



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

INNOVAZIONE E DIRITTO

RIVISTA DI

DIRITTO TRIBUTARIO E DELL'ECONOMIA

6

2016

Il volano fiscale dell'Art Bonus

di Clelia Buccico

Professore associato di Diritto tributario

Dipartimento di Economia

Seconda Università degli Studi di Napoli

ABSTRACT

In 2014 the legislature with the art. 1 of Decree Law May 31, 2014, n.83 promote donations by private individuals in the field of cultural heritage, through the recognition of a specific fiscal benefits - in the form of a tax credit (Art bonus) - in favour of natural and legal persons making donations money for maintenance, protection and restoration of "public cultural heritage".

The tax credit introduced on a temporary basis for the 2014-2016 triennium, and then made permanent by the 2016 Stability Law and, with art 17 of Decree Law October 17, 2016, n.189, under the arrangements for regulating the operations for the repair, reconstruction, assistance to the population and economic recovery in the areas of Abruzzo, Lazio, Marche and Umbria affected by the earthquake of August 24, 2016, it has been provided for its extension.

SINTESI

Nel 2014 il legislatore con l'art. 1 del Decreto Legge 31 Maggio 2014, n.83, ha promosso le donazioni da privati nel settore dei beni culturali, attraverso il riconoscimento di uno specifico beneficio fiscale - sotto forma di un credito d'imposta (c.d. Art bonus) - a favore di persone fisiche e giuridiche che facciano donazioni in denaro per la manutenzione, la protezione e il restauro del "patrimonio culturale pubblico".

Il credito d'imposta, introdotto su base temporanea per il triennio 2014-2016, è stato poi reso permanente dalla Legge di Stabilità 2016 e, con l'art 17 del Decreto Legge 17 ottobre 2016, n.189, nell'ambito delle disposizioni volte a disciplinare gli interventi per la riparazione, la ricostruzione, l'assistenza alla popolazione e la ripresa economica nei territori delle Regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria, interessati dagli eventi sismici del 24 agosto 2016, è stato previsto l'ampliamento dell'ambito oggettivo.

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Il concetto di bene culturale. Passato e presente – 3. Il regime giuridico dei beni culturali: tutela, valorizzazione e gestione – 4. Le tipologie di intervento in ambito fiscale – 5. L'Art bonus – 6. Conclusioni

1. Premessa

Cos'è la cultura? Cos'è l'arte? E come possono essere definiti "i beni culturali"? Quale parte gioca la "leva fiscale" nell'incentivazione all'investimento da parte di privati (siano essi imprese o liberi cittadini) in questo settore? Ed è sufficiente introdurre con una norma un'agevolazione al fine di promuovere determinati tipi di

spesa in tale ambito?

E ancora: in epoca di tagli alla spesa pubblica, risulta concepibile (e compatibile con il dettato costituzionale ed i principi generali del sistema) che lo Stato si faccia carico, tramite le agevolazioni fiscali, di promuovere la cultura presso i privati cittadini?

Uno degli orizzonti fondamentali del settore culturale nel nostro Paese è rappresentato dal coinvolgimento dei soggetti privati nella valorizzazione e nella gestione dei beni culturali¹.

Nell'attuale situazione di scarsità di risorse pubbliche da dedicare al mantenimento dell'enorme patrimonio culturale nazionale, il dibattito si concentra anche sulla ricerca di strumenti, in particolare fiscali, che incoraggino l'intervento dei privati (persone fisiche, enti o imprese) nel finanziamento del settore culturale. È ormai chiaro, infatti, che negli anni a venire non saranno disponibili fondi sufficienti e occorrerà ricercare fonti alternative di finanziamento. L'attenzione si rivolge dunque a quei Paesi, come gli Stati Uniti d'America, il Regno Unito o la Francia, che tradizionalmente hanno messo in atto sistemi di incentivo al mecenatismo².

Le stesse linee programmatiche dell'azione del Ministro per i Beni culturali pubblicate nel maggio 2013, avevano segnalato la necessità di rilanciare il tema della fiscalità di vantaggio per i beni culturali nella triplice direzione di favorire il partenariato pubblico privato, anche istituzionalizzato in fondazioni; assicurare adeguata considerazione alle dimore storiche nell'ambito del riordino della disciplina del sistema del catasto; sostenere il mecenatismo e le sponsorizzazioni onde favorire la manutenzione programmata ed i restauri³.

Non dimentichiamo che anche nella legge delega per il riordino del sistema

¹ Attività che si ritengono ad oggi, dalla maggior parte dei cittadini e dallo stesso Stato, ordinariamente affidate alla sola mano pubblica.

² Le ragioni dell'interesse al mecenatismo sono varie: la principale sta nel fatto che attraverso le donazioni si cerca di compensare la riduzione del finanziamento pubblico al settore della cultura che costituisce una costante del bilancio italiano soprattutto negli ultimi anni. Per stimolare le donazioni da parte di imprese e cittadini e così promuovere e sostenere gli atti di mecenatismo, si è ritenuto che le agevolazioni fiscali siano il migliore strumento.

³ L. Starola, *I Profili fiscali delle sponsorizzazioni*, in *Arte e Cultura per creare Sviluppo*, Torino, 2012, 47 ss..

fiscale (L. 11 marzo 2014, n.23) all'art. 4 "Monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale" al comma 2 delega il Governo a introdurre norme dirette a ridurre, eliminare o riformare le spese fiscali... ferma restando la priorità della tutela del patrimonio artistico e culturale.

Si tratta di una specificazione importante, perché, sancisce, se non proprio un sistema integrato e coordinato di disposizioni volte ad inaugurare una nuova e autentica fiscalità di vantaggio per i beni culturali, almeno la necessità di mantenere in vigore le agevolazioni fiscali già previste.

Ci si riferisce, in particolar modo, alle previsioni del Testo unico delle imposte sui redditi concernenti ipotesi per le persone fisiche di detrazioni dall'imposta per un importo pari al 19% delle spese per la manutenzione, protezione e restauro delle cose vincolate (art.15, co. 1, lett. h), nonché delle erogazioni liberali in favore di interventi culturali o iniziative culturali (art.15, co. 1, lett. i), e del caso più favorevole per le persone giuridiche di deduzione dell'intero importo dall'imponibile, con riferimento alle spese per il restauro di beni vincolati e alle erogazioni liberali, nonché alla disposizione che prevede l'abbattimento del cinquanta per cento della base imponibile dell'Imu per i fabbricati di interesse storico o artistico di cui all'articolo 10 del Codice dei beni culturali e del paesaggio⁴.

⁴ Il Codice dei beni culturali e del paesaggio è stato aggiornato, da ultimo, con le modifiche introdotte, da ultimo, dal D.Lgs 7 gennaio 2016, n.2 e dal D.Lgs 12 maggio 2016, n.90.

Si riporta l'art.10 secondo il quale:

1. Sono beni culturali le cose immobili e mobili appartenenti allo Stato, alle regioni, agli altri enti pubblici territoriali, nonché ad ogni altro ente ed istituto pubblico e a persone giuridiche private senza fine di lucro, ivi compresi gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, che presentano interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico.

2. Sono inoltre beni culturali:

a) le raccolte di musei, pinacoteche, gallerie e altri luoghi espositivi dello Stato, delle regioni, degli altri enti pubblici territoriali, nonché di ogni altro ente ed istituto pubblico;

b) gli archivi e i singoli documenti dello Stato, delle regioni, degli altri enti pubblici territoriali, nonché di ogni altro ente ed istituto pubblico;

c) le raccolte librerie delle biblioteche dello Stato, delle regioni, degli altri enti pubblici territoriali, nonché di ogni altro ente ed istituto pubblico, ad eccezione delle raccolte che assolvono alle funzioni delle biblioteche indicate all'articolo 47, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 24 luglio 1977, n.616.

3. Sono altresì beni culturali, quando sia intervenuta la dichiarazione prevista dall'articolo 13:

a) le cose immobili e mobili che presentano interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico particolarmente importante, appartenenti a soggetti diversi da quelli indicati al comma 1;

b) gli archivi e i singoli documenti, appartenenti a privati, che rivestono interesse storico

Le suddette disposizioni non hanno carattere episodico e non rispondono a

particolarmente importante;

c) le raccolte librerie, appartenenti a privati, di eccezionale interesse culturale;

d) le cose immobili e mobili, a chiunque appartenenti, che rivestono un interesse, particolarmente importante a causa del loro riferimento con la storia politica, militare, della letteratura, dell'arte, della scienza, della tecnica, dell'industria e della cultura in genere, ovvero quali testimonianze dell'identità e della storia delle istituzioni pubbliche, collettive o religiose;

e) le collezioni o serie di oggetti, a chiunque appartenenti, che non siano ricomprese fra quelle indicate al comma 2 e che, per tradizione, fama e particolari caratteristiche ambientali, ovvero per rilevanza artistica, storica, archeologica, numismatica o etnoantropologica, rivestano come complesso un eccezionale interesse. (4)

4. Sono comprese tra le cose indicate al comma 1 e al comma 3, lettera a):

a) le cose che interessano la paleontologia, la preistoria e le primitive civiltà;

b) le cose di interesse numismatico che, in rapporto all'epoca, alle tecniche e ai materiali di produzione, nonché al contesto di riferimento, abbiano carattere di rarità o di pregio; (5)

c) i manoscritti, gli autografi, i carteggi, gli incunaboli, nonché i libri, le stampe e le incisioni, con relative matrici, aventi carattere di rarità e di pregio;

d) le carte geografiche e gli spartiti musicali aventi carattere di rarità e di pregio;

e) le fotografie, con relativi negativi e matrici, le pellicole cinematografiche ed i supporti audiovisivi in genere, aventi carattere di rarità e di pregio;

f) le ville, i parchi e i giardini che abbiano interesse artistico o storico;

g) le pubbliche piazze, vie, strade e altri spazi aperti urbani di interesse artistico o storico;

h) i siti minerari di interesse storico od etnoantropologico;

i) le navi e i galleggianti aventi interesse artistico, storico od etnoantropologico;

l) le architetture rurali aventi interesse storico od etnoantropologico quali testimonianze dell'economia rurale tradizionale.

5. Salvo quanto disposto dagli articoli 64 e 178, non sono soggette alla disciplina del presente Titolo le cose indicate al comma 1 che siano opera di autore vivente o la cui esecuzione non risalga ad oltre cinquanta anni, se mobili, o ad oltre settanta anni, se immobili, nonché le cose indicate al comma 3, lettere a) ed e), che siano opera di autore vivente o la cui esecuzione non risalga ad oltre cinquanta anni.

Si riporta l'art.11 secondo il quale:

1. Sono assoggettate alle disposizioni espressamente richiamate le seguenti tipologie di cose: (2)

a) gli affreschi, gli stemmi, i graffiti, le lapidi, le iscrizioni, i tabernacoli ed altri elementi decorativi di edifici, esposti o non alla pubblica vista, di cui all'articolo 50, comma 1;

b) gli studi d'artista, di cui all'articolo 51;

c) le aree pubbliche di cui all'articolo 52;

d) le opere di pittura, di scultura, di grafica e qualsiasi oggetto d'arte di autore vivente o la cui esecuzione non risalga ad oltre cinquanta anni, a termini degli articoli 64 e 65, comma 4;

e) le opere dell'architettura contemporanea di particolare valore artistico, a termini dell'articolo 37;

f) le fotografie, con relativi negativi e matrici, gli esemplari di opere cinematografiche, audiovisive o di sequenze di immagini in movimento, le documentazioni di manifestazioni, sonore o verbali, comunque realizzate, la cui produzione risalga ad oltre venticinque anni, a termini dell'articolo 65, comma 3, lettera c);

g) i mezzi di trasporto aventi più di settantacinque anni, a termini degli articoli 65, comma 3, lettera c), e 67, comma 2;

h) i beni e gli strumenti di interesse per la storia della scienza e della tecnica aventi più di cinquanta anni, a termini dell'articolo 65, comma 3, lettera c);

i) le vestigia individuate dalla vigente normativa in materia di tutela del patrimonio storico della Prima guerra mondiale, di cui all'articolo 50, comma 2.

1-bis. Per le cose di cui al comma 1, resta ferma l'applicabilità delle disposizioni di cui agli articoli 12 e 13, qualora sussistano i presupposti e le condizioni stabiliti dall'articolo 10.

scelte contingenti del legislatore, ma sono finalizzate a dare piena attuazione al valore costituzionale primario della tutela del paesaggio e del patrimonio storico e artistico della Nazione, sancito dall'articolo 9 della Costituzione.

Nel definire i Beni Culturali, l'arte e la cultura riteniamo così non si possa prescindere da un duplice e contestuale riferimento normativo:

- la Carta Costituzionale ed
- il Codice dei Beni Culturali e del Paesaggio, di cui al D.lgs 22 gennaio 2004, n.42 (il Codice)⁵.

Si procederà all'inquadramento costituzionale della materia e alla ricostruzione della disciplina normativa di riferimento, enucleando i principi fondamentali che dovrebbero guidare il legislatore nella regolazione del settore, al fine di trarre conclusioni sulle possibili aperture della disciplina attuale all'intervento privato nella cultura.

Quanto alle disposizioni contenute nella Costituzione, vengono in rilievo gli articoli 9, 117 e 118⁶.

L'art. 9, in particolare, recita: "La Repubblica promuove lo sviluppo della cultura e la ricerca scientifica e tecnica. Tutela il paesaggio e il patrimonio storico artistico della nazione", sancendo così l'obbligo di tutela e promozione (a) della cultura e (b) del patrimonio culturale e artistico da parte dello Stato come principio fondamentale. Si tratta di una norma programmatica, relativa all'esercizio di una funzione che il costituente ha ritenuto essenziale, anche in un'ottica di sviluppo ed elevazione culturale della collettività.

Delimitato così genericamente l'obiettivo primario, il legislatore, al successivo

⁵ M.C. Fregni, *Il regime fiscale dei beni culturali*, in *Il diritto dei beni culturali*, Il Mulino, 2006, da 227 a 250; P. Carpentieri, *Principi della valorizzazione dei beni culturali - commento art. 120-121*, in *Il codice dei Beni Culturali e del Paesaggio, Decreto legislativo 22 gennaio 2004, n.42*, coordinato da R. Tamiozzo, Giuffrè, 2005, 544 e segg.

⁶ F. Tesauro, *Istituzioni di Diritto tributario*, Parte generale, Utet, 2016, 26 ss.; A. Giovannini, *Normazione regionale in materia tributaria*, in *Rass. trib.*, 2003, 1173; F. Gallo, *Ancora in tema di autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti locali nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 2005, 1037; L. Del Federico, *Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali*, in *Fin.loc.*, 2003, 517; M.C. Fregni, *Autonomia tributaria delle Regioni e riforma del Titolo V della Costituzione*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Edizioni Scientifiche Italiane, 2006, da p. 477 a 501.

articolo 117, determina le modalità (*rectius*: le competenze) con cui tale attività di tutela e promozione deve essere esercitata, sancendo una potestà normativa concorrente tra Stato e Regioni “per la valorizzazione dei beni culturali [e ambientali] e la promozione e organizzazione di attività culturali”, ed affidando lo svolgimento delle funzioni amministrative ai Comuni (salvo che, per assicurarne l'esercizio unitario, le stesse siano conferite a Province, Città metropolitane, Regioni e Stato, “sulla base dei principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza”). Allo Stato spetta, ai sensi dell'articolo 118, disciplinare con propri atti legislativi “forme di intesa e coordinamento nella materia della tutela dei beni culturali”.

La Carta costituzionale non specifica cosa si debba intendere per “beni culturali o artistici” né per “iniziative culturali” o “cultura” o “arte” in genere, limitandosi a sancire la tutela e la promozione della cultura e del patrimonio artistico e culturale della nazione, ed opera così un rinvio implicito ma necessario ad altri comparti dell'ordinamento giuridico al fine di fornirne una definizione compiuta.

Anche la legislazione ordinaria si è, da sempre, interessata del settore: a partire dalla L. 1089 del 1939 per arrivare fino al nuovo Codice dei Beni Culturali (D.lgs 22 gennaio 2004, n.42, in vigore dal 1° maggio u. s.); il quale all'art. 1, co. 2 (“Principi”) dispone che “la tutela e la valorizzazione del patrimonio culturale concorrono a preservare la memoria della comunità nazionale e del suo territorio e a promuovere lo sviluppo della cultura”⁷.

2. Il concetto di bene culturale. Passato e presente

La più risalente elaborazione del concetto di “bene culturale” (corrispondente al “*patrimoine culturel*” francese e alla “*cultural property*” anglosassone) si deve alla Convenzione per la protezione dei beni culturali in caso di conflitto armato, firmata all'Aja nel 1954⁸.

Già nel “Rapporto degli esperti” redatto nell'ottobre del 1949, che vide la luce

⁷ M.C. Fregni *Il regime fiscale*, in *Diritto e gestione dei beni culturali*, Il Mulino, 2011, pp. 265 a 288.

⁸ L'espressione, tuttavia, era già stata utilizzata negli anni Cinquanta da Grisolia in un saggio intitolato “La tutela delle cose d'arte” e, ancora prima, nel “Rapporto degli esperti” redatto nell'ottobre del 1949 da Berlia, per conto dell'Unesco.

all'esito di una riunione di esperti convocata dall'Unesco, per decidere il trattamento da riservare al patrimonio culturale mondiale nell'eventualità di un conflitto bellico, veniva fornita una concezione lata del concetto di bene culturale, ricomprendendovi "i beni mobili o immobili, pubblici o privati, che costituiscono dei monumenti di arte o di storia, o sono delle opere d'arte o documenti di storia, od oggetti di collezione", nonché quegli "edifici" la cui "destinazione principale ed attuale è di conservare queste opere, documenti e questi oggetti".

Nonostante il successo ottenuto nei sistemi giuridici continentali da tale nozione grazie alle sue caratteristiche di generalità e sintesi, in Italia bisognerà attendere il 1964 e, precisamente, i lavori della commissione Franceschini per vedere l'inserimento in un documento statale ufficiale della formula "beni culturali"⁹.

Ebbene, la commissione Franceschini, oltre ad introdurre ufficialmente nel nostro ordinamento il concetto di bene culturale, ne propose un'accezione radicalmente nuova, affermando che sono beni culturali quelli di interesse storico, archeologico, artistico, ambientale, archivistico librario ed in generale qualsiasi altro "bene che costituisca testimonianza materiale avente valore di civiltà". La commissione, dunque, enfatizzò per la prima volta la storicità del concetto di bene culturale, determinando il passaggio dal criterio estetico a quello storico.

Da allora i confini della nozione di bene culturale si sono progressivamente ampliati fino ad includere qualsiasi manifestazione della cultura umana, come provato dall'art. 148, comma 1, del D.lgs 31 marzo 1998, n.112 – emanato in attuazione del capo I della legge 15 marzo 1997, n.59 e recante norme per il conferimento di funzioni e compiti amministrativi agli enti locali – ai sensi del quale sono beni culturali "quelli che compongono il patrimonio storico, artistico monumentale, demo-etno-antropologico, archeologico, archivistico e librario e gli

⁹ L'attività della commissione Franceschini è stata di fondamentale importanza per la legislazione in materia di beni culturali, perché ha determinato una rottura con l'accezione di cultura, sino ad allora dominante, che aveva ispirato le citate leggi del 1939. Invero, la legge n.1089/1939 sulle cose d'arte e la legge n.1497/1939 sulle bellezze naturali, prevedendo il beneficio della tutela per quei soli beni che possedevano in uguale misura gli attributi del pregio e della rarità e che si distinguevano per la loro "non comune bellezza", riflettevano un'interpretazione "estetizzante", o per così dire "elitaria", delle cose d'arte e delle bellezze naturali e delineavano i relativi meccanismi di tutela sulla base di una logica meramente "conservativa" della loro integrità.

altri che costituiscono testimonianza avente valore di civiltà”.

Attualmente, il concetto di bene culturale è contenuto nel Codice, che ne offre una definizione “mista” e “aperta”.

Una definizione mista perché divengono beni culturali, “le cose immobili e mobili che, ai sensi degli artt. 10 e 11, presentano interesse artistico, storico, archeologico, etnoantropologico, archivistico e bibliografico” (art. 2, comma 2).

Una definizione aperta perché, essendo beni culturali anche le “altre cose individuate dalla legge o in base alla legge quali testimonianze aventi valore di civiltà” (art. 2, comma 2, ultima parte), il Codice dà rilievo a una qualificazione normativa che apre ad una prospettiva di ulteriore ampliamento futuro dei beni.

Gli articoli del Codice dei Beni Culturali e del Paesaggio stilano un vero e proprio elenco dei beni che possano essere ricompresi in detta definizione. L’elenco è lungo e dettagliato così che non si ritiene di particolare utilità pratica ai fini del presente lavoro riesaminarne i contenuti comma per comma¹⁰; tuttavia, tramite un procedimento di “astrazione” dal livello di dettaglio della definizione legislativa, ci sembra si possa giungere ad una definizione generale di beni culturali (ai sensi del suddetto Codice) come quelle “cose mobili e immobili”, ovvero universalità di esse, che risultino di particolare interesse culturale, storico, artistico e così via, e che per questo siano sottoposte a vincoli, ovvero al rispetto di normative particolarmente restrittive circa il loro utilizzo e la loro disposizione.

Non si ritrovano, invece, definizioni normative - in ambito domestico - di arte e cultura, o di iniziative e attività culturali o artistiche, pur essendo chiara l’intenzione del Costituente di tutelare tali espressioni della personalità al pari dei beni materiali che le incorporano. Ed invero, per esclusione, si dovrebbe ritenere che la definizione di arte e cultura in generale (e quindi non comprensiva dei beni culturali ed artistici come sopra identificati) copra tutto ciò che può essere considerato meritevole di tutela per un particolare livello di pregio culturale, artistico, architettonico ecc., ma che non è incorporato in alcun bene materiale.

Ci sembra, a questi fini, pertinente il richiamo alla definizione di “bene culturale

¹⁰ Si rinvia per il testo degli articoli alla nota 4.

immateriale” fornita dalla Convenzione di Parigi sulla Salvaguardia dei Beni Immateriali dell’Umanità¹¹, il cui articolo 2 dispone che per patrimonio culturale immateriale si intendono le prassi, le rappresentazioni, le espressioni, le conoscenze, il know-how (cioè le abilità operative) - come pure gli strumenti, gli oggetti, i manufatti e gli spazi culturali associati agli stessi - che le comunità, i gruppi e, in alcuni casi, gli individui riconoscono come parte del loro patrimonio culturale. Tra le forme ed i settori in cui trova manifestazione il “patrimonio culturale immateriale” sono enunciate tradizioni ed espressioni orali, ivi compreso il linguaggio, quale “veicolo” del patrimonio culturale immateriale; le arti dello spettacolo; le consuetudini sociali, gli eventi rituali e festivi; le conoscenze pratiche riguardanti la natura e l’universo e l’artigianato tradizionale.

Per riassumere, ci sembra che la definizione di cultura (inclusiva dell’arte come forma di espressione culturale) sia efficacemente rappresentata nella seguente formula “La cultura in senso lato può essere considerata come l’insieme degli aspetti spirituali, materiali, intellettuali ed emozionali unici nel loro genere che contraddistinguono una società o un gruppo sociale. Essa non comprende solo l’arte e la letteratura, ma anche i modi di vita, i diritti fondamentali degli esseri umani, i sistemi di valori, le tradizioni e le credenze”, e che la stessa sia - nei suoi elementi essenziali - corrispondente alla definizione di “patrimonio culturale immateriale” fornita in sede di Convenzione di Parigi.

3. Il regime giuridico dei beni culturali: tutela, valorizzazione e gestione

Una volta chiarita la nozione di bene culturale accolta nel Codice, appare opportuno ricostruire il regime giuridico delle possibili tipologie di intervento del legislatore nel settore di cui interessa¹².

Tale regime si articola in tutela, gestione e valorizzazione.

¹¹ Conclusasi a Parigi il 17 ottobre 2003.

¹² T. Alibrandi, *Beni culturali e ambientali*, in *Enciclopedia giuridica*, Torino, UTET, s.v., 1.; M. Cantucci, *Beni culturali ed Ambientali*, in *Novissimo Digesto Italiano*, Torino, UTET, s.v., Appendice, 723; M.S. Giannini, *I beni pubblici*, Roma, Giuffrè, 1963; ID *I beni culturali*, in «Rivista trimestrale di diritto pubblico», 1976, 18 e ss.

Carattere fondamentale della tutela è la conservazione e protezione del bene dai rischi di alterazione, modifica, distruzione.

Tutela significa, pertanto, disciplina normativa e concreta azione amministrativa, tese a garantire e, se possibile ad ampliare, la fruizione pubblica dei beni culturali. Del resto, “il bene culturale è pubblico non in quanto bene di appartenenza, ma in quanto bene di fruizione”: in altri termini, il bene culturale è intrinsecamente destinato alla generalità dei consociati, i quali devono poterne fruire senza ostacoli anche ove quest’ultimo appartenga a privati proprietari. La fruibilità dei beni culturali, dunque, deve essere sempre e comunque assicurata, anche se tale esigenza si traduce in una restrizione dei poteri spettanti al proprietario, perché solo garantendo la fruibilità è possibile preservare la memoria della comunità nazionale e del suo territorio e promuovere lo sviluppo della cultura. È questa, infatti, la finalità sottesa alla tutela del patrimonio culturale, come previsto dall’art. 1, comma 2, del Codice, stella polare della disciplina attuale e futura dei beni culturali.

Storicamente solo la tutela dei beni culturali è stata compiutamente disciplinata dal diritto, mentre la valorizzazione è rimasta per lungo tempo in ombra sul piano legislativo.

Il debutto della nozione di valorizzazione nell’ordinamento dei beni culturali si deve all’art. 1 del DPR 3 dicembre 1975, n.805, che affidava all’istituendo Ministero dei beni culturali e ambientali il compito di provvedere “alla tutela e alla valorizzazione dei beni culturali”, senza però che si pervenisse ad una chiara identificazione dei due concetti, che si distinguevano soprattutto in base alle funzioni conservative dei beni, assenti nella valorizzazione e presenti nella tutela.

Successivamente, i tratti salienti della valorizzazione sono stati individuati, da un lato, nell’incremento delle condizioni di godimento pubblico, e quindi nella naturale destinazione del bene alla fruizione collettiva, e, dall’altro, nell’incremento della qualità economica del bene, mediante la garanzia di maggiori entrate finanziarie.

Con la riforma del Titolo V della Costituzione, approvata con legge costituzionale n.3/2001, la valorizzazione è stata costituzionalizzata e inserita tra le materie di legislazione concorrente (art. 117, comma 3) e le funzioni sono state ripartite sulla

base del principio di sussidiarietà di cui all'art. 118 Cost. (le incertezze relative agli ambiti di competenza dello Stato e delle Regioni sono state affrontate dalla Corte Costituzionale nella sentenza n.26/2004, nella quale è stato chiarito che il criterio di ripartizione delle competenze stabilito dall'art. 117 Cost. deve essere interpretato attribuendo la tutela dei beni culturali alla competenza statale e la valorizzazione degli stessi alla competenza statale per quanto riguarda i beni di appartenenza statale, a quella regionale per quanto concerne i beni non appartenenti allo Stato).

Vi è poi la gestione del bene culturale.

Durante la vigenza delle leggi nn. 1089 e 1497 del 1939, era considerata gestione ogni attività diretta a consentire la conservazione, l'integrità e la sicurezza del bene.

Alla fine degli anni Novanta, l'art. 148, comma 1, lett. d), del D.lgs n.112/1998, qualificava la funzione di gestione come "ogni attività diretta, mediante l'organizzazione di risorse umane e materiali, ad assicurare la fruizione dei beni culturali e ambientali, concorrendo al perseguimento delle finalità di tutela e di valorizzazione", attribuendole pari dignità rispetto alla tutela e alla valorizzazione.

La riforma costituzionale del Titolo V del 2001 ha invece ignorato la "gestione" nella redistribuzione delle competenze tra Stato e Regioni.

Il Codice, successivamente, ha confermato questo indirizzo e ha optato per la polarizzazione tutela/valorizzazione, dedicando alla gestione l'art. 115, rubricato "Forme di gestione" (all'interno del capo II, intitolato "Principi della valorizzazione dei beni culturali"). Il primo comma dell'art. 115 individua con chiarezza le due possibili forme di gestione dell'attività di valorizzazione dei beni culturali di appartenenza pubblica, che potrà essere diretta o indiretta.

La prima è svolta tramite strutture organizzative interne alle Amministrazioni, dotate di adeguata autonomia scientifica, organizzativa, finanziaria e contabile, e dotate di idoneo personale tecnico; la novella del 2006 prevede anche la possibilità di attuare la gestione diretta in forma consortile pubblica, ammettendo la possibilità di forme associative di gestione.

La seconda è attuata mediante concessione a soggetti terzi delle attività di valorizzazione, tramite procedure ad evidenza pubblica e in base alla valutazione

comparativa di specifici progetti (c.d. esternalizzazione o outsourcing di attività inerenti al servizio pubblico di gestione dei beni culturali).

In conclusione, dopo la riforma contenuta nel D.lgs n.156/2006, sono stati razionalizzati gli strumenti della valorizzazione: da un lato lasciando ai soggetti pubblici l'elaborazione delle strategie e degli obiettivi comuni e, dall'altro, consentendo ai privati (nelle forme di soggetti senza fini di lucro) di intervenire nella pianificazione strategica dello sviluppo culturale e nella concreta gestione delle attività.

4. Le tipologie di intervento in ambito fiscale

Definito l'ambito "oggettivo" della trattazione, può tracciarsi una sostanziale linea di confine tra le norme "di sistema", le quali pur non disponendo in modo specifico in materia di beni culturali – e non essendo certo dirette ad agevolare tale settore – permettono comunque di ritrarre un vantaggio fiscale dall'investimento in arte e cultura, sotto forma di minor imponibile, e le norme che potremmo definire agevolative, ossia quelle che concedono esenzioni, stabiliscono limitazioni impositive in relazione a determinate imposte, o dispongono deduzioni e detrazioni dalle imposte sui redditi per i soggetti che erogano somme destinate al finanziamento di specifici progetti¹³.

Nella prima categoria – le norme di sistema - rientrano le disposizioni che dettano i principi generali in materia di deducibilità dei costi nell'ambito della determinazione del reddito d'impresa (si fa in particolare riferimento alle norme relative ai principi di certezza, inerenza e competenza temporale, le quali condizionano nell'*an* e nel *quantum* la determinazione del reddito imponibile delle imprese commerciali), nonché le disposizioni normative che presidiano alla determinazione del reddito di lavoro autonomo.

Le stesse, collocate nel *corpus* del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (o TUIR, di cui al DPR 22 dicembre 1987, n.916) costituiscono il primo e necessario

¹³ Si precisa che l'attenzione nel presente lavoro sarà peraltro rivolta prevalentemente alle disposizioni del Testo Unico delle Imposte sui Redditi o contenute in leggi speciali che determinano deduzioni e detrazioni d'imposta.

riferimento per l'operatore che voglia confrontarsi con strumenti di mecenatismo non "normativizzati", ed in particolare con il contratto di "sponsorizzazione"¹⁴ o con altre forme di "compartecipazione" ai costi relativi alla tutela ed alla promozione dell'arte e della cultura. In tali fattispecie, il soggetto intenzionato ad effettuare versamenti o contributi a favore della cultura (ovvero di determinate forme o di particolari eventi culturali o artistici) accede ad un duplice vantaggio - senza peraltro, nella maggior parte dei casi, essere sottoposto a particolari vincoli di carattere "burocratico".

Il primo, di carattere eminentemente economico, si realizza in termini di deduzione del costo connesso all'operazione posta in essere, e conseguente riduzione del proprio reddito imponibile e dell'imposta da pagare.

Il secondo appare invece legato all'ambito della comunicazione, e consegue al ritorno in termini di immagine, alla pubblicità (e quindi al maggior fatturato atteso in prospettiva) riveniente dalla spesa, che può così qualificarsi come vero e proprio investimento.

Nella seconda categoria - nelle norme agevolative - rientrano, invece, le disposizioni che consentono di ottenere un risparmio fiscale "direttamente legato" all'investimento o alla spesa in progetti di carattere artistico o culturale, sotto forma di deduzioni o detrazioni d'imposta.

Al contrario delle norme generali, queste ultime stabiliscono limiti e condizioni per l'ottenimento dell'agevolazione, essendo rivolte ad uno scopo specifico il cui raggiungimento il legislatore ha ritenuto di dover "tutelare" in sede di controllo (preventivo o successivo), anche tramite l'imposizione di sanzioni.

In ciò, peraltro, si realizza anche il precetto di cui all'articolo 9 della Costituzione, con cui si impone alla Repubblica (nelle sue varie articolazioni giuridiche e territoriali) di tutelare e promuovere l'arte e la cultura; ove ciò non accadesse, sarebbe lo Stato a doversi fare carico degli oneri economici ed amministrativi

¹⁴ E. Della Valle, *I costi pluriennali*, in AA.VV. (a cura di Tabet), *Il reddito d'impresa*, Cedam, 1997, 271; M. Leo, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Giuffè, 2010, 1954; G. Tinelli, *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, Cedam, 2010, 974; AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Cedam, 2010, 571.

necessari al rispetto dell'obiettivo di cui al menzionato articolo 9 - con un impatto economico probabilmente simile, ma con oneri amministrativi e procedurali che potrebbero essere notevolmente maggiori.

In quest'ottica, il mantenimento e lo sviluppo delle norme "agevolative" in materia di imposte sui redditi (nonché ogni tentativo volto ad incrementare l'efficienza di tali forme di "contribuzione"), deve essere considerato necessario ai fini del rispetto delle norme di rango costituzionale che informano il nostro sistema giuridico, al punto che una loro eliminazione, o l'imposizione di vincoli eccessivi - tali da renderle sostanzialmente lettera morta - potrebbe essere vista come un comportamento sanzionabile in punto di legittimità. Ed è sulla base di tali considerazioni che si vuole procedere ad un'analisi delle principali criticità della normativa vigente.

Nel panorama normativo così sommariamente delineato si inseriscono gli studi relativi alla fiscalità del mecenatismo culturale, i quali evidenziano alcuni elementi di forte criticità che, se da un lato ne hanno condizionato in modo rilevante lo sviluppo, dall'altro possono tuttavia costituire utili spunti di riflessione per proporre un miglioramento del sistema tale da incentivare l'investimento da parte dei privati (o dello stesso settore pubblico)¹⁵.

Un'analisi comparata dei dati raccolti negli svariati studi sul tema del sostegno all'arte ed alla cultura evidenzia un utilizzo preponderante degli strumenti di spesa che abbiamo definito "non normativizzati", ossia di quei contratti ed attività i quali - prescindendo dall'applicazione delle disposizioni agevolative specifiche in materia - consentono ai privati di investire in tali campi, con un ritorno non solo in termini di risparmio d'imposta ma anche in termini di immagine.

Si fa in particolare riferimento al contratto di sponsorizzazione¹⁶, divenuto lo

¹⁵ C. Bodo, *Le risorse finanziarie per la cultura*, Roma, 2002; M. Dallochio, E. Teti, *Finanza per le arti, la cultura e la comunicazione. Analisi finanziaria, pianificazione e investimenti, finanziamento dell'arte e della cultura analisi di casi*, EGEA, 2003; Martinoni M., *Il caso italiano: mercati, attori e prospettive per il fundraising per la cultura in Italia*, Meltemi, 2006.

C. Bodo, *Le risorse finanziarie per la cultura*, Roma, 2002; M. Dallochio, E. Teti, *Finanza per le arti, la cultura e la comunicazione. Analisi finanziaria, pianificazione e investimenti, finanziamento dell'arte e della cultura analisi di casi*, EGEA, 2003; Martinoni M., *Il caso italiano: mercati, attori e prospettive per il fundraising per la cultura in Italia*, Meltemi, 2006.

¹⁶ Tra gli altri vedasi: M. C. Bruno, *I contratti di pubblicità*, in R. Bocchini (a cura di), *I contratti di*

strumento principe di “finanziamento” delle iniziative artistiche e culturali.

Non, quindi, l'erogazione di denaro a favore di determinati enti o associazioni, ma una forma di comunicazione d'impresa, “piegata” al servizio dell'arte e della cultura, un accordo non vincolato al rispetto di particolari forme contrattuali e non soggetto a condizioni determinate ai fini della sua rilevanza in ambito tributario (essendo normalmente ricondotto nel novero delle spese pubblicitarie, le quali non soffrono limiti specifici di deducibilità).

È evidente come la flessibilità nelle forme, la minore burocratizzazione ed il ritorno di immagine consentito dall'utilizzo di tale forma contrattuale lo rendano particolarmente interessante, e molto utilizzato, da chi voglia rendersi partecipe del finanziamento di determinati progetti culturali o artistici.

Merita sottolineare, peraltro, la circostanza secondo cui la sponsorizzazione non è del tutto scevra da criticità in ambito tributario, legate in particolare al settore dell'imposizione indiretta. Trattandosi, infatti, di accordo sinallagmatico, a prestazioni corrispettive ed a titolo oneroso, lo stesso può dar luogo ad una fattispecie impositiva ai fini IVA, con un costo aggiuntivo rilevante per lo sponsor che sia soggetto ai limiti alla detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti.

Nel sistema giuridico-economico italiano si rinvencono, peraltro, altre forme di partecipazione alla spesa destinata a progetti culturali o artistici per finalità di comunicazione istituzionale, le quali si discostano dalla sponsorizzazione per carenza del requisito della sinallagmaticità, assumendo conformazioni diverse ai fini del regime tributario alle stesse applicabili. In tale ambito rientrano anche le diverse espressioni del “mecenatismo” culturale generalmente inteso, quale insieme di erogazioni liberali che un soggetto elargisce a favore di un altro, affinché questi destini le somme così ricevute ad una specifica finalità (tipicamente di ordine artistico, culturale o filantropico).

A differenza di quanto detto con riferimento al contratto di sponsorizzazione, in

somministrazione di servizi, Torino 2006, p. 962.; M. Fusi, *I contratti della pubblicità*, Torino 1999; M. Bianca, *I contratti di sponsorizzazione*, Rimini 1990; M. Procopio, *Le spese di sponsorizzazione tra pubblicità e rappresentanza*, in *Rass.trib.*, 2002.

questi casi il soggetto destinatario dell'erogazione non assume alcun obbligo giuridicamente rilevante nei confronti del "mecenate", non essendo contrattualmente tenuto a dare risalto al contributo ricevuto (ancorché una segnalazione rientri nella prassi della cortesia istituzionale). In tal modo può, comunque, realizzarsi una forma di trasmissione del messaggio pubblicitario e di promozione dell'immagine del "mecenate" (con le conseguenti ricadute positive in termini commerciali), ma manca del tutto il vincolo giuridico che caratterizza il contratto di sponsorizzazione.

È proprio nell'ambito del fenomeno del mecenatismo culturale che si inseriscono le deduzioni e le detrazioni accordate (sia alle imprese che ai privati) dal TUIR, che tuttavia non sembrano svolgere un ruolo effettivo di impulso a tali forme di spesa.

Ebbene, i motivi dello scarso *appeal* che tali disposizioni agevolative esercitano in relazione al sostegno ad arte e cultura sono, a nostro parere, riconducibili sia a problematiche tecnico giuridiche (specificamente legate ai meccanismi di incentivazione) sia a (quelli che si ritengono essere) pregiudizi di carattere "socio-culturale" (l'esame dei quali tuttavia esula dalla presente trattazione).

I dati evidenziano un afflusso di risorse relativamente scarso da parte dei privati - non imprenditori, i quali non mostrano particolare interesse a finanziare ed incentivare lo sviluppo del settore dei beni culturali, nonostante i risparmi fiscali conseguibili ai sensi delle norme agevolative, ed un altrettanto scarso utilizzo delle norme agevolative connesse alle erogazioni liberali per arte e cultura da parte delle imprese, a favore dell'uso diffuso del contratto di sponsorizzazione.

Se spostiamo la nostra attenzione verso i destinatari delle erogazioni incentivate, constatiamo una marcata "canalizzazione" di risorse verso alcuni soggetti di grandi dimensioni (principalmente fondazioni private), con un corrispondente scarso afflusso di investimenti nelle casse di organizzazioni altrettanto meritevoli ma più piccole e meno organizzate.

Ebbene, si ritiene che i motivi principali dei fenomeni appena riscontrati siano da ravvisarsi: nell'imposizione di oneri procedurali eccessivi da parte delle stesse norme agevolative, le quali scoraggiano, piuttosto che incoraggiare, la

partecipazione dei privati a determinate forme di spesa, rendendo estremamente difficoltoso (se non, a volte, penalizzante) il recupero del vantaggio fiscale dato dalla deduzione o detrazione del contributo dal proprio reddito imponibile; nella non “profittabilità” di tali forme di erogazioni liberali per i soggetti titolari di attività commerciali; nella scarsa conoscenza delle misure agevolative da parte dei potenziali destinatari.

Si aggiunga che sino ad ora la normativa italiana sugli incentivi fiscali alle erogazioni liberali alla cultura differenzia fortemente la posizione dei donatori privati da quella delle imprese.

Le persone fisiche non imprenditori, a cui sono equiparati gli enti che non esercitano attività d’impresa, possono detrarre dalla propria imposta lorda sul reddito il 19% delle erogazioni liberali in denaro o del valore delle erogazioni liberali in natura, eseguite a favore dello Stato o di altro ente pubblico o di determinati enti privati che, senza scopo di lucro, svolgono o promuovono attività nel settore culturale, tra cui l’acquisto, tutela e restauro di beni di interesse artistico e culturale, l’organizzazione di mostre o le attività di studio e ricerca.

Al contrario, le imprese possono dedurre dal proprio reddito imponibile nella misura del 100% le erogazioni liberali in denaro (non, quindi, in natura) a favore dello Stato o di altri enti pubblici o di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute che svolgono le medesime attività sopra descritte.

Le menzionate erogazioni, che sono esenti dall’imposta proporzionale sulle donazioni, devono essere effettuate in base ad apposite convenzioni a favore di soggetti approvati dal Ministero per i Beni e le Attività culturali, che autorizza le iniziative, approva i relativi preventivi di spesa e verifica i consuntivi. Lo Stato prevede altresì l’importo annuale massimo di detrazione e deduzione applicabile.

5. L’Art bonus

È, d’altra parte, opinione consolidata, che la cultura e l’arte siano destinate a pochi eletti, e che non possano essere in alcun modo “corrotte” dalla logica del profitto che caratterizza, invece, altre attività economiche e sociali; che il

patrimonio culturale che ci è stato consegnato da secoli di storia e investimenti (di privati), così come quello che si sviluppa di giorno in giorno nelle svariate forme di espressione artistica, sia “solo” un portato della civiltà, a disposizione di tutti, pronto per essere fruito da chi ne voglia beneficiare, ma al quale in nessun modo si è tenuti o disposti a contribuire come patrimonio comune da difendere e sviluppare.

Tuttavia, ci sembra che la logica “passiva” dello “spettatore” non porti ad alcun beneficio, né per lo stesso spettatore né per il mantenimento e lo sviluppo dei beni culturali. Per questo motivo crediamo valga la pena di sviluppare un sistema in cui al vantaggio fiscale della deduzione o detrazione o del credito si affianchi la possibilità di ottenere un vantaggio economico per il soggetto che investe risorse di propria competenza in progetti artistici e culturali.

Dovrebbe, in altri termini, passarsi da un sistema legato al concetto di “erogazione liberale” ad un sistema legato alla concetto di “investimento”, da cui deriverebbe un sicuro incentivo anche per i privati cittadini¹⁷.

Ciò che ci preme rilevare è comunque la centralità della problematica legata alle forme di incentivazione dei settori di arte e cultura: laddove si ritenga, infatti, che il patrimonio artistico e culturale della nazione vada adeguatamente “tutelato” e “valorizzato”, in virtù di un obbligo costituzionalmente imposto alla “Repubblica” Italiana, non si può prescindere da una scelta dei mezzi che meglio si prestano al perseguimento di tale obiettivo.

In questo scenario, la leva fiscale sembra costituire, in linea di principio, uno degli strumenti più “semplici” a disposizione del legislatore ordinario, per motivi che vanno dalla semplicità di gestione (anche amministrativa) della spesa, all’avvenuta allocazione di un apposito budget (che potrà essere rivisto ma che comunque costituisce una valida “base di partenza” per il calcolo degli eventuali costi a carico del bilancio statale), al possibile maggiore coinvolgimento dei privati cittadini nella gestione di beni ed attività che costituiscono pur sempre patrimonio comune di una nazione, e che come tali andrebbero trattati. È per questo motivo che si ritiene

¹⁷Attualmente tagliati fuori dalla logica della comunicazione, e quindi poco incentivati ad effettuare donazioni per spirito di pura liberalità.

necessario (quantomeno) uno sforzo di armonizzazione delle norme esistenti e di semplificazione dei processi amministrativi, che permetterebbero (ferme le conclusioni circa le ulteriori criticità sopra menzionate) un migliore e maggior sfruttamento delle disposizioni tributarie di cui si discute nell'adempimento degli obblighi costituzionalmente imposti.

Sulla base di tali premesse con la Legge 29 luglio 2014, n.106, è stato convertito in Legge il DL 31 maggio 2014, n.83,¹⁸ contenente una serie di disposizioni per la tutela del patrimonio culturale, lo sviluppo della cultura e il rilancio del turismo¹⁹.

Tra le misure contenute nel provvedimento l'art. 1, disciplina il c.d. Art-bonus cioè il credito di imposta per favorire le erogazioni liberali a sostegno della cultura.

L'Art-bonus consiste in un credito d'imposta di ammontare pari al 65% delle erogazioni liberali effettuate nei periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2013²⁰.

Per quanto concerne l'ambito di applicazione soggettivo possono usufruire dell'Art-bonus tanto le persone fisiche e agli enti non commerciali, quanto i soggetti titolari di reddito d'impresa, con la differenza che il credito d'imposta è riconosciuto, alle prime, nel limite del 15% del reddito imponibile, mentre, ai secondi, nel limite del 5 per mille dei ricavi.

In ogni caso, il credito di imposta deve poi essere ripartito in tre quote annuali di pari importo e, per le imprese, può essere utilizzato in compensazione (senza interferire con il limite annuale) e non rileva ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

L'Art-bonus prevede così un'unica disciplina per le persone fisiche e giuridiche,

¹⁸ Decreto interamente dedicato alla tutela del patrimonio culturale, allo sviluppo della cultura e il rilancio del turismo.

¹⁹ Ognuna delle lettere che compone il logo Art bonus è tratta dalla firma autografa di uno dei grandi maestri dell'arte italiana. Il logo interpreta al meglio lo spirito di mecenatismo che ispira un provvedimento rivoluzionario per la cultura italiana. Nello specifico, Art bonus è stato composto utilizzando le lettere delle firme di Carrà, Canaletto, De Chirico, Leonardo, Michelangelo, Raffaello, Tintoretto e Tiepolo.

²⁰ Sino al 2016 era previsto invece un credito d'imposta pari:

a) al 65% delle erogazioni liberali effettuate in ciascuno dei due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2013;

b) al 50% delle erogazioni liberali effettuate nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015.

superando in tal modo la dicotomia esistente nell'ambito delle disposizioni del T.U.I.R. che espressamente vengono derogate.

Ci si riferisce, in particolar modo, alle previsioni del T.U.I.R. a fini IRPEF dall'art. 15, co. 1, lett. h) e i), e a fini IRES dall'art. 100, co. 2, lett. f) e g), del DPR n.917 del 1986.

Ai fini IRPEF il richiamato art. 15, co. 1, lett. h), del TUIR consente ai contribuenti di detrarre il 19% delle erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, ed altri enti per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro di beni culturali. La lett. i) consente di detrarre la medesima percentuale delle erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore al 2% del reddito complessivo dichiarato, a favore di enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono esclusivamente attività nello spettacolo, effettuate per la realizzazione di nuove strutture, per il restauro ed il potenziamento delle strutture esistenti, nonché per la produzione nei vari settori dello spettacolo.

A fini IRES, l'art. 100, co. 2, lett. f), del TUIR consente di dedurre dal reddito imponibile le erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di 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, effettuate per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro di beni culturali. La lett. g) rende deducibili anche le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore al 2% del reddito d'impresa dichiarato, a favore di enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono esclusivamente attività nello spettacolo, effettuate per la realizzazione di nuove strutture, per il restauro ed il potenziamento delle strutture esistenti, nonché per la produzione nei vari settori dello spettacolo²¹.

²¹ Nella versione sino al primo gennaio 2016 se ne stabiliva una deroga temporanea, con l'obiettivo di concentrare e rafforzare il regime fiscale di vantaggio e al contempo "sussidiare in modo significativo ... lo sforzo del pubblico erario", successivamente con la L. 28 dicembre 2015, n.208 (c.d. Legge di stabilità), a decorrere dal 1° gennaio 2016) la deroga è divenuta permanente.

Con la legge di stabilità del 2016, la deroga è stata resa permanente e le disposizioni del T.U.I.R. accantonate in letargo.

Per quanto concerne l'ambito di applicazione oggettivo, danno diritto alla fruizione dell'Art-bonus le erogazioni destinate:

- ad interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici, anche nel caso in cui l'erogazione sia destinata ai soggetti concessionari o affidatari dei beni oggetto di tali interventi;

- al sostegno degli istituti e dei luoghi della cultura di appartenenza pubblica - vale a dire, ai sensi dell'art. 101 del D.lgs 22 gennaio 2004, n.42 ("Codice dei beni culturali"), i musei, le biblioteche e gli archivi, le aree e i parchi archeologici, i complessi monumentali - nonché delle fondazioni lirico-sinfoniche e dei teatri di tradizione;

- alla realizzazione di nuove strutture, al restauro e al potenziamento di quelle esistenti di enti o istituzioni pubbliche che, senza scopo di lucro, svolgono esclusivamente attività nello spettacolo²².

L'agevolazione riguarda esclusivamente le erogazioni liberali in denaro: sono quindi escluse tutte le altre forme di finanziamento "in natura".

²² L'agevolazione riguarda cioè esclusivamente finanziamenti volti al restauro di beni pubblici (anche eventualmente affidati in concessione). Da più parti è stato osservato che la norma avrebbe avuto maggiore impatto se avesse riguardato anche le erogazioni a favore di beni privati. Si pensi, ad esempio, ad enti privati quali il FAI o il Touring Club Italiano che sono proprietari di monumenti di sicuro rilievo culturale e che, allo stato attuale della norma, non possono beneficiare dell'agevolazione. Sul punto, si osserva, in ogni caso che se da un lato può anche essere ritenuto condivisibile il fatto che le agevolazioni fiscali siano connesse ad interventi su beni dello Stato o di altri enti pubblici (mentre si suppone che i privati provvedano autonomamente agli interventi necessari per la manutenzione dei beni), dall'altro si sottolinea, però, che l'importanza culturale di un monumento prescinde dalla sua "appartenenza" e, per ciò stesso, dovrebbe essere sempre tutelata.

Il Ministero dei Beni e delle Attività Culturali e del Turismo (di seguito, "MIBACT") si è pronunciato in merito all'individuazione degli interventi ammessi a godere dell'agevolazione in esame, e in particolare sul concetto di "beni culturali pubblici", precisando che con tale locuzione si intendono le "cose mobili e immobili di interesse culturale", secondo la definizione dell'art. 10 del Codice dei beni culturali, "appartenenti ad un soggetto pubblico, ossia allo Stato, alle Regioni, agli altri enti pubblici territoriali, nonché ad ogni altro soggetto dotato di personalità giuridica di diritto pubblico". Tuttavia, secondo lo stesso MIBACT, il campo di applicazione dell'Art-bonus sarebbe più limitato rispetto a quello del richiamato art. 10 del Codice dei beni culturali, posto che il beneficio fiscale in esame non spetta in relazione agli interventi di manutenzione, restauro e protezione di beni culturali "appartenenti a persone giuridiche private senza fine di lucro, ivi compresi gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti". Questi ultimi interventi, ancorché esclusi dall'Art-bonus, consentono comunque di beneficiare delle agevolazioni ordinarie previste dal T.U.I.R.

Circa le modalità di effettuazione delle liberalità, l'Agenzia delle entrate (circolare n.24/E del 31 luglio 2014) ha chiarito che le "erogazioni liberali devono essere effettuate esclusivamente in denaro", in aderenza al dato letterale della norma, che, peraltro, è coerente con quanto previsto dalle disposizioni del T.U.I.R. le quali fanno anch'esse espresso riferimento alle erogazioni liberali in denaro.

L'Agenzia delle entrate ha inoltre precisato che le erogazioni liberali devono essere effettuate avvalendosi esclusivamente di strumenti di pagamento "certificati" (banca, ufficio postale o altri sistemi di pagamento previsti dall'art. 23 del D.lgs n.241/1997 e cioè carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari). La precisazione non distingue in relazione alla tipologia di soggetto che effettua la donazione (privato o impresa) e l'obbligo deve quindi intendersi esteso a tutti.

Si ricorda però che con la risoluzione 15 ottobre 2015 n.87/E, l'Agenzia delle entrate, accogliendo un'istanza di interpello proposta da alcune fondazioni bancarie²³ che perseguono scopi di utilità sociale nel settore dell'"arte, attività e beni culturali", ha chiarito, tra l'altro, che l'"Art-bonus" spettante ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a sostegno dei beni culturali è fruibile, non solo nel caso in cui la liberalità sia realizzata in denaro, ma anche qualora l'erogante provveda direttamente al pagamento degli oneri relativi alla progettazione e all'esecuzione dei lavori di restauro e valorizzazione del bene culturale.

Il caso oggetto della risoluzione in commento riguarda alcune fondazioni bancarie, aventi tra i settori di indirizzo della propria attività anche quello dell'"arte, attività e beni culturali", che hanno stipulato protocolli d'intesa con diversi enti

²³ Senza pretesa di esaustività vedasi F. Amatucci, *I requisiti di «non commercialità» dell'attività svolta dalle fondazioni bancarie per il riconoscimento delle agevolazioni fiscali*, in *Rass. trib.*, 2006, 134 ss.; V.E. Falsitta, *Fondazioni bancarie e agevolazioni fiscali ex art. 6 DPR n.601 del 1973*, F. Gallo, *La natura ai fini fiscali dell'ente che ha conferito ad una S.p.A. la propria azienda creditizia*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, 537 ss.; Id., *Fondazioni e Fisco*, in *Rass. trib.*, 2004, 1159 ss.; E. Nuzzo, *A agevolazioni fiscali e fondazioni bancarie: gestione del patrimonio e scopi perseguiti*, in *Rass. trib.*, 1997, 429 ss.; A.M. Proto, *Ancora sull'applicabilità dell'esonero dalla ritenuta sui dividendi alle fondazioni bancarie*, nota a *Comm. trib. reg. Firenze*, sez. I, 29 novembre 1999, n.229, in *Rass. trib.*, 2000, 213 ss.; Id., *Beneficiari della riduzione Irpeg e fondazioni bancarie*, in *Rass. trib.*, 1999, 613 ss.; V. Uckmar, *Rilievi critici sul disegno di legge per le fondazioni bancarie*, in *Dir. Prat. trib.*, 1998, I, 764 ss.; L.R. Corrado *Le agevolazioni alle fondazioni bancarie*, in *Dir. Prat. trib.*, 2009, 21069.

territoriali per finanziare un progetto di restauro e valorizzazione di un bene pubblico, e che intendono effettuare la propria erogazione liberale non mediante l'elargizione diretta di denaro agli enti territoriali, ma assumendo l'obbligazione di dare esecuzione al suddetto progetto, facendosi carico, in via esclusiva, dei relativi oneri finanziari e organizzativi.

L'Agenzia delle entrate, avvalendosi del parere del MIBACT, nel riconoscere alle fondazioni istanti la possibilità di fruire dell'Art-bonus, ha rilevato - nel caso di specie - la sussistenza delle "condizioni soggettive e oggettive che consentono, in via eccezionale" l'applicazione della predetta agevolazione, motivando tale conclusione sulla base di diverse argomentazioni.

In primo luogo, per quanto attiene al requisito soggettivo, l'Agenzia afferma che le fondazioni bancarie, nell'effettuare le erogazioni liberali de quo, perseguono il loro scopo statutario e non intervengono con l'intento lucrativo proprio delle sponsorizzazioni. In particolare, secondo l'Agenzia, tale fattispecie costituisce un caso di diretta applicazione dell'art. 121 del Codice dei beni culturali, il quale prevede espressamente che gli enti pubblici territoriali possano stipulare protocolli di intesa con le fondazioni bancarie che per statuto perseguono scopi di utilità sociale nel settore dell'arte, attività e beni culturali, "al fine di coordinare gli interventi di valorizzazione sul patrimonio culturale e, in tale contesto, garantire l'equilibrato impiego delle risorse finanziarie messe a disposizione".

In secondo luogo, per quanto attiene al requisito oggettivo, l'Agenzia ritiene che "non influisce sul meccanismo di liberalità" la circostanza che l'erogazione avvenga mediante il pagamento diretto delle fatture per la progettazione e l'esecuzione dei lavori di restauro del bene pubblico, e non invece attraverso il trasferimento di somme di denaro all'ente pubblico territoriale. Ciò in quanto l'erogazione liberale oggetto di beneficio "è quantificata a monte, come somma determinata, e dunque assimilabile a erogazione in denaro".

Quest'ultima conclusione riveste particolare interesse, dato che l'interpretazione dell'Agenzia sembrerebbe superare non solo il dato letterale dell'art. 1 del DL n.83/2014, che si riferisce testualmente alle "erogazioni liberali in denaro", ma

anche la stessa circolare n.24/E del 2014 laddove si chiarisce che le erogazioni devono essere effettuate “esclusivamente in denaro”.

Senonché, a ben vedere, l'interpretazione dell'Agenzia risulta coerente con tali riferimenti normativi e di prassi, in quanto il pagamento degli oneri relativi all'esecuzione dei progetti di recupero e valorizzazione, sebbene non sia rivolto direttamente all'ente titolare del bene pubblico, rappresenta per il soggetto che effettua tale pagamento un'erogazione di tipo finanziario. Per tale ragione, dunque, non vi è motivo di considerare tale erogazione diversamente dalla dazione diretta della somma di denaro all'ente pubblico.

Ciò posto, sorge spontaneo il dubbio di verificare se quanto affermato dall'Agenzia possa valere anche per i soggetti diversi dalle fondazioni bancarie. In particolare, prescindendo dai chiarimenti in ordine al requisito soggettivo, che interessano la veste giuridica e gli scopi statutari delle fondazioni bancarie, per quanto attiene invece al requisito oggettivo, riguardante le modalità di effettuazione dell'erogazione, sembrerebbero non esservi elementi ostativi ad estendere il chiarimento dell'Agenzia anche ai soggetti diversi dalle fondazioni bancarie. Ed infatti, laddove l'Agenzia chiarisce che il “meccanismo di liberalità” non viene meno anche nel caso in cui il soggetto erogante, anziché corrispondere denaro, si faccia carico del pagamento delle fatture per la progettazione e l'esecuzione dei lavori di restauro del bene pubblico, non è rinvenibile alcun elemento di peculiarità del caso di specie, tale da limitare la valenza di detto chiarimento alla fattispecie oggetto della risoluzione.

Se così fosse, dunque, dovrebbe ritenersi che non solo le fondazioni bancarie, ma anche le imprese possono beneficiare dell'Art-bonus nel caso in cui anch'esse eseguano la liberalità, sostenendo direttamente i costi dell'intervento sui beni culturali, anziché erogare denaro all'ente pubblico. In questo caso, per rispettare le indicazioni dell'Agenzia delle entrate, sarebbe opportuno che l'importo delle spese a carico dell'erogante fosse individuato “a monte” nella convenzione stipulata con l'ente beneficiario dell'erogazione.

La norma prevede, inoltre, che i beneficiari dei contributi pubblicizzino

adeguatamente la donazione.

Devono infatti comunicare mensilmente al Ministero dei Beni e delle Attività Culturali e del Turismo (MIBACT) l'ammontare delle erogazioni liberali ricevute nel mese di riferimento.

Questi soggetti sono poi tenuti a dare pubblica comunicazione di tale ammontare, nonché della destinazione e dell'utilizzo delle erogazioni stesse, nei propri siti web istituzionali, nell'ambito di una pagina dedicata e facilmente individuabile, e in un apposito portale, gestito dal MIBACT, in cui ai soggetti destinatari delle erogazioni liberali sono associate tutte le informazioni relative allo stato di conservazione del bene, gli interventi di ristrutturazione o riqualificazione eventualmente in atto, i fondi pubblici assegnati per l'anno in corso, l'ente responsabile del bene, nonché le informazioni relative alla fruizione.

Si aggiunga, infine, che nell'ambito delle disposizioni volte a disciplinare gli interventi per la riparazione, la ricostruzione, l'assistenza alla popolazione e la ripresa economica nei territori delle Regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria, interessati dagli eventi sismici del 24 agosto 2016, è stato previsto dall'art. 17 del DL 17 ottobre 2016, n.189, l'ampliamento dell'ambito oggettivo dell'Art-Bonus. In particolare, il credito di imposta spetta anche per le erogazioni liberali effettuate, a decorrere dal 19 ottobre 2016, a favore del Ministero dei beni delle attività culturali e del turismo per interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali di interesse religioso, presenti nei Comuni colpiti dal sisma ed individuati dalla norma, anche appartenenti ad enti ed istituzioni della Chiesa cattolica o di altre confessioni religiose²⁴.

6. Conclusioni

Dall'analisi dei principi generali posti a presidio della cultura dalla Costituzione e

²⁴ Al fine di favorire gli interventi di restauro del patrimonio culturale nelle aree colpite da eventi calamitosi, il credito di imposta in argomento, spetta anche per le erogazioni liberali effettuate, a decorrere dal 19 ottobre 2016, per il sostegno dell'Istituto superiore per la conservazione e il restauro, dell'Opificio delle pietre dure e dell'Istituto centrale per il restauro e la conservazione del patrimonio archivistico e librario.

dalla normativa statale vigente emerge una sostanziale apertura all'intervento privato nel settore culturale.

Tale apertura di principio si è concretizzata nell'introduzione e nella disciplina da parte del legislatore di alcune importanti forme di coinvolgimento dei privati nella valorizzazione dei beni culturali, tra cui proprio l'Art Bonus.

Tali forme di partecipazione dei privati a funzioni che si considerano tipicamente pubbliche trovano, d'altra parte, un fondamento costituzionale in principi quali quello pluralista, che esclude ogni forma di monopolio pubblico nella promozione dell'arte e della scienza, e quello di solidarietà sociale, desumibile dagli artt. 2, 3 e 4 Cost., che a sua volta finalizza i comportamenti dei singoli al perseguimento di obiettivi di interesse collettivo; in quest'ottica assume rilievo, inoltre, la libertà di disporre del proprio patrimonio, affermata dall'art. 41 Cost..

La speranza riposta nella nuova normativa è che, in ogni caso, avendo utilizzato la leva fiscale in maniera di tutto rilievo (prevedere un credito d'imposta non è lo stesso che prevedere una detrazione fiscale), sia stato proposto un nuovo strumento di interesse per gli *sponsor* della cultura.

Il tempo dirà se ciò si sarà verificato o meno.