

Publicato il 30/01/2024

**N. 00920/2024REG.PROV.COLL.**  
**N. 00207/2023 REG.RIC.**



**R E P U B B L I C A I T A L I A N A**

**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**

**Il Consiglio di Stato**

**in sede giurisdizionale (Sezione Sesta)**

ha pronunciato la presente

**SENTENZA**

sul ricorso numero di registro generale 207 del 2023, proposto da  
Officine Immobiliari S.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore,  
rappresentato e difeso dagli avvocati Francesco De Leonardis, Oliver Pucillo,  
con domicilio digitale come da PEC da Registri di Giustizia e domicilio eletto  
presso lo studio Francesco Prof. Avv. De Leonardis in Roma, via Cola di  
Rienzo 212;

*contro*

Ministero della Cultura, Sabap per Le Province di Como Lecco Monza e  
Brianza Pavia Sondrio e Varese, in persona del legale rappresentante pro  
tempore, rappresentati e difesi dall'Avvocatura Generale dello Stato,  
domiciliataria ex lege in Roma, via dei Portoghesi, 12;  
Soprintendenza Archeologia, Belle Arti e Paesaggio delle Province di Como,  
Lecco, Monza-Brianza, Pavia, Sondrio e Varese, non costituito in giudizio;

*per la riforma*

della sentenza del Tribunale Amministrativo Regionale per la Lombardia (Sezione Terza) n. 01263/2022, resa tra le parti, Annullamento del provvedimento del Ministero della Cultura prot. 7706 del 9 marzo 2021 con oggetto “COMO (CO), via Diaz “ex Teatro Cressoni”. Attribuzione premio di rinvenimento ex artt. 92 e 93 del D.Lgs. 42/2004 e richiesta di accettazione della proposta di premio”, nonché di ogni altro atto presupposto, consequenziale e, comunque, connesso al predetto atto e, in particolare, dell'atto della Soprintendenza Archeologia, Belle Arti e Paesaggio delle Province di Como, Lecco, Monza-Brianza, Pavia, Sondrio, Varese, prot. 35830 del 7 dicembre 2020, intitolato “COMO, Via Diaz: reperti e strutture di varie epoche – Relazione scientifica e amministrativa ai fini della determinazione del premio ai sensi dell'art. 92 del D.Lgs. 42/2004”.

Visti il ricorso in appello e i relativi allegati;

Visti gli atti di costituzione in giudizio di Ministero della Cultura e di Sabap per Le Province di Como Lecco Monza e Brianza Pavia Sondrio e Varese;

Visti tutti gli atti della causa;

Relatore nell'udienza pubblica del giorno 18 gennaio 2024 il Cons. Davide Ponte e uditi per le parti gli avvocati Francesco De Leonardis;

Ritenuto e considerato in fatto e diritto quanto segue.

FATTO

Con l'appello in esame l'odierna parte appellante impugnava la sentenza n. 1263 del 2022 del Tar Milano, recante rigetto dell'originario gravame; quest'ultimo era stato proposto dalla medesima parte, odierna appellante, al fine di ottenere l'annullamento del provvedimento del Ministero della Cultura prot. 7706 del 9 marzo 2021 (con oggetto “COMO (CO), via Diaz “ex Teatro

Cressoni”. Attribuzione premio di rinvenimento ex artt. 92 e 93 del D.Lgs. 42/2004 e richiesta di accettazione della proposta di premio”).

Nel ricostruire in fatto e nei documenti la vicenda, parte appellante formulava, avverso la sentenza di rigetto, i seguenti motivi di appello:

- error in iudicando, violazione degli artt. 88, 89, 90, 92 e 93 d.lgs. 42/2004 e dell’art. 3 l. 241/1990, difetto di motivazione e di istruttoria, irragionevolezza e illogicità manifesta, contraddittorietà e travisamento dei fatti, sussistenza della qualifica di “concessionario di ricerca” in capo a Officine Immobiliari S.r.l., o in subordine sul mancato riconoscimento della qualifica di “scopritore della cosa” in capo alla stessa società;
- analoghi vizi per illegittimità della percentuale del 9,25% individuata per il premio di rinvenimento;
- analoghi vizi e violazione degli artt. 41 d.P.R. 597/1973 e 30 d.P.R. 600/1973 per l’inapplicabilità della ritenuta alla fonte a titolo di imposta;
- analoghi vizi per la mancata partecipazione procedimentale e violazione dei principi di collaborazione e buona fede.

La parte appellata statale si costituiva in giudizio chiedendo il rigetto dell’appello.

Alla pubblica udienza del 9 gennaio 2024 la causa passava in decisione.

## DIRITTO

1. La presente controversia ha ad oggetto l’impugnativa della sentenza che ha rigettato i motivi, riproposti in appello attraverso la critica alle argomentazioni del Tar, dedotti avverso il provvedimento recante l’attribuzione del premio di rinvenimento ex artt. 92 e 93 d.lgs. 42/2004 del c.d. Tesoro di Como.

1.1 In particolare, a seguito del ritrovamento di reperti archeologici di rilevante interesse e valore nel corso delle attività di ristrutturazione dell’ex Teatro Cressoni – progettate al fine di ricavare nell’edificio immobili aventi

destinazione residenziale – veniva avviato l'iter di cui alla normativa suddetta, all'esito della quale la Soprintendenza competente fissava il premio di rinvenimento, spettante alla società odierna appellante in qualità di proprietaria dell'immobile, in € 369.041,36, attestando che tale importo era corrispondente al 9,25% del valore di stima; su tale somma veniva quindi applicata una ritenuta alla fonte a titolo di imposta pari al 25% del valore del premio (ossia pari a € 92.260,34) ai sensi dell'art. 30 del d.P.R. n. 600 cit.

2. In linea di fatto, l'atto impugnato in prime cure costituiva l'approdo di una vicenda avviata con l'acquisto, da parte della stessa società appellante, in data 29 gennaio 2016 di un compendio immobiliare sito in Como, con il conseguente subentro nel titolo edilizio ottenuto dal precedente proprietario, volto alla «Ristrutturazione “Cinema Cressoni” con recupero sottotetto a fini abitativi».

2.1 Atteso che l'immobile era situato in un'area definita a rischio archeologico, secondo la pianificazione comunale, la società dante causa acquisiva il preventivo parere della Soprintendenza per i Beni Archeologici della Lombardia, con il quale veniva confermato che *“l'immobile è ubicato in zona a rischio di ritrovamenti archeologici tanto di età romana che di età medievale”* e pertanto veniva prescritto che *“tutte le opere di scavo dovranno avvenire con controllo di operatore archeologo”*. La società affidava ad una società specializzata l'incarico di *“assistenza archeologica”*.

2.2 Nel corso delle verifiche archeologiche condotte nel sottosuolo, dapprima nel punto di alloggio gru, poi in più fasi, in estensione su tutta l'area occupata dallo stabile, sono emerse testimonianze dello sviluppo urbano della città di Como nelle varie epoche, a partire dalla sua fondazione risalente al 59 a.C. ad opera di Giulio Cesare.

2.3 In particolare, fra i diversi manufatti di interesse archeologico, murario,

ceramico, epigrafico, il ritrovamento maggiormente significativo avveniva il 5 settembre 2018: veniva rinvenuta una brocca in pietra ollare contenente un eccezionale tesoretto di 1000 monete in oro di epoca romana (denominato non a caso “Tesoro di Como”) e altri oggetti d’oro, la cui datazione stimata risale alla fine del IV e il V secolo d.C.

2.4 All’esito del conseguente iter procedimentale, veniva adottato il provvedimento impugnato in prime cure.

3. Così riassunta la fattispecie controversa, è possibile passare all’esame dei motivi di appello.

4. Con il primo motivo si contesta la mancata qualificazione della società come “concessionario di ricerca” o, in subordine, come “scopritore della cosa”, da cui conseguirebbe il riconoscimento di un premio (superiore, in quanto fino alla metà del valore e non fino ad un quarto) ai sensi dell’art. 92 comma 2 d.lgs. 42 cit.

4.1 Il motivo è fondato in relazione alla prospettazione subordinata.

4.2 Il carattere formale del titolo concessorio richiesto dalla disciplina in esame ne esclude una riconoscibilità in via indiretta od implicita.

4.3 Già sul versante letterale la normativa applicabile – correttamente individuata dalle parti nei suoi connotati generali - appare chiaramente preordinata al necessario previo rilascio di un espresso titolo concessorio, nel senso tradizionale del termine, teso cioè non a rimuovere un limite all’esercizio di un’attività facente parte del corredo giuridico del titolare di una situazione giuridica, quanto piuttosto ad arricchire il bagaglio giuridico di un soggetto, attraverso l’affidamento di attività altrimenti facenti capo alla stessa amministrazione.

4.4 L’art. 89 del codice Urbani prevede non a caso che al rilascio formale del titolo di concessionario - per l’esecuzione delle ricerche e delle opere indicate

nell'articolo 88, cioè incumbenti sugli organi ministeriali (art. 88 comma 1: “*Le ricerche archeologiche e, in genere, le opere per il ritrovamento delle cose indicate all'articolo 10 in qualunque parte del territorio nazionale sono riservate al Ministero*”) - segua l'emissione, a favore del concessionario individuato, del decreto di occupazione degli immobili ove devono eseguirsi i lavori, nonché – soprattutto, ai fini della presente causa - l'obbligo di osservare, oltre alle prescrizioni imposte nell'atto di concessione, tutte le altre che il Ministero ritenga di impartire, pena la revoca della concessione.

4.5 Nel caso di specie mancano sia il titolo formale che l'imposizione ed assunzione degli obblighi specifici, risultando formulate unicamente indicazioni generali inerenti lo svolgimento materiale delle attività edilizie autorizzate per la ristrutturazione dell'immobile ex teatro Cressoni. A quest'ultimo riguardo, infatti, dalla nota prodotta risulta come la Soprintendenza, dopo aver evidenziato che “*l'immobile è ubicato in zona a rischio di ritrovamenti archeologici tanto di età romana che di età medievale*”, si sia limitata a prescrivere che “*tutte le opere di scavo dovranno avvenire con controllo di operatore archeologo*”. Ciò non può certo qualificarsi in termini di concessione di attività di scavo di competenza ministeriale.

4.6 Quanto sin qui evidenziato appare coerente – in via generale - alla qualificazione di concessione, del titolo evocato, ed alle finalità culturali perseguite in caso di rilascio della stessa, entrambi elementi connessi a primari interessi pubblici, il cui affidamento diretto ad un privato non può avvenire in via implicita o indiretta.

4.6.1 Nulla di ciò è rilevabile nel caso di specie, dove attività private in area di interesse archeologico son state oggetto della prescrizione di predisporre il controllo di un operatore archeologico.

4.7 Peraltro, una volta correttamente esclusa la qualifica di concessionario, non

può parimenti escludersi anche quella di scopritore. Infatti, riconosciuto che le attività di scavo erano svolte direttamente dalla proprietaria – seppur attraverso la materiale esecuzione da parte di soggetti e macchinari incaricati –, il conseguente ritrovamento non può che imputarsi direttamente alla stessa società, titolare del bene e delle attività in essere.

4.8 A conferma di ciò le indicazioni predette (cfr. nota sub doc n. 5) in merito allo svolgimento delle attività di scavo risultano essere state formulate dagli organi ministeriali alla stessa dante causa della Officine immobiliari, in quanto titolare dei permessi ad operare in via di trasformazione edilizia nella zona, cosicché la presunta distinzione fra titolarità e materiale esecuzione non può escludere la diretta imputabilità alla stessa proprietaria degli esiti connessi alle attività stesse: oneri ed onori, *“cuius commoda, eius et incommoda”*.

4.9 Conseguentemente, sussistono elementi tali da poter integrare i presupposti di cui all'art. 92 comma 2, in quanto la parte proprietaria dell'immobile risulta qualificabile come scopritore della cosa, attraverso le attività materiali di esecuzione del titolo edilizio di cui è titolare la stessa società proprietaria, destinataria diretta e primaria altresì delle prescrizioni della Soprintendenza.

4.10 A conferma di ciò va evidenziato l'argomento sostenuto dalla difesa erariale, secondo cui *“non è in alcun modo chiaro chi sia il reale scopritore materiale del reperto”*; infatti, atteso che, dinanzi ad un ritrovamento quale quello in oggetto, uno scopritore vi deve forzatamente essere, nel riparto di compiti tale ruolo può ben individuarsi in capo al proprietario, titolare del permesso sulla base del quale erano in corso le attività materiali, allo stesso imputabili sia giuridicamente che materialmente, anche alla luce del fatto che la stessa proprietà è il soggetto passivo delle prescrizioni archeologiche degli organi ministeriali a ciò deputati.

4.11 In proposito, se da un canto il punto da ultimo evidenziato conferma la carenza istruttoria lamentata da parte appellante, da un altro canto l'amministrazione è chiamata, in sede di riesame conseguente alla presente decisione, a valutare gli elementi evidenziati, anche al fine della definitiva valutazione del ruolo svolto da tutti i soggetti interessati.

5. Le considerazioni sin qui svolte comportano altresì l'assorbimento del secondo motivo di appello, in quanto relative ad una percentuale (un quarto del valore) diversa da quella applicabile sulla scorta dell'accoglimento del primo motivo, sotto il profilo subordinato.

6. Con il terzo motivo di appello, si lamenta la illegittimità della ritenuta alla fonte a titolo di imposta, applicata dal Ministero appellato sulla somma spettante.

Pur dinanzi alla necessaria rideterminazione, sulla scorta del primo motivo come sopra accolto, la questione sollevata col terzo motivo assume rilievo generale, rispetto al caso di specie, anche al fine di fornire indicazioni utili al corretto riesercizio del potere conseguente. Il carattere tributario della questione non esclude l'onere di statuizione, atteso che la questione di giurisdizione, su cui il Tar ha espressamente statuito, non ha formato oggetto delle deduzioni critiche proposte dalle parti nella presente sede.

6.1 Secondo il Tar, il premio spettante al proprietario del sito presso il quale è stato effettuato il ritrovamento di un reperto archeologico rientra nell'ampia categoria dei « *premi comunque diversi da quelli su titoli* » e dunque soggetti a una ritenuta alla fonte a titolo di imposta ai sensi dell'art. 30, d.P.R. n. 600/1973.

6.2 Tale ultima norma così statuisce: « *I premi derivanti da operazioni a premio assegnati a soggetti per i quali gli stessi assumono rilevanza reddituale ai sensi dell'art. 6 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, gli altri premi comunque diversi da quelli su titoli e le vincite*

*derivanti dalla sorte, da giochi di abilità, quelli derivanti da concorsi a premio, da pronostici e da scommesse, corrisposti dallo Stato, da persone giuridiche pubbliche o private e dai soggetti indicati nel primo comma dell'art. 23, sono soggetti a una ritenuta alla fonte a titolo di imposta, con facoltà di rivalsa, con esclusione dei casi in cui altre disposizioni già prevedano l'applicazione di ritenute alla fonte'.*

6.3 Orbene nel caso di specie, a parte la coincidenza terminologica, va esclusa la natura di premio in termini di vincita, pronostico, scommessa, derivanti quindi dalla sorte, in quanto trattasi di indennizzo a titolo di ristoro per gli effetti derivanti dall'attività autoritativa di incameramento di un bene che, pur ritrovato nell'ambito di una proprietà privata, per motivi di superiori interessi pubblici è destinato allo Stato. Non si tratta di un premio per una vincita, rimessa alla sorte, ma di un ristoro per un'attività svolta nello stesso interesse pubblico.

7. Infine, parimenti fondato è il vizio dedotto in ordine alla necessaria garanzia della partecipazione del soggetto interessato al procedimento di determinazione del premio.

7.1 Quale espressione del principio generale che impone di integrare la normativa di settore con le regole che garantiscono la partecipazione del soggetto inciso dall'attività autoritativa in essere, l'applicazione dei principi in materia va garantita anche nella presente sede, incisiva sulla sfera giuridica del privato, sia in termini oppositivi che pretensivi. Infatti, nel caso di specie le norme del codice Urbani evocate chiaramente descrivono un procedimento complesso che il Ministero è tenuto ad avviare, non solo su istanza di parte, ma anche d'ufficio, laddove, ricevuta la denuncia di ritrovamento, disponga di tutti gli elementi necessari per concluderlo, formulando la proposta di premio all'avente diritto.

7.2 Pertanto, in ogni caso va garantita la partecipazione del soggetto

destinatario: o, per un verso, ex art. 7 l. 241 del 1990 in caso di avvio ex officio; ovvero, attraverso il coinvolgimento ex artt. 10 e 10 bis l. 241 cit., in caso di iter avviato su istanza dello stesso privato. Alla partecipazione così garantita consegue l'onere di esaminare e valutare gli elementi che il privato, messo in condizione di partecipare e di conoscere lo stato degli atti, abbia deciso di presentare.

7.3 Nel caso di specie, se in termini giuridici i principi riassunti smentiscono l'affermazione formulata dall'amministrazione secondo cui *“per il procedimento di determinazione del premio, non è prevista la partecipazione dell'interessato”*, in termini applicativi il coinvolgimento del privato è stato tardivo – a distanza di alcuni anni dal ritrovamento e dall'avvio dell'iter – oltre che insufficiente, in assenza della adeguata valutazione degli elementi forniti dalla parte stessa.

7.4 A quest'ultimo proposito, emerge dagli atti che l'accesso dell'esperto numismatico di Officine Immobiliari è stato consentito nei giorni 2 e 3 marzo 2021, mentre il Ministero della Cultura ha adottato il provvedimento recante l'attribuzione del premio di rinvenimento il successivo 9 marzo; tale evidente compressione dei tempi ha reso nella sostanza impossibile una adeguata partecipazione e una conseguente doverosa valutazione.

8. Alla luce delle considerazioni che precedono l'appello è fondato e va accolto sotto i tre profili assorbenti predetti: la possibile qualifica di scopritore; la inapplicabilità della ritenuta alla fonte; la doverosa garanzia di partecipazione al procedimento. Per l'effetto, in riforma della sentenza impugnata, va accolto il ricorso di primo grado nei termini indicati.

Sussistono giusti motivi per compensare le spese del doppio grado di giudizio.

P.Q.M.

Il Consiglio di Stato in sede giurisdizionale (Sezione Sesta), definitivamente pronunciando sull'appello, come in epigrafe proposto, lo accoglie nei sensi di

cui in motivazione e per l'effetto, in riforma della sentenza impugnata, accoglie il ricorso di primo grado.

Spese del doppio grado di giudizio compensate.

Ordina che la presente sentenza sia eseguita dall'autorità amministrativa.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del giorno 18 gennaio 2024 con l'intervento dei magistrati:

Giancarlo Montedoro, Presidente

Oreste Mario Caputo, Consigliere

Davide Ponte, Consigliere, Estensore

Lorenzo Cordi', Consigliere

Thomas Mathà, Consigliere

**L'ESTENSORE**

**Davide Ponte**

**IL PRESIDENTE**

**Giancarlo Montedoro**

IL SEGRETARIO