatari delle erogazioni detraibili esclusivamente lo Stato, le Regioni, gli enti locali territoriali, gli enti o istituzioni pubbliche, i comitati organizzatori appositamente istituiti con decreto del Ministro per i beni e le attività culturali, le fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro, che svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico o che organizzano e realizzano attività culturali.

Nel caso di specie le erogazioni liberali che la Fondazione istante intende effettuare dovrebbero essere destinate in favore dei proprietari dell'immobile che, in quanto persone fisiche, non rientrano tra le categorie di soggetti individuate dalle lettere h) e h-bis) del citato articolo 15, comma 1, del TUIR.

Pertanto, la Fondazione istante non potrà portare in detrazione le somme eventualmente erogate in favore dei proprietari dell'immobile oggetto degli interventi di restauro.

Riguardo alla lettera g) del comma 1 dell'articolo 15 del TUIR si fa presente che la stessa prevede la detraibilità, entro il limite 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 (...) nella misura effettivamente rimasta a carico".

Il diritto alla detrazione previsto dalla disposizione sopra riportata spetta, in sostanza, ai "soggetti obbligati alla manutenzione, protezione o restauro" dei beni culturali di cui al decreto legislativo n. 42 del 2004 (già beni vincolati ai sensi della legge n. 1089 del 1939).

Si fa presente che in forza dell'articolo 30, comma 3, dello stesso decreto legislativo n. 42 del 2004, "i privati proprietari, possessori o detentori di beni culturali sono tenuti a garantirne la conservazione".

Ai sensi dell'articolo 29, comma 1, dello stesso decreto, la conservazione dei beni culturali "è assicurata mediante una coerente, coordinata e programmata attività di studio, prevenzione, manutenzione e restauro" dei medesimi beni.

Dalle norme richiamate consegue che, ai fini della fruibilità della detrazione di cui all'articolo 15, comma 1, lettera g) del TUIR, devono essere considerati "obbligati alla manutenzione, protezione o restauro" quei soggetti che vantano un titolo giuridico che attribuisca loro la proprietà, il possesso o la detenzione del bene oggetto dell'intervento conservativo.

Si precisa, infine, che la richiamata disposizione di cui alla lettera g) dell'articolo 15, comma 1, del TUIR, espressamente prevede che "la necessità delle spese, quando non siano obbligatorie per legge, deve risultare da apposita certificazione rilasciata dalla competente soprintendenza del Ministero per i beni culturali e ambientali, previo accertamento della loro congruità effettuato d'intesa con il competente ufficio del territorio del Ministero delle finanze".

Quanto sopra rappresentato, si osserva che la disposizione agevolativa di cui all'articolo 15, comma 1, lettera g) del TUIR può trovare applicazione, nella fattispecie in esame, solo se sussistono tutte le condizioni sopra descritte.

In particolare, per quanto riguarda il requisito soggettivo, si precisa che è necessario che la Fondazione istante - al momento del sostenimento delle spese - possa qualificarsi come soggetto obbligato alla manutenzione, protezione o restauro dell'immobile in argomento in base a un titolo giuridico idoneo a conferire alla Fondazione stessa la qualifica di proprietario, possessore o detentore del bene oggetto dell'intervento conservativo.

Nel caso di specie la Fondazione riferisce che stipulerà con i proprietari dell'immobile di cui trattasi un contratto di comodato.

In proposito si osserva che il contratto di comodato, disciplinato dagli articoli 1803 e seguenti del codice civile, poichè attribuisce la detenzione di un bene per un tempo ed un uso determinato, può costituire, in via generale, titolo astrattamente idoneo a qualificare il soggetto quale obbligato a porre in essere gli interventi conservativi ai sensi dell'articolo 30, comma 3, del decreto legislativo n. 42 del 2004.

In ogni caso, il contratto di comodato stipulato tra i proprietari dell'immobile e la Fondazione deve risultare conforme alla funzione economico-sociale prevista per tale tipologia di contratto, che ai sensi dell'articolo 1803 del codice civile è "il contratto col quale una parte consegna all'altra una cosa mobile o immobile, affinché se ne serva per un tempo o per un uso determinato, con l'obbligo di restituire la stessa cosa ricevuta" ed è "... essenzialmente gratuito."

Conseguentemente, il contratto non dovrebbe limitarsi alla concessione in uso del bene per una durata corrispondente all'esecuzione dei lavori di recupero, ma deve in ogni caso permettere il perseguimento di un fine proprio del comodatario meritevole di tutela (che potrebbe essere rappresentato appunto, nel caso prospettato, dalla successiva messa a disposizione al pubblico del monumento).

Quanto esposto trova conferma nell'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione in tema di comodato. Detto contratto - come espressamente previsto dall'articolo 1803 del codice civile sopra citato - è essenzialmente gratuito; come più volte precisato dalla Suprema Corte perché il comodato non perda la sua natura essenzialmente gratuita, è necessario che l'interesse del comodante (che può ritenersi sempre immanente al contratto, quanto meno come intento di fare acquisire un'utilità al comodatario) non abbia di per sé contenuto patrimoniale, ovvero, pur avendolo, si tratti della prospettiva di un vantaggio indiretto e mediato, o, comunque, di un interesse secondario del concedente, il cui vantaggio non venga a trovarsi in rapporto di corrispettività con il beneficio concesso al comodatario (per tutte, si richiamano le sentenze della Cassazione Civile, Sez. III, n. 485 del 15.01.2003; n. 3021 del 02.03.2001; n. 4976 del 04.06.1997; n. 4912 del 28.05.1996).

Occorre, infine, ricordare che la detrazione prevista dall'articolo 15, comma 1, lettera g) del TUIR spetterebbe comunque "nella misura effettivamente rimasta a carico" del soggetto obbligato all'intervento. Pertanto, non potranno essere considerate ai fini della detrazione le eventuali somme che il comodante corrisponda al comodatario (Fondazione) a titolo di rimborso spese, ai sensi dell'articolo 1808 del codice civile.

Tale disposizione prevede, infatti, che il comodante rimborsi al comodatario le spese conservative e di carattere straordinario urgenti e necessarie a mantenere la cosa in uno stato tale da poter servire all'uso convenuto.

Con riferimento alla possibilità per gli altri soggetti che eventualmente concorreranno al restauro del monumento di godere di benefici fiscali ai fini delle imposte sui redditi per le erogazioni liberali dagli stessi effettuate si fa presente che il quesito risulta inammissibile per carenza di interesse da parte della Fondazione istante.

L'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 stabilisce, infatti, che l'interpello deve essere finalizzato a conoscere il trattamento tributario di determinati atti, operazioni o iniziative riconducibili direttamente alla sfera di interessi del soggetto istante.

Ciò nonostante, si osserva che le erogazioni liberali relative al settore dei beni culturali sono detraibili, se effettuate da persone fisiche, o deducibili, se effettuate da imprese, alle condizioni e nei limiti previsti dalle norme vigenti ossia, rispettivamente, dall'articolo 15, comma 1, lettere h) e h-bis) e dall'articolo 100, comma 2, lettera f) del TUIR.

In particolare, la tassativa elencazione dei destinatari delle predette erogazioni liberali contenuta nelle citate disposizioni non consente l'applicazione del beneficio fiscale (detrazione o deduzione) per le erogazioni fatte a soggetti diversi da quelli espressamente individuati dalle medesime norme.

In particolare, l'articolo 100, comma 2, lettera f) del TUIR prevede la deducibilità delle erogazioni liberali fatte a "fondazioni e (...) associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico" mentre l'articolo 15, comma 1, lettere h) e h-bis) del citato testo unico prevede la detraibilità delle erogazioni liberali effettuate in favore, oltre che delle stesse fondazioni e associazioni individuate all'articolo 100, comma 2, lettera f), anche a quelle, senza scopo di lucro, che "organizzano e realizzano attività culturali".

Da quanto rappresentato, consegue, relativamente al caso di specie, che le erogazioni liberali fatte in favore dei proprietari dell'immobile di cui trattasi non possono fruire dei benefici fiscali previsti dalle disposizioni sopra richiamate in quanto queste ultime non ricomprendono le persone fisiche tra i soggetti destinatari delle liberalità oggetto di agevolazione.

Qualora, invece, le erogazioni liberali siano effettuate in favore della Fondazione istante l'applicazione dei benefici cui agli articoli 15, comma 1, lettere h) e h-bis) e 100, comma 2, lettera f) del TUIR è subordinata alla riconducibilità della Fondazione stessa tra i soggetti indicati espressamente dalle predette disposizioni.

Si fa presente, per completezza, che un'ulteriore agevolazione in materia è recata dall'articolo 14, comma 1, del decreto-legge 14 marzo 2005, n. 35, convertito con modificazioni dalla legge 14 maggio 2005, n. 80, il quale prevede la deducibilità dal reddito complessivo del soggetto erogante (persona fisica o ente soggetto passivo IRES), nel limite del 10 per cento del reddito complessivo dichiarato, e comunque nella misura massima di 70.000 euro annui, delle liberalità in denaro o in natura effettuate, fra l'altro, in favore di fondazioni e associazioni riconosciute aventi per oggetto statutario la tutela, la promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico di cui al decreto legislativo n. 42 del 2004.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.