

## Fisco e beni culturali

di Roberto Lunelli

*Nel corso dell'assemblea ordinaria del Consorzio, tenutasi quest'anno al castello di Muggia, è intervenuto il dott. Roberto Lunelli, Vicepresidente nazionale e presidente regionale dell'Associazione Nazionale Tributaristi Italiani, nonché commercialista e tributarista di fama. La relazione del dott. Lunelli, viene qui riproposta in sintesi, in quanto può rappresentare un importante e valido strumento per tutti i consociati, siano essi semplici proprietari privati che istituzioni pubbliche o Aziende. La conservazione e il restauro dei beni culturali sono un patrimonio della collettività e come tali devono essere tutelati, salvaguardati, nonché valorizzati non solo dai singoli proprietari ma anche dallo stesso Stato, attraverso adeguati strumenti legislativi. Il dott. Lunelli, che rappresenta un punto di riferimento importante in virtù della sua esperienza e della sua grande competenza nel settore fiscale, ha messo in evidenza durante l'incontro le complesse tematiche relative agli scarsi utilizzi delle sponsorizzazioni e delle erogazioni liberali in favore dei beni culturali, cercando al contempo di mettere in luce alcuni elementi legati all'attuale situazione normativa e alla, purtroppo, scarsa conoscenza di tale legislazione da parte degli operatori economici e giuridici. Riteniamo interessante sottoporre ai nostri lettori l'estratto dell'intervento in cui è stata fatta un'attenta e precisa analisi dei possibili interventi a livello fiscale e tributario per cercare di risolvere tale situazione.*

### PREMESSA

La conservazione e il restauro dei beni culturali, in quanto patrimonio della collettività, dovrebbe rientrare nelle funzioni tipiche dello Stato, tant'è che la stessa Costituzione considera (all'art. 9, co. 2) la tutela del "patrimonio storico e artistico della Nazione" un principio fondamentale della Repubblica Italiana.

Ma 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".

Fanno parte, a pieno titolo, di questo patrimonio anche gli edifici e, in particolare, i castelli storici.

Questa relazione si propone di esaminare il profilo fiscale degli interventi volti alla salvaguardia e valorizzazione dei beni culturali (e, quindi, anche degli edifici storici).

Gli interventi pubblici possono essere o diretti (**sovvenzioni**) o indiretti (**agevolazioni**). Sempre più spesso lo Stato ricorre a queste ultime, nel senso che richiede l'intervento dei "privati" (proprietari o meno, imprenditori o meno) per sopperire alla (insufficiente) disponibilità di risorse pubbliche destinabili a tale comparto, riservando in cambio, delle

agevolazioni fiscali (che, però non sempre sono utilizzate né – peggio – conosciute).

Per quanto attiene, in particolare, il settore degli immobili storico-artistici, questa "sinergia" tra pubblico e privato si attua su due piani differenti:

- c'è l'intervento (spesso obbligatorio) da parte del **soggetto proprietario** del bene immobile, i cui oneri sono sostenuti in parte dallo Stato (o dalla Regione) e, per l'eccedenza, restano in capo al proprietario che, però, può godere di particolari **agevolazioni**;
- c'è, poi, l'(eventuale) intervento da parte di **sogetti terzi** (nella maggior parte dei casi "imprese"), che si "sostituiscono" al settore pubblico, fornendo le risorse economiche e finanziarie necessarie al restauro o alla conservazione del bene e che ottengono, in cambio, oltre a un "ritorno" in termini di "immagine", delle agevolazioni o addirittura dei **benefici** tributari.

### I PARTE – BENEFICI FISCALI

#### connessi con gli interventi di salvaguardia da parte dei PROPRIETARI

##### 1. Introduzione al tema

Ai fini del "dovere costituzionale" di tutela del patrimonio artistico e culturale, è irrilevante che la proprietà del bene culturale sia pubblica o privata; ma in quest'ultimo caso, i



vincoli imposti dalla legislazione sono più stringenti, perché c'è un maggiore rischio - in astratto - che l'immobile venga (in qualche modo) distolto dalla sua "naturale" funzione o che gli interventi finiscano per compromettere la sua conservazione.

Il nuovo Codice dei beni culturali - peraltro a conferma di quanto già dispone(va) la precedente normativa - prevede che *"I privati proprietari, possessori o detentori di beni appartenenti al patrimonio culturale sono tenuti a garantirne la conservazione"* (art. 1, co. 5, obbligo ribadito anche nel successivo art. 30, co. 3).

All'obbligo di conservazione si accompagna il compito di "vigilanza" proprio del Ministero per i Beni e le Attività Culturali, i cui poteri, nel caso di proprietà privata (dei beni culturali e, in particolare, degli edifici storici), sono talmente rilevanti da pretendere non solo la richiesta di autorizzazione per qualsiasi intervento conservativo o di restauro da effettuare sull'immobile su *"iniziativa del proprietario"* (art. 31), ma addirittura da imporre al proprietario di effettuare *"gli interventi necessari per assicurare la conservazione dei beni culturali o provvedervi direttamente"* (art. 32).

Le spese sostenute per le due tipologie di intervento (volontario o imposto) sono a carico del proprietario, ma il Ministero spesso vi concorre parzialmente (o, in via eccezionale, totalmente) attraverso la erogazione di contributi.

Nel caso specifico della Regione Friuli Venezia Giulia, inoltre, anche la Regione può erogare contributi per gli interventi di salvaguardia dei castelli storici (L. R. 8 maggio 2000 n. 10, relativa a "Interventi per la tutela, conservazione e valorizzazione dell'architettura fortificata del Friuli Venezia Giulia").

## 2. Detraibilità delle spese rimaste a carico del proprietario (privato)

Il legislatore tributario, proprio in considerazione degli specifici obblighi di conservazione appena indicati, ha previsto una particolare norma agevolativa per i proprietari (persone fisiche private) di beni culturali. L'art. 15 del T.U.II.RR. prevede infatti, alla lettera g), il diritto a una **detrazione** pari al 19% delle *"spese sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione o restauro delle cose vincolate ai sensi della legge 1° giugno 1939, n. 1089, e del decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409, nella misura effettivamente rimasta a carico"* (sempreché tali spese non siano già state dedotte nella determinazione delle singole categorie di reddito).

Per poter fruire di tale agevolazione è, peraltro, necessario che :

- a) le spese (se non obbligatorie per legge) emergano da una apposita certificazione, rilasciata dal Ministero per i Beni e le Attività Culturali (la cui congruità

deve essere valutata d'intesa con il competente Ufficio dell'Agenzia del Territorio);

- b) non ci sia stato mutamento di destinazione del bene senza la preventiva autorizzazione da parte del Ministero BB. AA. CC. e siano stati assolti gli obblighi di legge che impongono il diritto di prelazione dello Stato sui beni culturali.

Nel caso in cui manchi anche una sola delle condizioni richieste, il Ministero dei Beni Culturali ne dà immediata comunicazione all'Amministrazione Finanziaria, che provvede alla rettifica della dichiarazione dei redditi e recupera a tassazione la (maggiore) imposta dovuta.

Accanto alla predetta disposizione contenuta nel T.U.II.RR., si è aggiunta la disposizione contenuta nell'art. 1 della L. 449/1997 (più volte reiterata con modifiche), che - con l'intento di favorire (tutti) gli interventi di recupero del patrimonio edilizio - consente, attualmente, la **detrazione**, per i soggetti IRPeF, del 36% delle spese sostenute per interventi di recupero di unità immobiliari residenziali (in 10 quote annuali), con un limite di spesa massimo pari a 48.000 Euro.

Agli interventi di salvaguardia degli immobili storico-artistici sono applicabili entrambe le disposizioni e, quindi, cumulativamente le due detrazioni, ma quella "specificata" sui beni culturali deve essere in tal caso ridotta del 50%: pertanto, i proprietari di immobili storico-artistici che effettueranno nel corso del 2004 interventi di restauro e conservazione rientranti nel campo di applicazione delle predette norme agevolative potranno detrarre dall'imposta lorda una percentuale pari al **45,5%** (36%+19%/2) delle spese sostenute e rimaste effettivamente a loro carico (anche se l'utilizzo della detrazione avverrà in periodi d'imposta diversi: subito, la detrazione "specificata" del 19%; in dieci quote annuali, quella del 36%).

## 3. Deducibilità delle spese rimaste a carico del proprietario (imprenditore)

Il trattamento tributario relativo alle spese di restauro e conservazione di beni culturali rimaste a carico del proprietario che rivesta la qualifica di imprenditore (sia individuale che collettivo) risulta di "maggior favore" rispetto a quello riservato ai privati.

L'art. 100, co. 2 lett. e) del T.U.II.RR., infatti, stabilisce la **deducibilità** - "per cassa" - di tali oneri nella determinazione del reddito imponibile d'impresa, a condizione che il bene ("d'investimento") sia "relativo all'impresa" e che siano rispettate le prescrizioni già viste a proposito delle agevolazioni ai privati (certificazioni, mantenimento della destinazione, prelazione allo Stato).

Se, invece, si tratta di beni "strumentali" all'esercizio dell'impresa, la deduzione delle spese ex art. 100 non si applica (Ris. Ag. Entrate n. 147 del 1° luglio 2003) per evi-



tare una deduzione del costo sostenuto ulteriore, rispetto a quella che avviene attraverso la “tradizionale” procedura di ammortamento.

In altre parole

se il bene storico-artistico è “strumentale”, si applica la ordinaria disciplina della determinazione del reddito d’impresa (deducibilità delle spese di manutenzione e degli ammortamenti con criterio di “competenza”);

se il bene storico artistico è un “bene d’investimento”, il costo (o, meglio, la spesa) si deduce, con criterio di “cassa”, in applicazione dell’art. 100, co. 2, lett. e) del T.U.II.RR..

#### 4. Ulteriori benefici fiscali ai fini delle imposte dirette

Dato che l’obbligo (giuridico) di conservazione dell’immobile storico-artistico (nel caso specifico, dell’edificio storico) a carico del proprietario, ne riduce la capacità contributiva, giustizia vorrebbe che gli fosse consentito di dedurre i relativi oneri nella determinazione del reddito imponibile o dei fabbricati o, più correttamente, del reddito complessivo.

Non è così, perché il Legislatore attualmente consente (al di fuori del reddito d’impresa) solo detrazioni (dall’imposta) e non invece deduzioni (dal reddito imponibile delle persone fisiche); tuttavia gli immobili classificati A/9 (“castelli e palazzi di eminenti pregi artistici o storici”) godono – ai fini delle imposte sui redditi – di un trattamento di favore; ai sensi dell’art. 11, co. 2 della L. 413/1991: *“il reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell’articolo 1 della legge 1° giugno 1939, n. 1089, e successive modificazioni e integrazioni, è determinato mediante l’applicazione della minore tra le tariffe d’estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato”* con un intervento, quindi, sull’imponibile (e non sull’imposta). Tale agevolazione (che vale solo per le imposte sui redditi) è stata interpretata dalla Amministrazione Finanziaria in termini assai restrittivi (da ultimo, Circ. Ag. delle Entr. n. 55 del 20 giugno 2002, p. 11), ritenendo che tale disposizione era applicabile solo nei confronti degli immobili rimasti nella disponibilità del proprietario e non anche di quelli concessi in locazione. Da sempre, però, la giurisprudenza (di merito e di legittimità) si sono orientate diversamente; e la Sentenza 28 novembre 2003, n. 346 della Corte Costituzionale dovrebbe porre fine a tale diatriba, dato che dopo aver precisato che tale agevolazione non risulta lesiva né del principio di capacità contributiva (art. 53 C.) né della parità di trattamento (art. 3 C.) *“apparendo tale scelta tutt’altro che arbitraria o irragionevole, in considerazione del complesso di vincoli ed obblighi gravanti per legge sulla proprietà di siffatti beni quale riflesso della*

*tutela costituzionale loro garantita dall’art. 9, secondo comma della Costituzione”*, aggiunge che è necessario “armonizzare la disciplina (in esame) con quella, astrattamente di maggior favore, dettata per i contratti agevolati di locazione ad uso abitativo degli immobili (anche di interesse storico o artistico)”.

Come dire che la normativa agevolativa va riordinata, ma che, in attesa di un nuovo intervento da parte del legislatore, i contribuenti proprietari di immobili storico artistici sono tenuti a dichiarare, quale reddito imponibile del fabbricato sia in caso di utilizzo personale, sia in caso di contratto di locazione non rientrante nel campo di applicazione della L. 431/1998, la rendita catastale minima prevista per le abitazioni della zona censuaria ove è collocato l’immobile (in caso, poi, di locazione ex L. 431/1998, il canone di locazione da dichiarare potrà essere ridotto in misura pari al 45% :15%+ ulteriore 30%). In proposito, va peraltro segnalato che, a differenza del passato, nelle istruzioni al modello Unico 2004 non si fa alcun riferimento - né esplicito, né implicito - al trattamento tributario dei fabbricati storico-artistici sottoposti a vincoli, mentre sarebbe stato gradito – al cittadino contribuente – una conferma che la pronuncia della Corte Costituzionale ha fatto venir meno il precedente orientamento amministrativo e che, anzi, l’Amministrazione finanziaria procederà al rimborso delle imposte pagate in eccedenza (da quei contribuenti che avevano seguito, nei periodi d’imposta precedenti, le Istruzioni ministeriali nonostante il contrario e più favorevole indirizzo giurisprudenziale).

## II PARTE – BENEFICI FISCALI connessi con gli interventi di salvaguardia da parte di SOGGETTI TERZI.

### 1. Introduzione al tema: mecenatismo e sponsorizzazione

Gli interventi di salvaguardia dei beni culturali (e, in particolare degli edifici storici) possono essere sostenuti anche da **soggetti terzi**: siano essi persone fisiche private ed enti non commerciali o – con maggiore peso – imprese individuali e soprattutto societarie.

Mentre le persone fisiche **private** (e gli enti non commerciali) possono valersi solo del **mecenatismo**, le imprese (individuali o societarie) e gli Enti commerciali possono ricorrere, oltre che al mecenatismo, anche alla **sponsorizzazione**. Sia il primo che la seconda (che è uno strumento “evoluto” di pubblicità commerciale), vengono utilizzati per promuovere l’immagine, l’attività o il prodotto di chi sostiene quegli oneri, con l’obiettivo di far percepire al loro cliente e/o al consumatore, che quel soggetto impiega una parte delle proprie risorse per “fare del bene”, per dare

sostegno a iniziative apprezzabili; per cui merita di essere preferito rispetto ai “concorrenti”.

Sia il mecenatismo che la sponsorizzazione, rientrano fra le strategie di *marketing*, ma si tratta di due istituti profondamente diversi:

- il mecenatismo si realizza attraverso **erogazioni liberali**, cioè “contributi” – normalmente in denaro – elargiti da un “soggetto” (privato o impresa) a favore di un altro soggetto (spesso un ente non commerciale), perché questi li destini a una specifica finalità o funzione considerata “meritevole”;
- la **sponsorizzazione**, invece, si realizza in base a contratto **atipico**, a titolo oneroso e consensuale, con il quale lo *sponsor* si impegna ad assicurare un beneficio (in natura o in denaro) allo *sponsee*, perché questi dia visibilità al marchio, al nome o ai prodotti del primo in occasione di una iniziativa, di un evento, di una manifestazione che può svolgersi *una tantum* (es. anniversario) o in un certo periodo di tempo (es. campionato di calcio). Si tratta di un istituto nato nel mondo anglosassone che ha interessato i più disparati settori dell’economia e ha assunto nel tempo, anche in Italia, dimensioni crescenti, diffondendosi dallo **sport** alla **cultura** e all’**arte**.

La linea di confine tra sponsorizzazione ed erogazione liberale – all’apparenza molto netta e giuridicamente rilevante – può divenire debole e sfocata, soprattutto quando la prima assume forme “discrete” e si traduce, ad es., nella mera segnalazione della denominazione dell’impresa nel corso dell’iniziativa; mentre la seconda, al di là della volontà del mecenate, può essere messa in tale risalto, dalla stampa o dai “*media*”, da avere un impatto persino più ampio e incisivo della prima.

La differenza, però, rimane: perché nel primo caso, lo sponsorizzato è **obbligato**, in base ad un contratto, a indicare e, quindi, a pubblicizzare lo *sponsor* (di solito, un’impresa); nel secondo, invece, il soggetto destinatario dell’erogazione **non** assume **obblighi** di sorta, non essendo tenuto a dare risalto al contributo ricevuto (ancorché, nella prassi, venga segnalato quanto meno il nome o la denominazione del soggetto garante).

## 2. Trattamento fiscale delle due fattispecie

La differente natura giuridica delle due fattispecie comporta, naturalmente, anche un diverso trattamento fiscale; in particolare

- a. la **erogazione liberale**, in quanto atto di mera liberalità
  - costituisce, per l’impresa erogante, una destinazione dell’utile d’esercizio e, pertanto, non un costo di esercizio, anche se il legislatore tributario ne consente - proprio a fini agevolativi - la **deduzione** nella determinazione dell’imponibile; mentre
  - per il beneficiario la **imponibilità** o meno (del “pro-

vento”) dipende dalla natura giuridica dell’ente : se “commerciale”, la liberalità costituisce componente positivo del reddito d’impresa; se “non commerciale” non ha – normalmente – rilevanza fiscale (ai fini né dell’Iva né delle imposte sui redditi);

viceversa

- b. nella **sponsorizzazione**, che è un contratto a prestazioni corrispettive
  - lo *sponsor* sostiene un **costo di esercizio**, che, se soddisfa i consueti requisiti (inerenza, competenza, ecc.) risulta deducibile nella determinazione del reddito (imponibile) d’impresa;
  - lo *sponsee* ottiene un corrispettivo (in denaro o in natura) che costituisce, di solito, un **componente positivo** del suo reddito imponibile (d’impresa o che rientra nella categoria dei “redditi diversi”).

## 3. Le erogazioni liberali delle imprese

In deroga al normale “principio di competenza” che vige nel comparto (non solo sotto il profilo civilistico, ma anche tributario) del reddito d’impresa, le erogazioni liberali risultano deducibili “**per cassa**” e solo se **specificatamente previste** dalla legge (art. 100, co. 4 del T.U.II.RR.).

Nel disciplinare le erogazioni liberali, il legislatore tributario ha previsto una limitazione di tipo **qualitativo**, quando ha preteso di individuare le tipologie di beneficiari e le finalità perseguite e una seconda (peraltro eventuale e che non ricorre nel caso di beni culturali) di tipo **quantitativo**, fissando dei limiti massimi correlati al reddito (imponibile) d’impresa dichiarato.

Fra le varie fattispecie indicate **dall’art. 100**, co. 2 del T.U.II.RR. solo due riguardano i beni culturali: si tratta delle “erogazioni liberali”

- a) per attività di **studio o di ricerca** di rilevante valore culturale e artistico [lett. **f**];
- b) per “**progetti culturali**” [lett. **m**]; a suo tempo, art. 38 della L. 342/2000].

- a) Le “**erogazioni liberali**” per attività di **studio o di ricerca di rilevante valore culturale e artistico** [lett. **f**] sono deducibili, nella determinazione del reddito di impresa, **senza alcun limite**. Si tratta di erogazioni liberali **in denaro** effettuate nei confronti dello **Stato**, di **enti** o **istituzioni pubbliche, fondazioni** o **associazioni**, che svolgono direttamente o promuovono (senza scopo di lucro) l’attività di studio, ricerca e documentazione di rilevante **valore culturale e artistico** e consentono la deducibilità a condizione che tali erogazioni
  - siano effettuate per l’acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro di beni che costituiscono **patrimonio storico, artistico, ecc.**, oppure per l’organizzazione di mostre o esposizioni degli stessi beni o per studi e



ricerche;

- siano state corrisposte dopo che l'iniziativa culturale o artistica abbia ottenuto la **preventiva autorizzazione**, dal Ministero per i Beni e le Attività culturali (e, per le mostre e gli studi, anche l'approvazione del preventivo di spesa e del conto consuntivo); il Ministero stabilisce anche i **tempi** di utilizzo delle erogazioni e ne controlla l'impiego; tanto che, se la somma non viene totalmente utilizzata nel termine o per la finalità previsti, va riversata totalmente allo Stato.

Accanto a tale fattispecie – caratterizzata da un ruolo particolarmente penetrante del Ministero BB. AA. CC. – a partire dal periodo d'imposta 2001, è stata prevista una nuova tipologia di erogazione liberale, alternativa rispetto a quella appena ricordata:

- b) le **“Erogazioni liberali per progetti culturali”** [già previste dall'art. 38 della L. 342/2000 e ora, dalla **lett. m)** del già ricordato co. 2 dell'art. 100] che sono deducibili dal reddito (imponibile) di impresa solo, però, se effettuate **in denaro**, a favore dello **Stato**, delle **Regioni**, degli **Enti locali territoriali**, di **Istituzioni o Enti pubblici, Fondazioni e Associazioni** *“per lo svolgimento dei loro compiti istituzionali e per la realizzazione di programmi culturali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo”*.

La deducibilità di tali erogazioni non ha **limiti quantitativi**, ma è subordinata a una serie di condizioni :

- destinatari dell'erogazione delle somme devono essere taluni **soggetti indicati** (tassativamente) in un Decreto del Ministero dei Beni e delle Attività Culturali (D.M. BB. AA. CC. del 3 ottobre 2002, art. 1);
- entro il **31 gennaio** di ogni anno, devono essere comunicati a tale Ministero (su apposito modulo cartaceo) e all'Agenzia delle Entrate (in via telematica), i dati relativi alle erogazioni liberali effettuate nell'anno precedente (importo, codice fiscale e generalità dei soggetti beneficiari).

I soggetti beneficiari, a loro volta, sono tenuti

- a comunicare, entro il **31 gennaio** (solo) al Ministero dei Beni e delle Attività Culturali, le erogazioni liberali ricevute nell'anno precedente, dichiarando (su apposito modulo cartaceo i dati relativi ai soggetti eroganti, nonché l'importo delle erogazioni e la specifica finalità delle stesse (compiti istituzionali o altre attività);
- a versare all'Erario, entro il **30 aprile** di ogni anno, a seguito della apposita comunicazione da parte del M. BB. AA. CC., il **37%** (dato, peraltro, non più in linea con le aliquote d'imposta attuali) delle erogazioni ricevute in eccedenza rispetto al tetto massimo (complessivo) fissato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il predetto Ministero (per il 2003 corrisponde a € 139.443.462,75, pari a 270 miliardi di “vec-

chie lire”).

Con Circolare congiunta dell'Agenzia delle Entrate (Circ. n. 107/2001) e del M. BB. AA. CC. (Circ. 141/2001) si è ritenuto *“opportuno che (le predette erogazioni liberali) siano effettuate mediante sistemi di pagamento che consentano lo svolgimento di adeguati controlli, quali ad esempio conti correnti bancari, postali, vaglia postali, assegni non trasferibili intestati all'ente destinatario dei versamenti”*; se, a favore dello Stato, *“il versamento va effettuato presso una delle sezioni di Tesoreria provinciale dello Stato, direttamente o mediante bollettino di conto corrente postale”* [nel documento di versamento e nella relativa ricevuta rilasciata dal soggetto beneficiario deve essere fatto esplicito riferimento all'art. 38 della L. 342/2000 o meglio, ora, all'art. 100, co. 2, lett. m) del T.U.II.RR.].

Anche questo “nuovo” strumento (varato nel 2000 con l'intento di dare impulso al settore) ha avuto un impatto modesto, nonostante sia piuttosto “generoso” per il soggetto erogante (è il soggetto beneficiario, semmai, che potrebbe, a posteriori, vedersi decurtato il contributo ricevuto del 37%) : presumibilmente a causa della **scarsa informazione** – e, comunque, della insufficiente conoscenza – da parte degli operatori economici, di questa opportunità e degli adempimenti “burocratici” (forse eccessivi) che la sua attuazione comporta.

In proposito, mi limito solo a ricordare che nel 2001 sono stati utilizzati soltanto 17,5 milioni di euro (rispetto allo stanziamento di 139,4 milioni di euro : pari al **12,55 %**); nel 2002, solo 15 milioni di euro (rispetto allo stanziamento di 90,4 milioni di euro : pari al **16,59%**), nel 2003 solo 17,5 milioni di euro (pari nuovamente al **12,55%** dell'importo stanziato). Quanto alla collocazione geografica delle imprese eroganti (comunicate di recente dal Ministero dei Beni Culturali), nel 2003 il 73,7% delle erogazioni sono state effettuate da imprese del **Nord** (ben il 50% in Lombardia), poco meno del 26% da imprese del Centro, solo lo 0,40% da quelle del Mezzogiorno d'Italia.

Ai fini che qui interessano, mi pare opportuno sottolineare come il Consorzio per la Salvaguardia dei Castelli Storici del Friuli-Venezia Giulia (che gode, com'è noto, di personalità giuridica in base a Decreto del Presidente della Giunta Regionale) rientri senz'altro tra i possibili beneficiari delle erogazioni liberali culturali qui descritte. Un “soggetto terzo” potrebbe, pertanto, effettuare nei confronti del Consorzio una erogazione liberale destinata ad un certo intervento di salvaguardia, curato direttamente dal Consorzio, in modo da costituirlo “soggetto di collegamento” tra il “terzo erogatore” e il “proprietario del castello”.

#### 4. Le sponsorizzazioni

L'altro strumento messo a disposizione delle imprese per realizzare interventi di salvaguardia dei beni culturali ed



artistici (fra i quali gli edifici storici) è rappresentato dalla sponsorizzazione, prevista anche dal Codice dei beni culturali (all'art. 120).

La convenienza fiscale di questo istituto discende, per lo *sponsor*, dalla qualificazione che viene – generalmente – riconosciuta alle spese di sponsorizzazione quali “spese pubblicità” piuttosto che “di rappresentanza”. In effetti, il corrispettivo pagato dallo *sponsor* (normalmente un'impresa) al soggetto sponsorizzato (spesso un ente) costituisce, per il primo, un costo d'esercizio; che peraltro, per essere fiscalmente deducibile, deve rispettare i (consueti) principi sul reddito imponibile d'impresa: “inerenza” (all'attività dell'impresa); “competenza” (nell'esercizio sociale o nel periodo d'imposta); “certezza” nell'*an* e “determinabilità” (obiettiva) nel *quantum*; previa iscrizione nel Conto economico del Bilancio d'esercizio. Ricordo, in proposito, che sotto il profilo tributario

- le spese di pubblicità sono deducibili **per intero** nell'esercizio di competenza o, in quote costanti, nel periodo stesso e nei quattro successivi - cioè “per quinti” - a scelta del contribuente;
- le spese di rappresentanza, invece, sono deducibili, con poche eccezioni (beni il cui valore unitario non supera i 25,82 euro, che sono deducibili per intero) **solo per un terzo** in quote costanti nel periodo d'imposta di competenza e nei quattro successivi, cioè per “quindicesimi”.

Va detto che le “spese di sponsorizzazione”, in quanto non specificamente regolamentate sotto il profilo tributario (art. 108, co. 2 del T.U.II.RR.), sono state, di volta in volta, inquadrare tra le spese “di pubblicità” o tra quelle “di rappresentanza”; anzi sulla corretta qualificazione - civilistica e tributaria - di tali spese si è sviluppato un ampio dibattito, sia a livello dottrinale che di prassi e di giurisprudenza, con soluzioni tutt'altro che “pacifiche” e, anzi, controverse e opposte... In questa sede, basta ricordare che, anche alla luce dei più recenti interventi da parte dell'Amministrazione Finanziaria, per assegnare alle spese di **sponsorizzazione** la qualifica di “spese di pubblicità” - piuttosto che di “spese di rappresentanza” - si deve fare riferimento

- in termini **formali**; alla presenza di un **contratto** che disciplini i rapporti fra *sponsor* e *sponsee* e che contenga le reciproche obbligazioni (è il criterio “base”);
- in termini **sostanziali**; non solo all'adempimento degli obblighi assunti dalle parti, ma anche alla fruibilità dell'evento da parte della generalità degli utenti (e non solo di una fascia di beneficiari previamente individuata che potrebbe far pensare a un “autoconsumo” o, meglio, ad una finalità a scopi diversi da quelli d'impresa).

La sponsorizzazione di un intervento di **restauro** o di **conservazione** di un bene artistico o culturale (e, in particolare, di un edificio storico) comporta un onere che

dovrebbe rientrare senz'altro nella categoria delle **spese di pubblicità**: perché, da un lato, alla base sta (inevitabilmente) un **contratto** (che peraltro, a fini probatori, va formalizzato per iscritto); dall'altro, l'evento è rivolto a una **generalità** di soggetti, dato che non è possibile determinare preventivamente i fruitori dell'utilità connessa con l'intervento di restauro (ossia individuare i soggetti che, in futuro, visiteranno l'edificio o ammireranno l'opera d'arte restaurata...).

Da ultimo, va ricordato che nel caso di immobili storico-artistici, la sponsorizzazione è sottoposta ad alcuni vincoli connessi con la natura stessa di tali fabbricati: l'apposizione di manifesti pubblicitari su questi edifici (considerati monumenti) non è libera, ma sottoposta sia alla legislazione nazionale (art. 49 del Codice dei beni culturali), sia ai regolamenti comunali in tema di pubblicità.

Ma al di là di questo “particolare”, va segnalato che molto spesso, in sede di stipula del contratto di sponsorizzazione, non vengono presi in debita considerazione né gli obblighi civilistici né quelli fiscali scaturenti dal contratto in capo alle parti contraenti: con l'amara conseguenza che, nel caso di controlli o verifiche tributarie, vengono eccepite irregolarità e mosse contestazioni...che finiscono per allontanare molte imprese da iniziative non solo meritorie, ma anche fiscalmente agevolate, perché considerate “a rischio” (in realtà non è così, a condizione che tutte le “regole” vengano scrupolosamente rispettate).

### 5. Le erogazioni liberali dei privati e degli enti non commerciali

Anche le persone fisiche “private” (e gli Enti “propriamente” non commerciali) possono concorrere al “finanziamento” del restauro o della conservazione del patrimonio artistico: ma soltanto attraverso “**erogazioni liberali per attività di studio o di ricerca di rilevante valore culturale e artistico**”. Tali erogazioni sono **detraibili** nella determinazione dell'**Irpef** (dell'**IReS**, per gli Enti non commerciali) in base all'art. 15 del T.U.II.RR. (cui rinvia l'art. 147 per gli Enti non commerciali).

Viene dichiarato detraibile dall'imposta lorda (Irpef o IReS), il **19%** dell'importo erogato (**senza alcun limite**) a favore dello **Stato**, di **Enti** o **Istituzioni pubbliche**, **Fondazioni** o **Associazioni**, che svolgono direttamente o promuovono (senza scopo di lucro) l'attività di studio, ricerca e documentazione di **rilevante valore culturale e artistico**: con ciò individuando una fattispecie identica a quella già esaminata nel considerare le erogazioni liberali deducibili nella determinazione del reddito d'impresa, cui si rimanda (vd. *ante*, par. 3, lett. a); con l'avvertenza che:

- sia per le persone fisiche private che per gli Enti non commerciali è ammessa anche l'**erogazione liberale in**



**natura** [art. 15, lett. h-bis) - “*in base ad apposita convenzione*”), il cui valore viene determinato secondo il criterio del **costo specifico** dei “*beni ceduti gratuitamente*” o, in mancanza, in base al loro **valore normale**;

- come avviene per tutti gli oneri “detraibili” indicati nell’art. 15 del T.U.II.RR., la detrazione è ammessa soltanto se gli oneri sostenuti dal contribuente non sono deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono alla formazione del reddito complessivo.

La norma non prevede particolari modalità di pagamento per tali erogazioni liberali, ma la prudenza impone che il contribuente versi l’importo alla Sezione di Tesoreria Provinciale o provveda con bonifico bancario, versamento su conto corrente postale, etc... e conservi la prova fino allo spirare del termine che viene concesso all’Amministrazione finanziaria per rettificare la dichiarazione dei redditi (per l’Unico 2005 relativo ai redditi 2004 fino al 31 dicembre 2009).

### CONCLUSIONE

Dall’esame delle disposizioni tributarie che regolano gli interventi di salvaguardia dei beni culturali (e, in particolare, degli edifici storici) appare evidente il *favor* che il Legislatore riserva agli interventi sostenuti finanziariamente o effettuati direttamente dagli **imprenditori** (siano essi individuali o costituiti in forma societaria, siano proprietari del bene o “terzi”).

**a.** Con riguardo ai **proprietari** degli edifici storici, infatti, mentre un proprietario che rivesta la qualifica di imprenditore riesce, attraverso il meccanismo della deduzione, a recuperare interamente le spese “obbligatorie per legge” per la conservazione del bene rimaste a suo carico, il proprietario “privato”, in presenza di un’aliquota media superiore al 19% - come avviene nella maggior parte dei casi - resterà comunque inciso da una parte del costo (parte che aumenta al crescere dell’aliquota marginale - e media - dell’imposta personale). Una simile disparità di trattamento - risalente al 1994 - non appare giustificata, giacché, anche per il proprietario privato le spese sostenute decurtano (coattivamente) le sue disponibilità (nel senso che viene meno una parte di reddito “posseduto”), per cui sarebbe logico attendersi che le stesse costituissero un “onere deducibile” (per intero) nella determinazione della base imponibile e non un “onere detraibile” (in parte). E’ peraltro difficile che - almeno sino all’attuazione dell’art. 3 (“Imposta sul reddito”) della Legge Delega sulla Riforma del sistema fiscale statale che prevede la “*progressiva sostituzione delle detrazioni con deduzioni*” - tale situazione possa essere modificata ...

**b.** La stessa disparità di trattamento avviene per gli interventi di salvaguardia dei soggetti **terzi privati** (persone fisiche ed Enti non commerciali), dato che - ancora una

volta - si applica una detrazione d’imposta pari al 19% dell’importo erogato. In più - e a differenza di quanto avviene, ad esempio, nel mondo anglosassone e di quanto è stato fatto, anche in Italia, in altri campi - i contributi e le **erogazioni liberali** “culturali” da parte di cittadini o di persone giuridiche non titolari di reddito d’impresa siano agevolate solo se ed in quanto venga rispettata una serie di **oneri** (autorizzazione del Ministero per i Beni e le Attività Culturali e controllo, da parte dello stesso, nello svolgimento dell’iniziativa) che finiscono per scoraggiare il normale “cittadino” (e/o gli Enti non commerciali).

**c.** I soggetti (terzi) titolari di reddito d’impresa godono, invece, di molte agevolazioni fiscali, quando - o attraverso **sponsorizzazioni** o per mezzo di **erogazioni liberali** - intervengono a salvaguardia del patrimonio storico e artistico. E’ un vero “peccato” che tali “agevolazioni fiscali” siano utilizzate in termini così modesti ... La ragione va ricercata, a parere dello scrivente, sia nella (farraginosa) normativa esistente, sia, soprattutto, nella **scarsa conoscenza** che gli operatori economici (soprattutto quelli di minori dimensioni) e giuridici (mi riferisco ai consulenti, anche - e non solo - del settore culturale) hanno della legislazione relativa allo specifico settore.

Allo stesso tempo, le risorse pubbliche destinate alla cultura risultano del tutto insufficienti ed inferiori rispetto agli altri Paesi europei: in Italia viene destinato al settore dei beni culturali solo lo 0,39% del bilancio statale, contro l’1,35% della Germania e l’1% della Francia.

Tale situazione di “*impasse*” potrebbe venire superata ove da un lato, venisse approvato un **provvedimento legislativo**, che estendesse anche alle “persone fisiche (e giuridiche) private” le norme agevolative già previste per i soggetti titolari di reddito d’impresa: è il caso sia della deducibilità degli oneri sostenuti da parte dei proprietari, che delle “erogazioni liberali culturali” (che ben potrebbero essere incluse tra gli “oneri deducibili”, come era in passato e in conformità con i principi e criteri direttivi previsti dalla Legge delega sulla riforma del sistema fiscale statale); dall’altro, si sviluppasse una adeguata **sensibilizzazione** nei confronti degli operatori economici di medie e piccole dimensioni, dei professionisti che li assistono e degli “esperti” del settore culturale; con la collaborazione delle istituzioni e delle organizzazioni di categoria e un supporto non solo tecnico ma anche amministrativo “adeguato”, in grado di evitare le (frequenti) diffidenze e le (non rare) delusioni da parte di chi sarebbe disposto a orientare parte delle proprie risorse verso la tutela e la valorizzazione del patrimonio culturale italiano (di cui sono parte rilevante anche gli edifici storici del Friuli Venezia Giulia), ma solo a condizione di poter contare su regole (legislative e ) chiare e su una loro applicazione concreta e senza pregiudizi. Io credo che “se si sa e si vuole, si può”.

