



DOTTORATO DI RICERCA IN DIRITTO ED IMPRESA

- XXXIII CICLO -

**PROFILI FISCALI ED AMMINISTRATIVI DEL SETTORE DEI
BENI CULTURALI: ATTUALITÀ, CRITICITÀ E PROSPETTIVE
DI RIFORMA**

Tutor:

Chiar.mo Prof. Giuseppe Melis

Dottoranda:

Dott.ssa Valentina Di Marcantonio

Coordinatore:

Chiar.mo Prof. Antonino Gullo

ANNO ACCADEMICO 2020/2021

INDICE SOMMARIO

Premessa.....	1
1. Il regime fiscale dei beni di interesse culturale di proprietà privata.....	10
1.1 La nozione di “bene culturale”	10
1.1.1 Il vincolo di interesse culturale: profili di diritto amministrativo.....	14
1.2 Il regime spettante ai proprietari di beni di interesse culturale	20
1.2.1 L’evoluzione del regime fiscale: dal regime speciale alle agevolazioni	20
1.2.2 La <i>ratio</i> e la legittimità costituzionale delle agevolazioni.....	24
1.3 Le agevolazioni in materia di imposte sui redditi	32
1.3.1 La determinazione dei redditi degli immobili di interesse culturale	32
1.3.1.1 La determinazione dei redditi degli immobili non locati.....	32
1.3.1.2 La determinazione dei redditi degli immobili locati.....	33
1.3.1.3 L’esclusione dei redditi degli immobili destinati ad uso culturale	37
1.3.2 Gli oneri detraibili e gli oneri deducibili dal reddito	39
1.4 Le agevolazioni in materia di imposte patrimoniali.....	44
1.4.1 L’imposta di scopo, l’imposta di soggiorno ed il contributo di sbarco	44
1.5 Le imposte sui trasferimenti dei beni di interesse culturale.....	49
1.5.1 L’imposta di registro: dal regime agevolato al regime ordinario	49
1.5.2 Le agevolazioni in materia di imposta di successione.....	53
1.5.3 Le agevolazioni in materia di imposta sulle donazioni.....	57
1.6 L’assolvimento delle imposte mediante cessione di beni culturali	59
2. Misure fiscali a sostegno delle erogazioni liberali	65
2.1 La nozione di “erogazione liberale”	65
2.2 La normativa fiscale anteriore all’<i>Art bonus</i>	71
2.2.1 Le agevolazioni in materia di imposte sui redditi.....	71
2.2.1.1 Persone fisiche ed enti non commerciali.....	71
2.2.1.2 Società ed enti commerciali	77
2.2.1.3 Profili critici comuni e possibili soluzioni	85

2.2.2	L'art. 14 del D.L. del 14 marzo 2005, n. 35: “ <i>più dai, meno versi</i> ”	86
2.3	L'Art bonus	90
2.3.1	Descrizione della fattispecie	90
2.3.2	Vantaggi dell'Art bonus	100
2.3.3	Criticità dell'Art bonus	102
2.3.4	Possibili margini di ampliamento dell'operatività dell'Art bonus	104
3.	Misure a favore di soggetti che svolgono attività di tutela dei beni culturali	112
3.1	La compatibilità con la Costituzione e con il diritto dell'Unione Europea.	112
3.2	Gli enti no profit che intervengono nel settore dei beni culturali.....	125
3.2.1	La riforma del Terzo Settore.....	125
3.2.1.1	Gli enti del Terzo settore fiscalmente non commerciali	128
3.2.1.1.1	Le agevolazioni in materia di imposte sui redditi	128
3.2.1.1.2	Le agevolazioni in materia di tributi indiretti e di tributi locali.....	135
3.2.1.2	Gli enti del Terzo settore fiscalmente commerciali	137
3.2.1.3	Le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale	139
3.2.1.3.1	Il regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle organizzazioni di volontariato e dalle associazioni di promozione sociale.....	144
3.2.1.4	L'impresa sociale	148
3.2.2	Il regime fiscale degli enti <i>no profit</i> anteriore al D.lgs. n. 117 del 2017....	154
3.2.2.1	Le associazioni culturali.....	154
3.2.2.2	Le fondazioni bancarie	155
3.2.2.3	Le Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale (ONLUS).....	165
3.2.3	Le misure del Decreto Rilancio a sostegno del Terzo settore.....	166
3.3	Gli enti <i>profit</i> che intervengono nel settore dei beni culturali.....	167
3.3.1	Le <i>start-up</i> innovative.....	167
3.3.2	Le c.d. società <i>benefit</i>	178

4.	Il partenariato pubblico-privato nel settore dei beni culturali.....	188
4.1	Le sponsorizzazioni	201
4.1.1	Profili di diritto civile	201
4.1.2	Profili di diritto amministrativo	202
4.1.3	Profili di diritto tributario	204
4.2	Le concessioni	211
4.3	Il <i>project financing</i>.....	220
4.4	Le forme “speciali” di partenariato.....	228
5.	La tecnologia come fattore di sviluppo in ambito culturale.....	230
5.1	Il <i>crowd-funding</i>: criticità legislative e prospettive di riforma.....	232
6.	Conclusioni	241
	BIBLIOGRAFIA.....	249

Premessa

La definizione di “patrimonio culturale” ha formato oggetto di una lunga evoluzione che ha portato all’affermarsi di una nozione ampia dello stesso, tale da ricomprendere tanto i beni di interesse storico-artistico quanto le risorse paesaggistiche.

In passato, sotto la vigenza delle c.d. leggi Bottai¹, la tutela dei beni culturali e la tutela del paesaggio avevano formato oggetto di discipline legislative distinte, relative l’una alla “*Tutela delle cose di interesse artistico e storico*” (L. del 1° giugno 1939 n. 1089) e l’altra alla “*Protezione delle bellezze naturali*” (L. del 29 giugno 1939 n. 1497).

L’avvento della Costituzione ha segnato il primo passo verso l’adozione di una nozione lata di “patrimonio culturale”, attraverso l’accostamento dei beni di interesse storico artistico a quelli paesaggistici. Il riferimento è, in particolare, al secondo comma dell’art. 9 della Carta fondamentale, che pone a carico della Repubblica l’obbligo di provvedere alla tutela del paesaggio e del patrimonio storico-artistico della Nazione.

Nel corso dei decenni successivi, lo stretto connubio esistente tra paesaggio e beni culturali in senso stretto ha portato tanto la giurisprudenza costituzionale² quanto la giurisprudenza di legittimità³ a configurare le risorse culturali e quelle paesaggistiche alla stregua di due componenti del medesimo bene: il bene “ambiente”.

Tale elaborazione giurisprudenziale è stata poi recepita a livello normativo dal D.lgs. del 22 gennaio 2004, n. 42 (c.d. Codice dei beni culturali e del paesaggio), nella parte in cui sancisce l’obbligo dello Stato di tutelare il “patrimonio culturale” italiano, comprensivo sia dei beni di interesse *strictu sensu* culturale sia dei beni paesaggistici.

L’approdo ad una visione “integrata” di paesaggio e cultura è dovuto ad una serie di fattori che ne hanno messo in evidenza la stretta interrelazione.

¹ Anteriormente alle leggi Bottati il settore dei beni culturali era stato disciplinato dalla L. del 20 giugno 1909, n. 364 (c.d. legge Rosadi), mentre la Legge dell’11 maggio 1922, n. 778, promossa da Benedetto Croce, aveva introdotto una prima regolamentazione in materia di tutela paesaggistica.

² Corte cost, 28 maggio 1987, n. 210, secondo cui “*si tende (...) ad una concezione unitaria del bene ambientale comprensiva di tutte le risorse naturali e culturali*”.

³ Cass., sez. III, 15 giugno 1993, n. 9727, secondo cui “*per ambiente deve intendersi il contesto delle risorse naturali e delle stesse opere più significative dell’uomo (...). L’ambiente è una nozione, oltreché unitaria, anche generale, comprensiva delle risorse naturali e culturali, veicolata nell’ordinamento italiano dal diritto comunitario*”. Si pensi anche alla nozione unitaria di “beni ambientali scarsi” il cui consumo può essere assunto quale presupposto di tributi ambientali.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l’Università Luiss nell’Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell’autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell’Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

In primo luogo, una parte della dottrina iniziò a concepire i beni culturali - ambientali come «beni pubblici», «immateriali», aperti alla «fruizione universale».

In secondo luogo, il lavoro svolto nel 1967 dalla Commissione d'indagine per la tutela del patrimonio storico, archeologico, artistico e del paesaggio (c.d. Commissione Franceschini), oltre ad annoverare espressamente i “beni di interesse ambientale e paesistico” tra i beni che compongono il patrimonio culturale, portò a riconoscere anche i beni ambientali quali mezzi di diffusione della cultura ed attribuì una valenza culturale anche al territorio trasformato ad opera dell'uomo, quale “testimonianza di civiltà”⁴.

Un'ulteriore accentuazione dell'aspetto culturale del paesaggio si è avuta con la L. dell'8 agosto 1985, n. 431 (c.d. legge Galasso), che abbandonò la concezione “estetica” dell'ambiente, incentrata sulla mera conservazione dei singoli beni o località “di non comune bellezza”, per valorizzarne l'appartenenza al patrimonio culturale ed approdare ad un sistema di tutela dell'ambiente più “dinamico e gestionale”⁵.

A distanza di poco tempo, il progetto di riforma della legge sulla tutela delle cose di interesse artistico e storico presentato da Giovanni Urbani nel 1987 pose come obiettivo principale proprio la realizzazione di un sistema di tutela integrata dei beni culturali ed ambientali. Il susseguirsi di una pluralità di eventi calamitosi aveva infatti messo in evidenza la necessità di attuare una “*conservazione programmata*”, attraverso l'introduzione di forme di prevenzione dei rischi ambientali e di manutenzione dell'intero patrimonio culturale italiano. Alle calamità naturali si aggiunge, poi, l'azione dell'uomo; si pensi, ad esempio, ai danni che il turismo di massa⁶ e l'emissione di prodotti inquinanti provocano tanto all'ambiente quanto ai beni *strictu sensu* culturali.

A livello normativo, il percorso di unificazione si è concluso dapprima con l'emanazione del TU del 29 ottobre 1999, n. 490, che univa la disciplina dettata dalla L. n. 1089/1939 in materia di beni storici e artistici a quella dettata dalla Legge Galasso in

⁴ Ai lavori della Commissione Franceschini va anche riconosciuto il merito di aver sostituito il generico concetto di “cosa” - propria della legislazione del 1939 - con il più esauriente concetto di “bene culturale” inteso come “testimonianza” avente valore di civiltà (per un approfondimento in ordine all'evoluzione del concetto di “bene culturale” v. E. BURNELLI - G. MORO VISCONTI., *Imprese e beni culturali*, in Imp. Comm. Ind., n. 7-8 del 2007, pag. 1007).

⁵ E. FALCONE, *Sunti di riflessione sul nuovo codice dei beni culturali e del paesaggio*, in Amb. svil., 7 del 2004, pag. 627.

⁶ A livello fiscale, tale problematica si traduce nell'istituzione di imposte di soggiorno aventi (anche) finalità di tutela del patrimonio naturale e culturale di un determinato territorio.

materia paesaggistica, e successivamente, in maniera più significativa, con il già menzionato Codice dei beni culturali e del paesaggio del 2004⁷. In particolare, a quest'ultimo va riconosciuto il merito di aver previsto l'interesse culturale quale elemento comune tanto ai beni *strictu sensu* culturali quanto ai beni paesaggistici e di aver dato alla normativa di riferimento un'impostazione tale da configurare una sorta di complementarità tra la disciplina sui beni culturali e quella sui beni paesaggistici, entrambe dirette a “*preservare la memoria della comunità nazionale e del suo territorio ed a promuovere lo sviluppo della cultura*”.

A livello sovranazionale l'Unione Europea, la cui competenza in ambito culturale è riconosciuta dall'art. 167 del TFUE⁸, ha sottolineato l'intima connessione esistente tra ambiente e cultura sia a livello semantico, dovendosi riconoscere una dimensione anche ambientale alla nozione di “*cultural heritage*”, sia a livello strategico, essendo il settore della cultura oggetto della politica intrapresa dall'UE anche in campo ambientale, nell'ambito della quale appare di particolare interesse l'attenzione posta alla prevenzione dei rischi derivanti dalle calamità naturali e dall'azione dell'uomo⁹.

D'altronde, anche la Convenzione UNESCO del 1972 riguardante la protezione del patrimonio culturale e naturale mondiale aveva posto sullo stesso piano gli interventi a tutela dei beni culturali e quelli a tutela dei beni naturali, individuando altresì un punto di contatto tra *cultural* e *natural heritage* negli agglomerati connotati da particolare pregio

⁷ Sul passaggio dal TU n. 490/1999 all'attuale Codice dei beni culturali e del paesaggio v. E. FALCONE, *Spunti di riflessione sul nuovo codice dei beni culturali e del paesaggio*, cit.

⁸ Ai sensi dell'art. 167 del TFUE, “1. L'Unione contribuisce al pieno sviluppo delle culture degli Stati membri nel rispetto delle loro diversità nazionali e regionali, evidenziando nel contempo il retaggio culturale comune. 2. L'azione dell'Unione è intesa ad incoraggiare la cooperazione tra Stati membri e, se necessario, ad appoggiare e ad integrare l'azione di questi ultimi nei seguenti settori: - miglioramento della conoscenza e della diffusione della cultura e della storia dei popoli europei, - conservazione e salvaguardia del patrimonio culturale di importanza europea, - scambi culturali non commerciali, - creazione artistica e letteraria, compreso il settore audiovisivo. 3. L'Unione e gli Stati membri favoriscono la cooperazione con i paesi terzi e le organizzazioni internazionali competenti in materia di cultura, in particolare con il Consiglio d'Europa. 4. L'Unione tiene conto degli aspetti culturali nell'azione che svolge a norma di altre disposizioni dei trattati, in particolare ai fini di rispettare e promuovere la diversità delle sue culture. 5. Per contribuire alla realizzazione degli obiettivi previsti dal presente articolo: - il Parlamento europeo e il Consiglio, deliberando secondo la procedura legislativa ordinaria e previa consultazione del Comitato delle regioni, adottano azioni di incentivazione, ad esclusione di qualsiasi armonizzazione delle disposizioni legislative e regolamentari degli Stati membri; - il Consiglio, su proposta della Commissione, adotta raccomandazioni”.

⁹ Sulla rilevanza della cultura nella politica dell'Unione Europea v. A. CHECHI, *Beni culturali e ambientali nell'Unione Europea: difficile equilibrio tra integrazione e tutela*, in *Amb. svil.*, n. 2 del 2005, pag. 142.

in virtù della loro integrazione nel paesaggio e nei siti risultanti dalla commistione tra elementi naturali ed elementi artificiali.

La tutela e la valorizzazione del patrimonio culturale nazionale rientrano tra i valori primari dell'ordinamento giuridico dotati di rilevanza costituzionale.

Tra le disposizioni della Carta fondamentale che riguardano il patrimonio culturale rientra innanzitutto il secondo comma dell'art. 9 Cost. che, come si è visto, pone a carico della Repubblica l'obbligo di provvedere alla tutela del paesaggio e del patrimonio storico-artistico della Nazione. Tale disposizione, essendo collocata tra i principi fondamentali, concorre a comporre il “nocciolo duro” dell'ordinamento costituzionale dello Stato ed è pertanto idonea a fungere da c.d. contro-limite, ossia da sbarramento all'ingresso di eventuali norme comunitarie con essa contrastanti¹⁰.

L'art. 9 della Costituzione consta di due commi, tra loro correlati: il primo affida allo Stato il compito di promuovere lo sviluppo della cultura e la ricerca scientifica e tecnica, sancendo in tal modo la funzione promozionale della cultura; il secondo, come già ricordato, demanda allo Stato la tutela del paesaggio e del patrimonio storico-artistico nazionale. La lettura congiunta di tali disposizioni consente di riconoscere ai beni di interesse storico-artistico un'intrinseca valenza sociale, oltre che culturale, e di configurare l'obbligo di tutela del patrimonio culturale alla stregua di un obbligo volto a realizzare la finalità di cui al primo comma: la promozione dello sviluppo della cultura.

Secondo un'interpretazione evolutiva dell'art. 9 della Costituzione, esso avrebbe conferito dignità costituzionale all'interesse della collettività a fruire dei valori culturali insiti nei beni di interesse storico-artistico, interesse che rappresenterebbe una delle

¹⁰ Con il termine “controlimiti” si intendono quelle norme espressive dei valori fondamentali di uno Stato che possono impedire l'ingresso nell'ordinamento nazionale di norme di fonte sovranazionale. L'ampiezza di tali controlimiti varia a seconda che la fonte sovranazionale sia collocata o meno tra i principi fondamentali della Costituzione: nel primo caso, i controlimiti opponibili sono rappresentati esclusivamente dagli altri principi fondamentali della Costituzione; nel secondo caso, tutte le norme della Costituzione possono fungere da sbarramento all'ingresso della norma di fonte sovranazionale. Alla prima categoria sono ascrivibili le norme di fonte comunitaria, dal momento che il fondamento costituzionale della partecipazione dell'Italia all'Unione Europea si rinviene nell'art. 11 della Costituzione, oltre che nell'art. 117 così come riformulato in sede di riforma del Titolo V della Costituzione; analogamente, anche le consuetudini internazionali sono da ascrivere tra le fonti sovranazionali soggette unicamente ai principi fondamentali della Costituzione, in virtù dell'art. 10 Cost. Alla seconda categoria appartengono, invece, le norme dei Trattati internazionali, ivi compresa la Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà fondamentali.

esplicazioni di quella “*funzione sociale*” che la proprietà privata è chiamata a svolgere ai sensi dell’art. 42, secondo comma, della Carta fondamentale¹¹.

Il dettato costituzionale vincolerebbe così i pubblici poteri, chiamati ad assicurare la tutela e la funzione promozionale dei beni di interesse culturale ed a predisporre un regime giuridico tale da consentire a tali beni di esplicitare pienamente la propria “*funzione culturale di accrescimento della personalità degli individui*”¹².

È in quest’ottica che l’art. 839 del codice civile prevede che i beni di proprietà privata che presentino interesse storico, artistico, archeologico od etnografico siano sottoposti alle disposizioni delle leggi speciali; tra queste, assume un rilievo centrale il D.lgs. n. 42/2004, che delinea un regime giuridico dal quale discendono una serie di vincoli ed obblighi volti a garantire la protezione e la conservazione dei beni culturali.

La sottoposizione di un bene di proprietà privata al suddetto regime comporta l’operatività di un peculiare trattamento fiscale di natura agevolativa, dettato - come si vedrà - da ragioni di equità fiscale tali da giustificare la legittimità costituzionale in relazione al principio di capacità contributiva sancito dall’art. 53 della Costituzione.

Un’ulteriore disposizione costituzionale che viene in considerazione è l’art. 118 della Costituzione che sancisce il principio c.d. di sussidiarietà orizzontale, in virtù del quale lo Stato, le Regioni, le Città metropolitane, le Province e i Comuni sono chiamati ad incentivare lo svolgimento di attività di interesse generale da parte dei privati.

In attuazione di tale disposizione il legislatore ordinario è intervenuto al fine di favorire il perseguimento di finalità di interesse (anche) culturale da parte dei privati.

D’altronde, in un contesto in cui molte attività culturali versano in una condizione di “*crisi di legittimazione*” e in cui si avverte la necessità di rendere più efficienti ed efficaci i modelli e le politiche di gestione dei beni culturali, la collaborazione e la co-partecipazione di pubblico, privato e Terzo settore assumono un ruolo primario¹³.

¹¹ Ai sensi dell’art. 42, comma 2, della Costituzione “*la proprietà privata è riconosciuta e garantita dalla legge, che ne determina i modi di acquisto, di godimento e i limiti allo scopo di assicurarne la funzione sociale e di renderla accessibile a tutti*”.

¹² A. LAZZARO, *Innovazione tecnologica e patrimonio culturale tra diffusione della cultura e regolamentazione*, in *Federalismi.it*, n. 24 del 2017.

¹³ G. DOMENICHINI, *Il difficile rapporto tra cultura e mercato in Italia, note a margine della ricerca Le attività culturali e lo sviluppo economico: un esame a livello territoriale*, in *Il capitale culturale, Studies on the Value of Cultural Heritage*, Journal Of The Department of Cultural Heritage, University of Macerata, 6, 2013, p. 177.

Nel settore dei beni culturali il privato può intervenire in varie vesti.

In primo luogo, il privato può limitarsi ad effettuare erogazioni liberali destinate a finanziare interventi di conservazione, manutenzione e restauro dei beni di interesse storico-artistico. Già in relazione a questa prima modalità di intervento la leva fiscale svolge un importante ruolo promozionale, giacché il legislatore ha previsto una serie di agevolazioni volte ad incentivare l'effettuazione di tali erogazioni, tra le quali assume un rilievo centrale il c.d. *Art bonus* di cui all'art. 1 del DL del 31 maggio 2014, n. 83.

In secondo luogo, il privato può intervenire nel settore dei beni culturali come ente che agisce nel perseguimento o di una finalità di profitto o di una finalità *no profit*.

Sotto questo secondo profilo, assumono un particolare rilievo, da un lato, le c.d. società *benefit* e le c.d. *start-up* innovative a vocazione sociale - con la previsione, in relazione alle seconde, di una serie di misure fiscali volte ad incentivarne la costituzione - e, dall'altro, la riforma del c.d. Terzo settore, attuata con il D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117.

Da ultimo, il privato può operare quale “partner” della Pubblica Amministrazione nello svolgimento delle attività di valorizzazione dei beni di interesse storico-artistico.

Prima di soffermarsi sul partenariato pubblico-privato occorre svolgere alcune considerazioni sulla distinzione tra “tutela” e “valorizzazione” dei beni culturali.

Sul punto, importanti precisazioni si ricavano dal D.lgs. n. 42/2004.

La “tutela”, che l'art. 9 della Costituzione affida alla “Repubblica”, si sostanzia “*nell'esercizio delle funzioni e nella disciplina delle attività dirette, sulla base di un'adeguata attività conoscitiva, ad individuare i beni costituenti il patrimonio culturale ed a garantirne la protezione e la conservazione per fini di pubblica fruizione*”¹⁴.

Si tratta di funzioni il cui esercizio “*si esplica anche attraverso provvedimenti volti a conformare e regolare diritti e comportamenti inerenti al patrimonio culturale*” e la cui titolarità viene attribuita al Ministero per i beni e le attività culturali, anche al fine di assicurarne l'esercizio unitario. Il Ministero può peraltro scegliere di esercitare

¹⁴ Art. 3 del D.lgs. n. 42/2004.

direttamente le suddette funzioni o di conferirne l'esercizio alle Regioni, sotto forma di intesa e coordinamento ai sensi dell'art. 5 del medesimo decreto¹⁵¹⁶.

La "valorizzazione" consiste, invece, "*nell'esercizio delle funzioni e nella disciplina delle attività dirette a promuovere la conoscenza del patrimonio culturale e ad assicurarne le migliori condizioni di utilizzazione e fruizione pubblica, anche da parte delle persone diversamente abili, al fine di promuovere lo sviluppo della cultura. Essa comprende anche la promozione ed il sostegno degli interventi di conservazione del patrimonio culturale*"¹⁷; essa deve essere attuata in forme compatibili con la relativa tutela e tali da non comprometterne le esigenze. In attuazione del menzionato principio di sussidiarietà orizzontale, lo Stato "*favorisce e sostiene la partecipazione dei soggetti privati, singoli o associati, alla valorizzazione del patrimonio culturale*"¹⁸.

Nel settore della cultura il rapporto tra pubblico e privato si sostanzia fondamentalmente nel passaggio da un sistema di gestione "diretta" ad un sistema di gestione "indiretta" dei beni di interesse culturale, funzionale ad uno svolgimento utile e proficuo, in termini di efficienza ed efficacia, dell'azione amministrativa¹⁹.

¹⁵ In particolare, l'art. 5 del D.lgs. n. 42/2004 stabilisce che "*Le regioni, nonché i comuni, le città metropolitane e le province, di seguito denominati «altri enti pubblici territoriali», cooperano con il Ministero nell'esercizio delle funzioni di tutela in conformità a quanto disposto dal Titolo I della Parte seconda del presente codice. Sulla base di specifici accordi od intese e previo parere della Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e Bolzano, di seguito denominata «Conferenza Stato-regioni», le regioni possono esercitare le funzioni di tutela su manoscritti, autografi, carteggi, incunaboli, raccolte librerie, libri, stampe e incisioni, carte geografiche, spartiti musicali, fotografie, pellicole o altro materiale audiovisivo, con relativi negativi e matrici, non appartenenti allo Stato. Nelle forme previste dal comma 3 e sulla base dei principi di differenziazione ed adeguatezza, possono essere individuate ulteriori forme di coordinamento in materia di tutela con le regioni che ne facciano richiesta. Gli accordi o le intese possono prevedere particolari forme di cooperazione con gli altri enti pubblici territoriali. Le funzioni amministrative di tutela dei beni paesaggistici sono esercitate dallo Stato e dalle regioni secondo le disposizioni di cui alla Parte terza del presente codice, in modo che sia sempre assicurato un livello di governo unitario ed adeguato alle diverse finalità perseguite. Relativamente alle funzioni esercitate dalle regioni ai sensi dei commi 3, 4, 5 e 6, il Ministero esercita le potestà di indirizzo e di vigilanza e il potere sostitutivo in caso di perdurante inerzia o inadempienza*". Sul ruolo degli enti locali nell'erogazione di servizi culturali v. G. PIPERATA, *I servizi culturali nel nuovo ordinamento dei servizi degli enti locali*, in Aedon, n. 3, 2003; G. PIPERATA, *I modelli di organizzazione dei servizi culturali: novità, false innovazioni e conferme*, in Aedon, n. 1, 2002.

¹⁶ Art. 4 del D.lgs. n. 42/2004.

¹⁷ Art. 6, comma 1, del D.lgs. n. 42/2004.

¹⁸ Art. 6, comma 3, del D.lgs. n. 42/2004.

¹⁹ Con l'espressione "gestione dei beni culturali" si intende la gestione dell'attività di valorizzazione dei beni culturali ad iniziativa pubblica (v. in tal senso S. FOÀ, *Forme di gestione (art. 115)*, in Aedon, n. 1 del 2004). Per un approfondimento sul tema della gestione dei beni culturali v. S. FOÀ, *Gestione e alienazione dei beni culturali*, in Dir. amm., n. 2 del 2004, pag. 349.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Proprio in quest'ambito, fermi restando i limiti costituzionali di cui si è parlato, nel corso degli anni il legislatore ha mostrato un *favor* verso l'adozione di modelli consensuali di gestione del patrimonio culturale, prevedendo, ad esempio, la possibilità di stipulare accordi, di ricorrere all'affidamento contratti pubblici di sponsorizzazione mediante una procedura più snella rispetto alle ordinarie procedure ad evidenza pubblica, estendendo al settore dei beni culturali l'operatività del c.d. *project financing* e prevedendo l'attivazione, nel settore culturale, di “*forme speciali di partenariato*”.

In concreto, tuttavia, il ricorso al partenariato pubblico-privato nel settore della cultura presenta alcune criticità che si sostanziano in un duplice ordine di difficoltà.

In primo luogo, non è sempre agevole distinguere tra la “tutela” e la “gestione” del patrimonio culturale, con conseguente rischio di affidamento della prima a soggetti privati, in deroga a quanto stabilito dall'art. 9 della Costituzione²⁰.

A tal proposito, si sottolinea l'esigenza di evitare commistioni tra tutela e gestione nel momento in cui si decide di affidare la gestione di un bene culturale ad un soggetto diverso dalla Pubblica Amministrazione - sia che si tratti di un soggetto interamente privato sia che si tratti di un soggetto misto con un ente pubblico o con un soggetto solo formalmente privato - essendo il privato un soggetto che agisce nel perseguimento di un utile e non un benefattore. Di qui la necessità di evitare convenzioni incompatibili con un'attività imprenditoriale e, a monte, la necessità di individuare i beni culturali che si prestino ad una “*fruizione economicamente rilevante*”²¹.

In secondo luogo, si osserva, la carenza di coordinamento e di indirizzi specifici da parte dell'Amministrazione competente rende difficilmente identificabile l'interesse pubblico primario che l'attività dei privati è chiamata a realizzare²².

Anche sul piano fiscale sono riscontrabili talune criticità che rischiano di pregiudicare l'attrattività e la piena operatività delle varie forme di partenariato.

²⁰ Sulla difficoltà di distinguere tra tutela dei beni appartenenti ad un compendio museale e la gestione del servizio pubblico museo, con particolare riferimento al sistema museale statale, v. F. MERUSI, *La disciplina giuridica dei musei nella costituzione tra stato e regioni, Relazione, con modificazioni e integrazioni, presentata al Convegno “Musei. Discipline, gestioni e prospettive”*, Fondazione Cesefin Alberto Predieri, Firenze, 22 aprile 2009, in http://www.forumcostituzionale.it/site/images/stories/pdf/documenti_forum/paper/0139_merusi.pdf.

²¹ F. MERUSI, *Pubblico e privato e qualche dubbio di costituzionalità nello statuto dei beni culturali*, cit.

²² Corte conti, Sez. Autonomie, delib. n. 8 del 2005, *Relazione sul controllo. Musei degli enti locali*, p. 262.

Tra queste, ad esempio, la mancanza di un regime chiaro di deducibilità delle spese di sponsorizzazione e l'assenza di misure volte ad incentivare i privati a ricorrere ad istituti quali le concessioni ed il *project financing* in un settore, come quello dei beni culturali, connotato da una minore redditività, dovuta anche alla presenza di vincoli pubblicistici che impediscono una gestione pienamente libera dell'opera realizzata.

Tanto premesso, l'obiettivo del presente lavoro sarà quello di analizzare la legislazione fiscale attualmente vigente in materia di beni di interesse storico-artistico e di offrire alcune possibili soluzioni alle criticità di volta in volta evidenziate, nell'ottica di un maggior coinvolgimento dei privati nel settore della cultura in qualità di mecenati, operatori o *partner* della Pubblica Amministrazione nel settore della cultura.

A tal fine, le misure fiscali sono state suddivise in alcune macrocategorie: le agevolazioni a favore dei proprietari dei beni dichiarati di interesse culturale; le agevolazioni a favore di coloro che effettuano liberalità a sostegno della cultura; le agevolazioni a favore dei soggetti che operano nel settore della cultura, con o senza scopo di profitto. A tali misure si aggiungono i profili fiscali del partenariato pubblico-privato.

L'esame di ognuna di queste misure verrà preceduto da un'analisi dei profili di diritto amministrativo funzionali all'esame della disciplina di diritto tributario.

Da ultimo, il lavoro si incentrerà sulle potenzialità e sulle criticità connesse all'utilizzo di strumenti tecnologici nel settore dei beni culturali, con particolare riguardo alle piattaforme di *crowd-funding*, e sull'individuazione di possibili rimedi a tali criticità.

1. Il regime fiscale dei beni di interesse culturale di proprietà privata

1.1 La nozione di “bene culturale”

Come già accennato, la qualificazione di un bene come bene “di interesse culturale” ha un rilievo pratico, e non solo teorico, dal momento che da tale qualifica discende l’operatività di peculiare regime giuridico che comporta una serie di vincoli e di obblighi dovuti alla necessità di tutelarlo e di garantirne la corretta conservazione²³.

Tale regime è attualmente disciplinato dal D.lgs. n. 42/2004 (recante, come ricordato, il Codice dei beni culturali e del paesaggio), che distingue tra misure di protezione, misure di conservazione e misure relative alla circolazione dei beni.

L’assoggettamento di un bene alle suddette misure costituisce il presupposto per l’applicabilità di un peculiare regime tributario di natura agevolativa²⁴.

Ciò posto, appare opportuno soffermarsi sulla nozione di “bene culturale”, costituendo tale qualifica il presupposto per l’operatività dei suddetti regimi²⁵.

A livello nazionale²⁶, la definizione di “bene culturale” si desume dall’art. 2, comma 2, del D.lgs. n. 42/2004, che definisce “beni culturali” le cose mobili ed immobili che “*ai sensi degli articoli 10 e 11, presentano interesse artistico, storico, archeologico,*

²³ L’imposizione di vincoli e limitazioni al dritto di proprietà sui beni di interesse culturale risale al periodo della Restaurazione all’inizio dell’800 ed è successivamente venuta meno in seguito alla conclusione del processo di unificazione nazionale (per un approfondimento in merito all’andamento onddivago della normativa in materia di tutela dei beni di interesse culturale v. G. LOMBARDI, *Garanzia costituzionale del trattamento fiscale delle dimore storiche e funzione sociale di un nuovo tipo di proprietà*, in *Rass. trib.*, n. 4 del 2006, pag. 1063).

²⁴ Indipendentemente dall’operatività delle agevolazioni fiscali, l’assoggettamento dei beni alle misure previste dal D.lgs. n. 42 del 2004 può incidere anche sulla determinazione di alcuni profili del trattamento fiscale dei redditi conseguiti dai proprietari dei beni dichiarati di interesse culturale, come ad esempio il regime di imputazione temporale dei componenti reddituali derivanti dal trasferimento di tali beni. Ad esempio, tra i vincoli posti alla circolazione dei beni di interesse culturale rientra anche il diritto di prelazione esercitabile dal Ministero per i beni e le attività culturali. Pertanto, i contratti di cessione di tali beni, essendo assoggettati alla condizione sospensiva dell’esercizio del suddetto diritto di prelazione entro il termine indicato dalla legge, rientrano nell’ambito di applicazione dell’art. 109, comma 2, lett. a) nella parte in cui impone di avere riguardo alla data in cui si verifica l’effetto traslativo o costitutivo della proprietà, se diversa da quella della consegna o spedizione del bene mobile o di stipulazione del negozio traslativo del bene immobile (per un approfondimento sul tema v. A. RICCI - F. ZUCCO, *Principio di competenza e cessione di immobili vincolati ex D.lgs. n. 42 del 2004*, in *Fisco*, n. 36 del 2004, pag. 6152).

²⁵ Per un’analisi della normativa che definisce la nozione di “bene culturale” consulta la documentazione parlamentare della Camera dei Deputati, focus del 23 maggio 2019 denominato “*La nozione di bene culturale*”, consultabile al seguente indirizzo: https://temi.camera.it/leg18/post/pl18_la_nozione_di_bene_culturale.html.

²⁶ A livello europeo, manca una nozione comune di “bene culturale” e tale lacuna costituisce un ostacolo alla armonizzazione delle legislazioni nazionali in materia (in tal senso v. B. PASA, *Beni culturali (diritto dell’Unione europea)*, in *Dig.*, 2010, n. 16/120).

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l’Università Luiss nell’Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell’autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell’Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

etnoantropologico, archivistico e bibliografico”, nonché le altre cose individuate dalla legge o in base alla legge quali “*testimonianze aventi valore di civiltà*”.

Da tale disposizione si evince che la nozione di “bene culturale” delineata dal D.lgs. n. 42/2004 - e quindi rilevante ai fini del particolare regime giuridico previsto da tale testo legislativo - soggiace ad un principio di stretta tipicità, ferma restando l’operatività delle altre discipline normative previste in relazione a beni di interesse culturale che fuoriescono dal *numerus clausus* delineato dal suddetto decreto²⁷.

L’art. 10 del D.lgs. n. 42/2004 individua diverse categorie di “beni culturali”.

In *primis*, vi sono i c.d. beni culturali *ex lege*, ossia quei beni che non necessitano di alcun accertamento in ordine alla sussistenza di un interesse culturale²⁸.

Si tratta, in particolare, dei seguenti beni:

- a) le raccolte di musei, pinacoteche, gallerie e altri luoghi espositivi dello Stato, delle regioni, degli altri enti pubblici territoriali e 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 e istituto pubblico, ad eccezione delle raccolte che assolvono alle funzioni delle biblioteche indicate all’art. 47, comma 2, del DPR n. 616/1977.

In *secundis* vi sono i beni appartenenti a soggetti pubblici e a persone giuridiche private senza scopo di lucro (ivi compresi gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti) “*che presentano interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico*” (c.d. interesse semplice)²⁹. In questa categoria rientrano:

- 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, ai materiali ed al contesto di riferimento, abbiano carattere di rarità o di pregio;

²⁷ A. BARTOLINI, *Beni culturali*, in Enc. dir., Annali VI, 2013, pag. 93, cui si rimanda per una più completa disamina delle tematiche connesse alla nozione di “bene culturale”. Peraltro, da tempo si auspica che la futura disciplina preveda non un’unica ma una pluralità di nozioni di bene culturale, “*ognuna funzionale ad una diversa esigenza della collettività*” (in tal senso v. S. CASSESE, *Il futuro della disciplina dei beni culturali*, in Giornale dir. amm., n. 7 del 2012, pag. 781).

²⁸ Art. 10, comma 2, del D.lgs. n. 42/2004.

²⁹ Art. 10, comma 4, del D.lgs. n. 42/2004.

- 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 piazze, vie, strade ed 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.

I suddetti beni acquistano la qualità di “beni culturali” a seguito della verifica dell’interesse culturale di cui all’art. 12 del D.lgs. n. 42/2004³⁰, condotta dai competenti uffici del Ministero dei Beni e delle Attività Culturali, d’ufficio o su richiesta dei soggetti ai quali i beni interessati appartengono³¹.

Tra i “beni culturali” rientrano poi i beni “*a chiunque appartenenti*”, che acquistano la suddetta qualifica solo a seguito della dichiarazione dell’interesse culturale prevista dall’art. 13 del D.lgs. n. 42/2004; tale dichiarazione viene rilasciata al termine del procedimento disciplinato dall’art. 14 del medesimo decreto³².

³⁰ Giova precisare che le cose indicate dall’art. 10 comma 1 che siano opera di un autore non più vivente e la cui esecuzione risale ad oltre 70 anni vige una presunzione di interesse culturale, in virtù della quale esse sono sottoposte alle disposizioni di tutela finché non sia effettuata la suddetta verifica.

³¹ Più precisamente, l’art. 39 del DPCM n. 171/2014, recante il regolamento di organizzazione del Ministero dei Beni e delle Attività Culturali prevede che la verifica in ordine alla sussistenza dell’interesse culturale nei beni appartenenti a soggetti pubblici e a persone giuridiche private senza scopo di lucro sia condotta dalla Commissione regionale per il patrimonio culturale, che è un organo collegiale a competenza intersettoriale.

³² Ai sensi dell’art. 42 del D.lgs. n. 42/2004 “*il soprintendente avvia il procedimento per la dichiarazione dell’interesse culturale, anche su motivata richiesta della regione e di ogni altro ente territoriale interessato, possessore o detentore a qualsiasi titolo della cosa che ne forma oggetto. La comunicazione contiene gli elementi di identificazione e di valutazione della cosa risultanti dalle prime indagini, l’indicazione degli effetti previsti dal comma 4, nonché l’indicazione del termine, comunque non inferiore a trenta giorni, per la presentazione di eventuali osservazioni. Se il procedimento riguarda complessi immobiliari, la comunicazione è inviata anche al comune e alla città metropolitana. La comunicazione comporta l’applicazione, in via cautelare, delle disposizioni previste dal Capo II, dalla Sezione I del Capo III e dalla sezione I del Capo IV del presente titolo. Gli effetti indicati al comma 4 cessano alla scadenza del termine del procedimento di dichiarazione, che il Ministero stabilisce ai sensi delle vigenti disposizioni di legge in materia di procedimento amministrativo. La dichiarazione di interesse culturale è adottata dal Ministero*”.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l’Università Luiss nell’Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell’autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell’Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

In ordine al momento costitutivo del vincolo di interesse storico-artistico, la giurisprudenza ha precisato che la sussistenza di esso prescinde dalla successiva notificazione al privato del provvedimento conclusivo del procedimento, dal momento che tale notificazione non ha natura costitutiva del vincolo ma è preordinata (soltanto) a garantire la conoscenza legale da parte del proprietario del bene vincolato degli obblighi di tutela gravanti su di lui in quanto detentore dell'immobile³³.

Nella categoria di beni culturali in esame rientrano, in particolare, i seguenti beni:

a) le cose immobili e mobili che presentano interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico particolarmente importante, appartenenti a soggetti diversi dallo Stato, dalle regioni, dagli altri enti pubblici territoriali, da ogni altro ente ed istituto pubblico e dalle persone giuridiche private senza fine di lucro;

b) gli archivi e i singoli documenti, appartenenti a privati, che rivestono interesse storico 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 (c.d. interesse qualificato) 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;

d-bis) le cose, a chiunque appartenenti, che presentano un interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico eccezionale per l'integrità e la completezza del patrimonio culturale della Nazione;

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.

³³ v. in tal senso sia la giurisprudenza amministrativa (*ex multis*, Cons. Stato, sez. IV, 7 novembre 2002, n. 6067) sia la giurisprudenza di legittimità (*ex multis*, Cass., sez. III, 23 novembre 2012, n. 45841, secondo cui “con la notifica dell’atto di dichiarazione, prevista dal D.lgs. n. 42 del 2004, art. 15, si comunica al privato il provvedimento di vincolo culturale a cui è sottoposta la res dallo stesso detenuta, ma tale notifica non ha natura di atto perfezionativo del vincolo stesso, perché il provvedimento impositivo è da ritenersi già perfetto, indipendentemente dalla sua comunicazione; la detta notifica ha, quindi, natura dichiarativa perché preordinata esclusivamente a creare nel proprietario o possessore o detentore della cosa la conoscenza degli obblighi sullo stesso incumbenti”.

Da ultimo, l'art. 11 del D.lgs. n. 42/2004 individua una serie di beni che formano oggetto solo di specifiche disposizioni di tutela, salva la verifica o la dichiarazione dell'interesse culturale³⁴.

1.1.1 Il vincolo di interesse culturale: profili di diritto amministrativo

Stante la rilevanza che la dichiarazione di interesse culturale riveste ai fini della individuazione dei beni da assoggettare al regime giuridico e fiscale previsto per i beni di interesse culturale, appare opportuno soffermarsi brevemente su taluni aspetti concernenti il procedimento amministrativo preordinato all'adozione di essa.

La dichiarazione dell'interesse culturale di cui all'art. 13 del D.lgs. n. 42/2004 viene rilasciata al termine di un procedimento nell'ambito del quale l'Amministrazione

³⁴ In particolare, è vietato, senza l'autorizzazione del soprintendente, disporre ed eseguire il distacco di affreschi, stemmi, graffiti, lapidi, iscrizioni, tabernacoli ed altri elementi decorativi di edifici, esposti o non alla pubblica vista (art. 50, co. 1), nonché il distacco di stemmi, graffiti, lapidi, iscrizioni, tabernacoli e la rimozione di cippi e monumenti, costituenti vestigia della Prima guerra mondiale (art. 50, co. 2); è vietato modificare la destinazione d'uso degli studi d'artista rispondenti alla tradizionale tipologia a lucernario e adibiti a tale funzione da almeno 20 anni, nonché (indipendentemente dalla tipologia e dal termine indicato) rimuoverne il contenuto, costituito da opere, documenti, cimeli e simili, qualora esso, considerato nel suo insieme ed in relazione al contesto in cui è inserito, sia dichiarato di interesse particolarmente importante per il suo valore storico, ai sensi dell'art. 13 (art. 51); è vietato o sottoposto a condizioni particolari l'esercizio del commercio nelle aree pubbliche aventi valore archeologico, storico, artistico e paesaggistico di valore culturale individuate dai comuni, sentito il soprintendente (art. 52, co. 1); vi è l'obbligo, per chiunque esercita l'attività di vendita al pubblico, di esposizione a fini di commercio o di intermediazione finalizzata alla vendita di opere di pittura, di scultura, di grafica e di qualsiasi oggetto d'arte di autore vivente o la cui esecuzione risalgia a meno di 70 anni, di consegnare all'acquirente la documentazione che ne attesti l'autenticità o almeno la probabile attribuzione e la provenienza (o, in mancanza, di rilasciare una dichiarazione recante tutte le informazioni disponibili sull'autenticità o la probabile attribuzione e la provenienza) (art. 64). L'uscita di tali opere non è soggetta ad autorizzazione, ma l'interessato ha l'onere di comprovare al competente ufficio di esportazione che ricorrano le condizioni previste, secondo le procedure e con le modalità stabilite con decreto ministeriale (art. 65, co. 4 e 4-bis); il Ministero può concedere contributi in conto interessi sui mutui o altre forme di finanziamento accordati da istituti di credito, per la realizzazione degli interventi conservativi autorizzati, ai proprietari, possessori o detentori a qualsiasi titolo di opere dell'architettura contemporanea di particolare valore artistico riconosciuto dallo stesso Ministero (art. 37); è soggetta ad autorizzazione l'uscita definitiva dal territorio della Repubblica di fotografie, con relativi negativi e matrici, di esemplari di opere cinematografiche, audiovisive o di sequenze di immagini in movimento, di documentazioni di manifestazioni, sonore o verbali, comunque realizzate, la cui produzione risalgia ad oltre 25 anni, di mezzi di trasporto aventi più di 75 anni, e di beni e strumenti di interesse per la storia della scienza e della tecnica aventi più di 50 anni (art. 65, co. 3, lett. c)); non è soggetta ad autorizzazione l'uscita temporanea di mezzi di trasporto aventi più di 75 anni per la partecipazione a mostre e raduni internazionali, salvo che sia per essi intervenuta la dichiarazione di interesse culturale (art. 67, co. 2).

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

competente è chiamata ad effettuare una valutazione connotata da quella peculiare forma di discrezionalità tradizionalmente definita “discrezionalità tecnica”³⁵.

Come è noto, l’attività amministrativa si definisce “discrezionale” ogniqualvolta in capo alla Pubblica Amministrazione residui uno spazio decisionale in ordine ad uno o più aspetti del potere amministrativo, conferito ma non interamente regolato dalla legge; ad essa si contrappone l’attività “vincolata”, configurabile qualora i presupposti e le modalità di esercizio del potere amministrativo siano compiutamente disciplinati dalla legge, senza che residui alcun margine di valutazione in capo all’Amministrazione.

Nell’ambito dell’attività “discrezionale” occorre ulteriormente distinguere tra la discrezionalità c.d. amministrativa e la discrezionalità c.d. tecnica³⁶.

La prima implica la scelta, tra più soluzioni giuridicamente lecite, di quella più idonea al soddisfacimento dell’interesse pubblico prestabilito dalla legge ed al perseguimento del fine che costituisce la causa del potere esercitato.

La seconda si configura allorché la Pubblica Amministrazione, al fine di verificare la sussistenza dei presupposti richiesti per l’adozione di una determinazione amministrativa, sia chiamata a valutare fatti o situazioni complesse mediante il ricorso a regole tecniche la cui applicazione conduce ad un risultato soggettivo ed opinabile³⁷.

La differenza tra la prima e la seconda forma di discrezionalità rileva, oltre che sul piano teorico, anche su quello della tutela giurisdizionale³⁸.

Invero, mentre a fronte di un provvedimento espressivo di discrezionalità amministrativa il giudice dovrebbe limitarsi ad un sindacato c.d. estrinseco, volto a sindacare (soltanto) la manifesta incoerenza o illogicità della determinazione

³⁵ M. VAGLIO, *I profili catastali degli immobili di interesse storico e artistico*, in Corr. trib., n. 46 del 2012, pag. 3581.

³⁶ La nozione di “discrezionalità tecnica” è stata oggetto di critiche da parte di coloro che sottolineano l’intrinseca differenza tra l’attività discrezionale e le valutazioni tecniche complesse e la conseguente autonomia concettuale di queste ultime rispetto alla prima (sul punto v. M. ALLENA, *Il sindacato del giudice amministrativo sulle valutazioni tecniche complesse*, in Dir. proc. amm., n. 4 del 2012, pag. 1602).

³⁷ L’opinabilità dei risultati vale a distinguere la discrezionalità tecnica dagli accertamenti tecnici, condotti sulla base di regole tratte da scienze esatte, la cui applicazione conduce ad un risultato certo, ripetibile e verificabile (v. R. GAROFOLI, *Compendio di diritto amministrativo*, Nel Diritto Editore, 2018 -2019, pag. 406 - 407).

³⁸ Per la ricostruzione dell’evoluzione in tema di sindacato esercitabile sulla discrezionalità amministrativa e sulla discrezionalità tecnica v. F. CARINGELLA, *Manuale di Diritto Amministrativo*, VIII Edizione, 2015, pag. 1159 e ss.; con specifico riguardo all’discrezionalità tecnica in materia ambientale v. G. C. DI SAN LUCA, *Il sindacato giurisdizionale sulle valutazioni tecniche in materia ambientale*, in GiustAmm, n. 7 del 2016.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l’Università Luiss nell’Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell’autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell’Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

amministrativa, in presenza di una valutazione espressiva di discrezionalità tecnica il giudice sarebbe legittimato a ripetere la valutazione tecnica operata dall'Amministrazione mediante l'applicazione delle medesime regole specialistiche e procedere, così, ad un sindacato c.d. intrinseco sul provvedimento amministrativo.

Tradizionalmente, tale sindacato intrinseco è stato definito come un sindacato di tipo “debole”, giacché il giudice deve limitarsi a censurare le valutazioni che fuoriescono dai margini di opinabilità propri della scienza specialistica applicata nel caso concreto; egli non potrebbe pertanto sostituire la propria valutazione a quella dell'Amministrazione, qualora quest'ultima rientri nei suddetti margini³⁹.

Nel corso degli anni, peraltro, nella giurisprudenza amministrativa si è affermata la tendenza a superare la distinzione tra sindacato “debole” e sindacato “forte”.

Invero, in merito a tale distinzione i giudici amministrativi hanno chiarito che l'espressione sindacato “debole” non vale a limitare il potere del giudice “*di piena cognizione sui fatti oggetto di indagine e sul processo valutativo*” ma sta ad indicare che il giudice, se reputa le valutazioni dell'Amministrazione corrette, ragionevoli e proporzionate, non può “*spingersi oltre*” fino ad esprimere “*proprie autonome scelte*”.

In altri termini, la qualificazione del sindacato del giudice amministrativo in termini di sindacato “debole” significa che egli “*non può sostituirsi ad un potere già esercitato ma deve solo stabilire se la valutazione complessa operata nell'esercizio del potere debba essere ritenuta corretta (...)*”⁴⁰.

Alla luce di tali precisazioni, il sindacato del giudice amministrativo è stato quindi qualificato come “*forte, pieno ed effettivo, tendente ad un modello comune a livello comunitario, in cui il principio di effettività della tutela giurisdizionale sia coniugato con la specificità delle controversie, in cui è attribuito al giudice il compito non di esercitare un potere ma di verificare – senza alcuna limitazione – se il potere (...) sia stato correttamente esercitato*”^{41,42}.

³⁹ Cons. Stato, sez. VI, 26 luglio 2001, n. 4118.

⁴⁰ Cons. Stato, sez. V, 29 gennaio 2004, n. 926.

⁴¹ Cons. Stato, sez. V, 29 gennaio 2004, n. 926; sez. VI, 6 maggio 2014, n. 2302.

⁴² Per completezza occorre evidenziare che in dottrina si prospetta l'esigenza di passare ad un sindacato intrinseco di tipo forte o sostitutivo anche sulle valutazioni della Pubblica Amministrazione che siano espressive di discrezionalità tecnica. A tale conclusione si giunge valorizzando quella giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo che, alla luce della concezione c.d. autonomista della nozione di “*accusa penale*” contenuta nell'art. 6 della CEDU, ritiene che tale disposizione e le garanzie da essa previste

Con specifico riferimento alla dichiarazione di interesse culturale, la giurisprudenza del Consiglio di Stato è costante nel riconoscere tale dichiarazione quale espressione della discrezionalità tecnica della Pubblica Amministrazione⁴³.

Del resto, soltanto la discrezionalità di tipo “tecnico” appare idonea ad assicurare il pieno assolvimento dell’obbligo di tutela del patrimonio storico-artistico della Nazione sancito dal secondo comma dell’art. 9 della Costituzione, essendo tale forma di discrezionalità connotata dal perseguimento da parte dell’Amministrazione che la esercita di un solo interesse: l’interesse pubblico alla conservazione del bene culturale.

Invero, la circostanza che l’Amministrazione debba operare le proprie valutazioni sulla base di criteri tecnico-scientifici porta ad escludere che essa sia tenuta a considerare e comparare il suddetto interesse pubblico alla conservazione del bene con altri interessi, ivi compresi quelli del privato, in modo da individuare la soluzione più conveniente⁴⁴. Ciò in quanto la scelta di opportunità viene effettuata a monte dal legislatore, che rimette agli organi della Pubblica Amministrazione la determinazione delle cose da sottoporre al vincolo culturale e dell’intensità di tale vincolo⁴⁵.

Spetterà quindi eventualmente non al Ministero per i beni e le attività culturali ma ad altri livelli di governo individuati dalla legge - tra i quali il Consiglio dei Ministri a seguito del c.d. dissenso qualificato manifestato in sede di conferenza di servizi ex art. 14-*quinquies* della L. del 7 agosto del 1990, n. 241⁴⁶ - il compito di ponderare l’interesse

debbano operare anche nell’ambito dei procedimenti amministrativi destinati a concludersi con provvedimenti sanzionatori di carattere afflittivo. Peraltro, la medesima giurisprudenza precisa che le predette garanzie, ove non siano assicurate già in sede procedimentale, possono essere “recuperate” *ex post* in sede giurisdizionale, a condizione che al giudice sia conferito un potere di “*full jurisdiction*” sul provvedimento. Ciò implicherebbe, secondo parte della dottrina, la necessità di attribuire al giudice amministrativo una giurisdizione piena e sostitutiva (per una ricostruzione della giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell’Uomo v. M. ALLENA, *La rilevanza dell’art. 6, Par. 1, CEDU per il procedimento ed il processo amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, Fasc. 2, del 2012, pag. 569).

⁴³ Cons. Stato, sez. VI, 7 ottobre 2008, n. 4823; 9 novembre 2011, n. 5921; 20 dicembre 2011, n. 6725; 13 settembre 2012, n. 4872; 14 luglio 2014, n. 3637; 11 marzo 2015, n. 1257; 15 giugno 2015, n. 2903; 14 agosto 2015, n. 3932; 14 ottobre 2015, n. 4750; 3 dicembre 2015, n. 5487.

⁴⁴ v., *ex multis*, Cons. Stato, sez. II, 28 febbraio 2011, n. 1260, secondo cui “*nell’autorizzare o meno opere su beni dichiarati di interesse storico-artistico, l’amministrazione dei beni culturali deve aver riguardo al mantenimento del bene e del suo valore artistico, che è l’interesse pubblico affidato alla sua cura, e non è tenuta (quand’anche possa) a sindacare i particolari interessi del proprietario*”.

⁴⁵ Per un approfondimento sul punto v. G. SEVERINI, *Tutela del patrimonio culturale, discrezionalità tecnica e principio di proporzionalità*, in *Aedon*, n. 3 del 2016.

⁴⁶ Ai sensi dell’art. 14-*quinquies* della L. del 7 agosto 1990, n. 241, le Amministrazioni preposte alla cura di taluni interessi sensibili (tra i quali rientra la tutela ambientale e dei beni culturali), possono proporre opposizione al Presidente del Consiglio dei Ministri avverso la determinazione motivata di conclusione della conferenza di servizi entro 10 giorni dalla relativa comunicazione, a condizione che abbiano espresso

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l’Università Luiss nell’Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell’autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell’Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

pubblico primario con altri interessi di cui siano portatrici altre Pubbliche Amministrazioni, attraverso una valutazione espressiva di discrezionalità c.d. mista.

Non manca, peraltro, chi sottolinea la pericolosità insita nel riconoscimento all'interesse pubblico alla conservazione del bene di una valenza "super-primaria", che potrebbe pregiudicare le molteplici potenzialità di utilizzo e valorizzazione del bene⁴⁷. Si pensi, ad esempio, alle ripercussioni ciò potrebbe avere sulla redditività del settore dei beni culturali e sull'attrattività di talune forme di partenariato pubblico-privato (concessioni, *project financing*), ove si limitasse eccessivamente l'interesse del privato a gestire liberamente l'operare realizzata in concessione al fine di trarne un profitto.

Talvolta è il legislatore stesso a ponderare l'interesse pubblico alla tutela del bene culturale con l'interesse dei privati coinvolti nell'azione della Pubblica Amministrazione.

Si pensi, ad esempio, alla disciplina di cui alla L. del 9 gennaio 1989, n. 13, recante "*Disposizioni per favorire il superamento e l'eliminazione delle barriere architettoniche negli edifici privati*", ove si prevede che il diniego possa essere opposto solo qualora "*non sia possibile realizzare le opere senza un serio pregiudizio del bene tutelato*".

Ancora, il c.d. interesse fiscale, inteso come interesse dello Stato e della collettività all'ottimizzazione della pretesa fiscale, dotato di un fondamento costituzionale rinvenibile nell'art. 53 della Costituzione, viene bilanciato dal legislatore con l'interesse dei privati proprietari di beni vincolati a scontare un'imposizione più lieve attraverso la previsione di un trattamento fiscale agevolato, che si giustifica, come si vedrà, in considerazione del peculiare regime giuridico cui tali beni soggiacciono.

Non è dunque da escludere che il legislatore possa intervenire anche per tutelare la posizione dei privati concessionari dei beni culturali, anche al fine di incentivare il ricorso a quelle diverse forme di partenariato in cui il vantaggio conseguito dal privato è legato al ritorno economico derivante dalla gestione del bene o dell'opera pubblica.

Sulla questione si ritornerà nel capitolo dedicato al partenariato pubblico-privato.

Sul piano della tutela giurisdizionale, la giurisprudenza circoscrive l'ambito del sindacato del giudice ai soli profili di incoerenza ed illogicità della valutazione operata

in modo non equivoco il proprio motivato dissenso prima della conclusione dei lavori della conferenza. Se si tratta di Amministrazioni statali l'opposizione è presentata dal Ministro competente.

⁴⁷ A. GIANNELLI, *Il rinnovo in favore del concessionario uscente quale forma di tutela del valore identitario di determinati locali storici: dalla dittatura della concorrenza alla dittatura della cd. eccezione culturale?*, in Dir. proc. amm., anno 2019, fasc. 1, pag. 201.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

dalla Pubblica Amministrazione. In particolare, secondo i giudici amministrativi, le valutazioni compiute dalla Pubblica Amministrazione sarebbero sindacabili *“limitatamente ai vizi di eccesso di potere per errore nei presupposti o per manifesta illogicità”*, con la conseguenza che il giudice amministrativo dovrebbe limitarsi a *“verificare la sussistenza di eventuali profili di incongruità e illogicità, dai quali possa desumersi l’inattendibilità della valutazione tecnica-discrezionale compiuta”*⁴⁸.

La giurisprudenza ha inoltre precisato che lo stato di degrado di un bene non impedisce la dichiarazione di interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico, dal momento che il manufatto interessato, sebbene in condizioni precarie, ben può essere oggetto di tutela storico-artistica, sia per i valori che esso ancora esprime, sia per evitarne l’ulteriore degrado; anche in tal caso, è rimessa all’apprezzamento discrezionale dell’Amministrazione competente la valutazione in ordine alla idoneità delle rimanenze ad esprimere il valore che si intende tutelare⁴⁹.

Ad analoghe conclusioni la giurisprudenza è giunta anche con riferimento al vincolo c.d. indiretto, vale a dire quel vincolo preordinato alla tutela non direttamente del bene di interesse culturale ma del contesto ambientale in cui esso è collocato⁵⁰.

Anche in relazione a tale tipologia di vincolo i giudici amministrativi hanno affermato che esso costituisce espressione della discrezionalità tecnica dell’Amministrazione, sindacabile in sede giurisdizionale solo nel caso in cui l’istruttoria si riveli insufficiente o errata ovvero la motivazione risulti inadeguata o presenti manifeste incongruenze o illogicità anche per l’insussistenza di un’obiettivo proporzionalità tra l’estensione del vincolo e le effettive esigenze di protezione del bene.

⁴⁸ In tal senso v. Cons. Stato, sez. VI, 25 giugno 2019, n. 4356.

⁴⁹ v. TAR Sardegna, sez. II, 8 gennaio 2019, n. 11, che segue l’orientamento consolidato già espresso dalla giurisprudenza amministrativa (v. *ex multis*, TAR Campania, sez. IV, 13 marzo 2017, n. 1431, secondo cui *“in materia di beni culturali non è possibile subordinare la dichiarazione di interesse culturale solo alla fruibilità o all’integralità formale del bene, dato che è preminente l’esigenza di tutelare e consegnare alla conoscenza delle generazioni future anche testimonianze e reperti in parte rovinati e danneggiati o originariamente facenti parte di complessi più ampi, parzialmente smembrati per effetto di eventi naturali o per l’intervento umano”*; Cons. Stato, sez. VI, 14 ottobre del 2015, n. 4747, secondo cui *nemmeno rileva che il manufatto abbia subito, nel tempo, alterazioni rispetto alla sua originaria configurazione. È infatti il caso di osservare che la tutela storico-artistica protegge non già un’opera dell’ingegno dell’autore, ma un’oggettiva testimonianza materiale di civiltà, la quale, nella sua consistenza effettiva e attuale, ben può risultare da interventi successivi e sedimentati nel tempo, tali da dar luogo ad un manufatto storicamente complesso e comunque diverso da quello originario”*.

⁵⁰ Si tratta del vincolo previsto dall’art. 45 del D.lgs. n. 42/2004, sul quale si ritornerà nel paragrafo *“1.2.2 La ratio e la legittimità costituzionale delle agevolazioni”*.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l’Università Luiss nell’Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell’autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell’Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Ciò in quanto “*se è vero che l'imposizione dei vincoli è conseguente ad una valutazione ampiamente discrezionale dell'amministrazione, questa soggiace a precisi limiti enucleabili nel generale concetto di logicità e razionalità dell'azione amministrativa (onde evitare che la vincolatività indiretta, accessoria e strumentale possa trasformarsi in una vincolatività generale e indifferenziata); al principio di proporzionalità (congruità del mezzo rispetto al fine perseguito), alla specifica valutazione dell'interesse pubblico “particolare” perseguito ed alla necessità che nella motivazione provvedimento sia chiaramente espressa l'impossibilità di scelte alternative meno onerose per il privato gravato del vincolo indiretto*”⁵¹.

I limiti posti al sindacato del giudice amministrativo non impediscono a quest'ultimo di svolgere un'importante attività di controllo tanto sull'opportunità di apporre il vincolo di interesse culturale quanto sull'estensione del vincolo stesso, soprattutto attraverso la valorizzazione dei canoni di ragionevolezza e proporzionalità⁵².

In quest'ottica, numerose pronunce dei giudici amministrativi hanno annullato talune prescrizioni di tutela indiretta in quanto eccessivamente ampie e spesso volte a realizzare finalità diverse dalla tutela del singolo bene di interesse culturale⁵³.

In tali occasioni, il giudice amministrativo ha svolto un importante ruolo di controllo sulla prima delle attività che l'Amministrazione è chiamata a compiere, vale a dire l'identificazione del bene da tutelare. A tal fine, il giudice amministrativo si avvale di gran parte delle c.d. figure sintomatiche dell'eccesso di potere elaborate dalla giurisprudenza amministrativa, tra le quali lo sviamento di potere, l'illogicità ed incoerenza, la carenza di istruttoria ed il difetto di motivazione⁵⁴.

1.2 Il regime spettante ai proprietari di beni di interesse culturale

1.2.1 L'evoluzione del regime fiscale: dal regime speciale alle agevolazioni

Tanto premesso in ordine alla nozione di bene di interesse culturale, occorre procedere all'analisi del regime fiscale derivante dall'attribuzione di tale qualifica.

⁵¹ Cons. Stato, sez. VI, 11 maggio 2018, n. 2839.

⁵² L. CASINI, “*Giochi senza frontiere?*”: *giurisprudenza amministrativa e patrimonio culturale*, in Riv. trim. dir. pubbl., anno 2019, fasc. 3, pag. 919.

⁵³ v., *ex multis*, Cons. Stato, sez. VI, 10 gennaio 2018, n. 100.

⁵⁴ L. CASINI, “*Giochi senza frontiere?*”: *giurisprudenza amministrativa e patrimonio culturale*, cit.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

In via generale, il reddito fondiario dei fabbricati è costituito dal reddito medio ordinario ritraibile da ciascuna unità immobiliare urbana ed è determinato mediante l'applicazione delle tariffe d'estimo stabilite dalla legge catastale per ciascuna categoria e classe di immobili⁵⁵. In particolare, ai fini della determinazione delle rendite catastali dei fabbricati occorre moltiplicare le suddette tariffe per la consistenza catastale (intesa come vano catastale, mq o mc) dell'immobile di cui si intende determinare il reddito.

Se gli immobili sono locati, assume rilevanza il reddito effettivo rappresentato dal canone di locazione, a condizione che esso, al netto di una riduzione forfetaria del 5%, sia superiore al reddito medio ordinario determinato con le suddette modalità⁵⁶.

Tali regole generali subiscono alcune deroghe quando si tratta di determinare il reddito degli immobili dichiarati di interesse culturale, in relazione ai quali la legge prevede un regime tributario di favore al fine di compensare la minore utilità economica che si può trarre da tali beni a causa delle limitazioni e degli obblighi derivanti dalla dichiarazione dell'interesse culturale prevista dall'art. 13 del D.lgs. n. 42/2004⁵⁷.

Un primo intervento normativo organico volto ad alleviare la posizione dei proprietari dei beni di interesse storico-artistico risale alla L. 2 agosto 1982, n. 512, "*Regime fiscale dei beni di rilevante interesse culturale*" (c.d. Legge Scotti), che prevedeva, tra le varie misure, talune esenzioni da imposte dirette, la deducibilità di taluni oneri dal reddito delle persone fisiche e giuridiche, l'aggiornamento dei redditi catastali degli immobili vincolati, l'esclusione dall'attivo ereditario ai fini dell'imposta di successione e la riduzione dell'aliquota dell'imposta di registro⁵⁸.

Tale testo legislativo costituisce il riconoscimento, da un lato, dell'interesse pubblico alla conservazione dei beni di interesse culturale pur se appartenenti a soggetti privati e, dall'altro, della ridotta capacità contributiva dei proprietari di tali beni⁵⁹.

Successivamente, l'art. 11 della L. del 30 dicembre del 1991, n. 413, ha introdotto un vero e proprio regime speciale, sostitutivo e non meramente agevolativo rispetto a

⁵⁵ Art. 36 del DPR n. 917/1986.

⁵⁶ Art. 37, comma 4-bis, del DPR n. 917/1986.

⁵⁷ v. Corte cost., 28 novembre 2003, n. 345, e 20 maggio 2016, n. 111.

⁵⁸ S. RICCI, *L'imposizione relativa agli immobili di interesse culturale*, in Fisco, n. 25 del 2001, pag. 8785.

⁵⁹ In tal senso F. D'AYALA VALVA, *Beni culturali nel diritto tributario*, in Dig., 1987, che rileva che sul piano fiscale l'art. 9 della Costituzione ha cominciato a trovare attuazione soltanto con la riforma dei primi anni '70 e che soltanto con la L. n. 512/1982 si è avuta "*una più concreta tutela fiscale dei beni culturali*".

quello ordinario⁶⁰. Invero, sotto la vigenza di tale disposizione il reddito derivante dagli immobili di interesse storico-artistico veniva determinato sulla base del criterio della c.d. rendita figurativa⁶¹, che comportava l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale era collocato il fabbricato.

L'ampia formulazione delle norma, che utilizzava l'espressione "*in ogni caso*" e faceva generico riferimento al "*reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico*" poteva indurre a ritenere che la spettanza dell'agevolazione in esame fosse subordinata soltanto al riconoscimento dell'oggettivo pregio storico-artistico del bene, indipendentemente dalla circostanza che l'immobile fosse locato ed a prescindere dalla destinazione di esso e dalla qualifica soggettiva del relativo proprietario.

A favore di siffatta interpretazione estensiva militava, del resto, anche la *ratio* del beneficio in esame, da individuare nell'esigenza di compensare la minore utilità economica che i possessori di tali beni sostengono a causa dell'imposizione del vincolo culturale, sia che tali immobili siano locati sia che essi siano utilizzati direttamente.

Originariamente, tuttavia, l'Amministrazione finanziaria riteneva che il criterio della rendita figurativa dovesse trovare applicazione soltanto in sede di determinazione del reddito derivante dal possesso di immobili di interesse storico-artistico non locati⁶².

Tale impostazione non era tuttavia condivisa dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione, secondo la quale l'espressione "*in ogni caso*" sarebbe stata sintomatica dell'intenzione del legislatore di sottoporre (tutti) i beni di interesse storico-artistico all'unico criterio della rendita figurativa, indipendentemente dall'ammontare

⁶⁰ In questi termini si esprimeva un consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, secondo il quale il regime delineato dall'art. 11 della L. n. 413/1991 individuava per gli immobili storico-artistici "*una sorta di regime tributario sostitutivo prevedendo non un'esenzione o una riduzione di imposta (secondo una fissata percentuale), bensì una peculiare modalità di imposizione astrattamente determinata senza alcun rapporto con il valore reale (locativo o fondiario) del bene tassato, dato che il reddito dei predetti immobili 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*" (Cfr. Cass. Sez. Un., 9 marzo 2011, n. 5518; Cass., sez V, 7 novembre 2012, n. 19251).

⁶¹ F. SOLFAROLI CAMILLOCCI, *Cosa può fare il Fisco per la cultura: le agevolazioni fiscali dalla L. n. 512 del 1982 ad oggi*, in Fisco, n. 27 del 2013, pag. 4125.

⁶² Cfr. la Circolare n. 154 del 30 maggio 1995 del Ministero delle Finanze; per un breve excursus sui dubbi relativi all'ambito di applicazione della norma in esame v. M. PETRONE - S. VALENTE, *Regime fiscale degli immobili vincolati di proprietà degli enti non commerciali*, in Enti no profit, n. 2 del 2006, pag. 81; A. MONTESANO, *Immobili storico-artistici posseduti da imprese*, in Corr. trib., n. 39 del 2006, pag. 3147.

dell'eventuale reddito locativo e senza avere riguardo né alla destinazione dell'immobile, ad uso abitativo o meno, né alla qualifica soggettiva del proprietario⁶³.

La giurisprudenza di legittimità, a fronte di una serie di nuove argomentazioni addotte dall'Amministrazione finanziaria, è intervenuta anche sulla questione concernente il rapporto tra l'agevolazione di cui all'art. 11, comma 2, della L. n. 413/1991 e la disciplina delle locazioni introdotta dalla L. del 9 dicembre 1998 n. 431, affermando dapprima che la nuova normativa non osta all'operatività dei principi di diritto espressi anteriormente alla entrata in vigore di essa⁶⁴ ed aggiungendo successivamente che *“costituendo la legge n. 431/1998 un intervento generale per il settore locatizio, non può avere abrogato né interpretato autenticamente in maniera indiretta, una normativa speciale dettata per gli immobili storico-artistici (l'art. 11, più volte citato) che, così come attualmente strutturata, non offre spazio per differenti opzioni ermeneutiche”*⁶⁵.

L'interpretazione seguita dalla giurisprudenza di legittimità è stata successivamente avallata dalla Corte Costituzionale, che ha dichiarato infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 11 della L. n. 413/1991 nella parte in cui consente che il reddito dell'immobile locato sia determinato mediante l'applicazione delle tariffe d'estimo e non del reddito effettivo dato dai canoni di locazione⁶⁶.

La medesima impostazione è stata poi seguita anche dalla giurisprudenza di merito, secondo la quale l'applicabilità del regime agevolato di cui all'art. 11 della L. n. 413/1991 anche agli immobili locati non doveva ritenersi preclusa nemmeno dalla L. n. 431/1998, il cui intento era quello di regolare il settore locatizio senza in alcun modo interpretare né modificare in modo surrettizio una normativa speciale dettata a tutela degli immobili riconosciuti di interesse storico-artistico⁶⁷.

A seguito della suddetta pronuncia della Corte Costituzionale, l'Amministrazione finanziaria ha mutato il proprio orientamento, estendendo l'ambito di operatività

⁶³ In tal senso v., *ex multis*, Cass., sez. I, 18 marzo 1999, n. 2442; sez. V, 19 ottobre 2001, n. 12790; Cass. sez. V, 29 settembre 2003, n. 14480; sez. V, 14 gennaio 2004, n. 368; sez. V, 1° marzo 2004, n. 4139; sez. V, 11 agosto 2004, n. 15531; sez. V, 12 agosto 2004, n. 15671; sez. V, 8 novembre 2004, n. 21276; sez. V, 3 febbraio 2005, n. 2178; sez. V, 23 maggio 2005, n. 10860.

⁶⁴ Cass., sez. V, 10 giugno 2011, n. 12790.

⁶⁵ Cass., sez. V, 29 settembre 2003, n. 14480.

⁶⁶ Corte cost., 28 novembre 2003, n. 346.

⁶⁷ Comm. trib. regionale. Umbria, sez. III, 24 maggio 2005, n. 28.

dell'agevolazione in esame agli immobili locati adibiti ad uso abitativo⁶⁸ e non abitativo⁶⁹, nonché ai beni relativi all'impresa limitatamente a quelli c.d. patrimoniali, vale a dire i beni diversi sia dai beni strumentali all'esercizio dell'impresa sia dai beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa (c.d. beni merce).

Con l'abrogazione dell'art. 11 della L. n. 413/1991 ad opera del D.L. del 2 marzo 2012, n. 16⁷⁰, è stato reintrodotta un sistema fondato su una serie di singole fattispecie agevolative destinate ad operare nell'ambito del regime tributario ordinario.

Nonostante questo cambio di prospettiva abbia comportato conseguenze penalizzanti per i proprietari dei beni in questione⁷¹, tale scelta legislativa è stata dichiarata costituzionalmente legittima⁷². Attualmente, dunque, le misure a favore dei proprietari dei beni culturali si sostanziano nella previsione di una serie di agevolazioni in materia di imposte sui redditi, di imposte patrimoniali e di imposte sui trasferimenti.

Prima di procedere all'analisi dei suddetti benefici, giova soffermarsi brevemente sulle varie questioni di costituzionalità che si sono poste in relazione ad essi.

1.2.2 La ratio e la legittimità costituzionale delle agevolazioni

La questione della legittimità costituzionale delle agevolazioni a favore dei proprietari dei beni di interesse culturale si inserisce nel più ampio contesto del rapporto che intercorre tra le agevolazioni fiscali ed il principio di capacità contributiva, inteso quale declinazione in ambito fiscale del principio di uguaglianza sancito dall'art. 3 della Costituzione. Tale rapporto è stato variamente ricostruito dalla dottrina.

Alle posizioni favorevoli ad una tendenziale compatibilità delle agevolazioni con il principio enunciato dall'art. 53 Cost. si contrappongono le tesi più rigorose, che ai fini di tale compatibilità esigono l'esistenza di interessi assiologicamente equivalenti, e quindi

⁶⁸ Circolare del 14 marzo 2005 n. 9/E dell'Agenzia delle Entrate.

⁶⁹ Circolare del 17 gennaio 2006 n. 2/E e Risoluzione del 9 marzo 2011 n. 28/E dell'Agenzia delle Entrate.

⁷⁰ L'abrogazione è stata disposta dall'art. 4, comma 5-*quater*, del D.L. n. 16/2012, dichiarato costituzionalmente legittimo dalla Corte Costituzionale dapprima in relazione all'art. 77, secondo comma della Costituzione (v. Corte cost., 9 luglio 2015, n. 145) e successivamente in relazione agli artt. 3, 9, comma 2, e 53 della Costituzione (v. Corte cost., 5 aprile 2018, n. 72).

⁷¹ R. LUNELLI, *Attualità e prospettive nel trattamento tributario dei beni storici tutelati*, in Fisco, n. 5 del 2013, pag. 654.

⁷² Sulla questione ci si soffermerà maggiormente nel paragrafo successivo.

di rango costituzionale, o la presenza di una capacità contributiva “qualificata” in forza di principi solidaristici o di altri valori di giustizia sociale costituzionalmente rilevanti⁷³.

La teoria tradizionale è quella che considera costituzionalmente legittime le agevolazioni che, pur costituendo una deroga ai principi sanciti dagli artt. 3 e 53 della Carta fondamentale, sono volte a tutelare interessi parimenti dotati di copertura costituzionale. In quest’ottica, le misure di favore rappresentano il risultato del bilanciamento che il legislatore ordinario opera tra valori ugualmente garantiti⁷⁴ e perseguono, così, una finalità di promozione dei principi cui esse sono improntate⁷⁵.

Del resto, anche la giurisprudenza costituzionale ha più volte chiarito che le agevolazioni fiscali costituiscono esercizio di un potere discrezionale del legislatore, censurabile solo in caso di manifesta arbitrarietà o irrazionalità delle stesse⁷⁶.

Il regime fiscale riconosciuto ai proprietari dei beni di interesse storico ed artistico, fondato sulla previsione di una serie di agevolazioni ed esenzioni, è il risultato del contemperamento effettuato dal legislatore tra due interessi contrapposti: l’interesse fiscale, tutelato dall’art. 53 Cost., da un lato, e l’interesse alla tutela del patrimonio culturale nazionale, riconosciuto dall’art. 9 Cost., dall’altro.

In quest’ottica, si osserva che la previsione di un trattamento fiscale di favore, derogatorio rispetto al principio di capacità contributiva, inteso quale proiezione sul piano tributario del principio di uguaglianza, si giustifica proprio in considerazione della rilevanza costituzionale attribuita ai beni ed alle attività di interesse culturale⁷⁷.

Invero, l’interesse pubblico alla conservazione del patrimonio culturale, consacrato dal suddetto art. 9 Cost., viene perseguito attraverso la sottoposizione dei beni dichiarati di interesse culturale ad un regime giuridico particolare, che comporta una serie di limitazioni ed obblighi in capo ai relativi proprietari. La previsione di un trattamento agevolato risponderebbe quindi ad un’esigenza di equità fiscale, in quanto volta a

⁷³ Per una disamina più approfondita del tema v. R. GALIERO, *Agevolazioni fiscali e costituzione*, in *Dir. prat. trib.*, n. 4 del 2004, pag. 10723; v. anche S. LA ROSA, *Le agevolazioni fiscali alle imprese: aspetti giuridici*, *Riv. dir. fin.*, 1993, I, pag. 566.

⁷⁴ S. GIANONCELLI, *Fiscalità di impresa e utilità sociale*, Torino, 2013, pagg. 191-193.

⁷⁵ In questi termini G. MELIS, *Capacità contributiva (principio di)*, in *Dig.*, 2017, secondo il quale “la legittimità costituzionale di trattamenti agevolativi e, dunque, di deroga al principio di uguaglianza (...) può (...) trovare razionale e congrua giustificazione in altri principi presenti nell’ordinamento cui l’agevolazione o il sistema di agevolazioni si ispiri in un’ottica promozionale”.

⁷⁶ Corte cost., 28 luglio 1987, n. 292 e 31 maggio 2001, n. 147.

⁷⁷ M. C. FREGNI, *Il regime fiscale*, in *Diritto e gestione dei beni culturali*, Bologna, 2011, pag. 265.

compensare la minore utilità economica che si può trarre dai beni dichiarati di interesse storico o artistico a causa dei gravosi oneri manutentivi imposti dalla legge⁷⁸.

Peraltro, alla medesima conclusione circa la legittimità costituzionale delle misure in esame si potrebbe giungere anche seguendo una diversa prospettiva, basata sull'assunto secondo il quale la minore utilità economica derivante dal possesso di beni vincolati si traduce in una minore attitudine alla contribuzione dei relativi proprietari.

Sulla base di tale considerazione, si potrebbe ritenere che le agevolazioni riconosciute ai proprietari di beni dichiarati di interesse culturale costituiscano un'espressione e non una deroga al principio di capacità contributiva. Tale principio, infatti, come si è detto, proietta in ambito fiscale il principio di uguaglianza sancito dall'art. 3 della Costituzione ed i relativi corollari, che impongono al legislatore di sottoporre situazioni analoghe a regimi giuridici analoghi e situazioni differenti a regimi giuridici differenti. Tradotti in termini tributari, tali corollari implicano la sottoposizione al medesimo regime fiscale di situazioni che denotano la medesima capacità contributiva e la sottoposizione a regimi fiscali differenti di situazioni che denotano una diversa capacità contributiva. Ne consegue, pertanto, che la previsione di fattispecie agevolative a favore dei proprietari dei beni dichiarati di interesse culturale risponde all'esigenza di assicurare loro un trattamento fiscale di favore in considerazione della minore attitudine alla contribuzione che essi manifestano rispetto ai proprietari di beni non vincolati.

Proprio valorizzando la necessità di assicurare un trattamento fiscale differenziato a seconda che l'immobile sia vincolato o meno la Commissione Tributaria Provinciale di Novara⁷⁹ ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 4, commi 5-*quater*

⁷⁸ Corte cost., 28 novembre 2003, n. 345.

⁷⁹ Comm. trib. prov. Novara, 1° dicembre 2015. La stessa Commissione con ordinanza del 7 ottobre 2014 aveva sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 4, commi 5-*quater*, 5-*sexies* e 5-*septies* del D.L. n. 16/2012 in relazione all'art. 77 Cost., in quanto tali disposizioni, introdotte in sede di conversione del Decreto Legge, non presenterebbero collegamento di sorta con la normativa ivi originariamente contenuta, violando così il nesso di correlazione che deve necessariamente sussistere tra il provvedimento d'urgenza e la legge di conversione. Anche in tale occasione la Corte aveva ritenuto infondata la questione, stante l'impossibilità di scorgere un caso di "evidente o manifesta mancanza di ogni nesso di interrelazione tra le disposizioni aggiunte e quelle originariamente contenute nel decreto legge". Ciò in quanto le norme censurate "*rientrano tutte nella materia tributaria, richiamata nella premessa del D.L. impugnato*" ed hanno un "*nomen iuris del tutto assimilabile a quello della legge n. 413 del 1991, che prevedeva il precedente regime fiscale*". Inoltre, osserva la Corte che nel decreto legge sono rinvenibili altre norme che riguardano la fiscalità immobiliare, quali quelle che riguardano gli immobili situati all'estero (Cfr. Corte Cost., 9 luglio 2015, n. 145).

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

e 5-sexies, lett. a), del D.L. del 2 marzo 2012, n. 16, nella parte in cui sostituisce il precedente regime speciale sostitutivo con un regime meramente agevolativo⁸⁰.

Ad avviso dei giudici rimettenti, tale modifica normativa eliminerebbe la distinzione tra immobili vincolati e immobili non vincolati, violando in tal modo l'art. 9 della Costituzione, espressivo del principio della tutela del patrimonio storico-artistico.

La normativa attualmente vigente colliderebbe poi con l'art. 3 Cost., stante la mancata previsione di adeguate misure volte a compensare gli oneri e le limitazioni imposte dalla legge, e con l'art. 53 Cost., dal momento che l'imposizione in misura pari al 65% del reddito locativo non troverebbe giustificazione in indici reddituali effettivi.

Le conclusioni alle quali è giunta la Commissione Tributaria Provinciale non sono state tuttavia condivise dalla Corte costituzionale, che ha ritenuto infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 4, commi 5-*quater* e 5-*sexies* lett. a)⁸¹.

In primo luogo, la Consulta ha ritenuto il nuovo regime in linea con l'art. 9 della Carta fondamentale, dal momento che *“alla permanenza della diversità di trattamento legale, correlata al pregio storico o artistico del bene, continua a corrispondere quella del regime tributario (...), seppure in un diverso rapporto sistematico con la disciplina complessiva del tributo interessato, prevedendosi una maggior riduzione del reddito locativo da prendere in considerazione rispetto agli altri beni”*.

In secondo luogo, si deve escludere ogni violazione dell'art. 3 Cost., non potendosi ritenere irragionevole la scelta del legislatore di non prescindere totalmente dal reddito locativo e di applicare allo stesso una riduzione forfetaria; tale scelta consente, infatti, di armonizzare le agevolazioni in esame con gli ulteriori benefici previsti dalla legge.

In terzo luogo, si deve escludere che la normativa censurata dai giudici rimettenti violi l'art. 53 Cost., in ragione dell'obiettiva difficoltà di ricavare per gli immobili

⁸⁰ Più precisamente, la modifica introdotta dalle disposizioni censurate consiste nella eliminazione della possibilità di determinare il reddito imponibile secondo il criterio della rendita figurativa, che rendeva irrilevante il canone di locazione, e ha previsto che con riferimento agli immobili non posseduti in regime di impresa e locati il reddito imponibile ai fini IRPEF è rappresentato dal maggiore fra il canone di locazione ridotto del 35% e la rendita catastale rivalutata del 5% calcolata applicando la tariffa d'estimo propria dell'immobile ridotta della metà.

⁸¹ cfr. Corte cost., 5 aprile 2018, n. 72. Sul punto v. A. PICCOLO, *Fabbricati storici o artistici: la nuova disciplina delle imposte dirette non è irragionevole*, in Fisco, n. 18 del 2018, pag. 1-1765, e S. CAPOLUPO, *Legittima la reformatio in peius delle agevolazioni fiscali: il caso dei beni di interesse storico*, in Fisco, n. 14 del 2019, pag. 1354.

vincolati il reddito effettivo da quello locativo, per la forte incidenza dei costi di manutenzione e conservazione di tali beni.

Da ultimo, occorre considerare che rientra nella discrezionalità del legislatore la decisione in ordine sia alla spettanza sia all'ammontare di agevolazioni e benefici fiscali e che nell'esercizio di tale potere egli *“non è obbligato a mantenere il regime derogatorio, qualora (...) siano diversamente valutate le condizioni per le quali il detto regime era stato disposto, purché ciò avvenga nei limiti della non arbitrarietà e della ragionevolezza e nel rispetto dei principi costituzionali in materia”*.

Alla luce delle considerazioni esposte dalla Corte costituzionale si deve pertanto concludere che la necessità di assicurare un regime tributario che rispecchi l'effettiva capacità contributiva dei proprietari dei beni vincolati non implichi necessariamente la necessità di prevedere un regime speciale e non meramente agevolativo rispetto a quello ordinario, trattandosi di una scelta rimessa alla discrezionalità del legislatore e, pertanto, non sindacabile nei limiti in cui essa sia ragionevole e non arbitraria. La normativa attualmente vigente deve dunque ritenersi costituzionalmente legittima.

La discrezionalità di cui gode il legislatore nel delineare il trattamento fiscale spettante ai proprietari di beni di interesse culturale incontra, come accennato, il limite della ragionevolezza e della non arbitrarietà della scelta effettuata.

Come è noto, il principio di ragionevolezza rientra tra i principi che governano l'*agere* della Pubblica Amministrazione ed impone a quest'ultima di assumere determinazioni che siano intrinsecamente logiche e coerenti con il fine perseguito.

Con riferimento al potere del legislatore fiscale di determinare i presupposti di un tributo o di un'agevolazione, esso si sostanzia nell'imposizione in capo al legislatore dell'obbligo di delineare una fattispecie che sia coerente con l'obiettivo perseguito.

Con specifico riguardo alle agevolazioni concesse ai proprietari di beni culturali, la Corte costituzionale⁸² ha valorizzato il suddetto principio di ragionevolezza al fine di escludere la legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 5, del D.L. del 23 gennaio 1993, n. 16, nella parte in cui non si applica agli immobili di interesse storico o artistico dei

⁸² Corte cost., 28 novembre 2003, n. 345. Per un commento a tale sentenza v. G. MARONGIU, *Le agevolazioni per gli immobili di interesse storico o artistico*, in GT - Riv. Giu. trib., n. 4 del 2004, pag. 312.

beni di cui all'art. 4 della L. n. 1089/1939, che fa riferimento alle cose di interesse culturale di spettanza di Province, Comuni, enti ed istituti legalmente riconosciuti.

Ad avviso della Corte, la diversità del procedimento volto ad accertare e dichiarare la valenza culturale del bene non può infatti giustificare la limitazione ai beni appartenenti a determinate categorie di soggetti di un beneficio fiscale che trova la propria *ratio* nel peculiare regime giuridico cui tali beni soggiacciono, indipendentemente dalla circostanza che essi appartengano a soggetti pubblici o privati.

La valorizzazione dei principi di uguaglianza e di capacità contributiva ha poi portato parte della giurisprudenza di merito⁸³ a prospettare l'illegittimità costituzionale della normativa fiscale previgente⁸⁴ nella parte in cui non estendeva le agevolazioni previste per i beni oggetto di tutela diretta ai beni sottoposti alle c.d. "prescrizioni di tutela indiretta" disciplinate dall'art. 45 del D.lgs. n. 42/2004.

Quest'ultima disposizione prevede un tipo di vincolo definito "indiretto" in considerazione della sua funzione di completamento pertinenziale della visione e della fruizione dell'immobile principale (gravato da vincolo diretto), che comporta l'imposizione di limiti al diritto di proprietà che sono funzionali alla protezione dell'ambiente che circonda i beni oggetto del vincolo indiretto⁸⁵.

Si tratta dunque, come già si è avuto modo di osservare⁸⁶, di limitazioni volte preservare non il bene in sé ma il contesto ambientale in cui esso si trova⁸⁷.

⁸³ Comm. trib. reg. Lazio, 10 novembre 2014.

⁸⁴ La questione di legittimità costituzionale è stata sollevata con riferimento all'art. 11, comma 2, della L. n. 413/1991 ed all'art. 2, comma 5, del D.L. n. 16/1993, ma la conclusione alla quale è giunta la Corte costituzionale è estensibile alla normativa attuale, dal momento che nemmeno quest'ultima contempla agevolazioni in relazione ai beni oggetto di tutela indiretta.

⁸⁵ Più in particolare, l'art. 45 del D.lgs. n. 42/2004 attribuisce all'amministrazione competente "*la facoltà di prescrivere le distanze, le misure e le altre norme dirette ad evitare che sia messa in pericolo l'integrità dei beni culturali immobili, ne sia danneggiata la prospettiva o la luce o ne siano alterate le condizioni di ambiente e di decorso*".

⁸⁶ v. *supra* il paragrafo 1.1.1 "*Il vincolo di interesse culturale: profili di diritto amministrativo*".

⁸⁷ Secondo quanto affermato da Cons. Stato, sez. VI, 11 maggio 2018, n. 2839, "*in tema di prescrizioni di tutela indiretta dei beni culturali previste dal Codice dei beni culturali e del paesaggio, l'art. 45 attribuisce all'Amministrazione la funzione di creare le condizioni affinché il valore culturale insito nel bene possa compiutamente esprimersi, senza altra delimitazione spaziale e oggettiva che non quella attinente alla sua causa tipica. Ne deriva che il limite di legittimità in cui si iscrive l'esercizio di tale funzione deve essere ricercato nell'equilibrio che preserva, da un lato, la cura e l'integrità del bene culturale e, dall'altra, che ne consenta la fruizione e la valorizzazione dinamica. Il cd. "vincolo indiretto" non ha contenuto prescrittivo tipico, per essere rimessa all'autonomo apprezzamento dell'amministrazione la determinazione delle disposizioni utili all'ottimale protezione del bene principale, fino all'inedificabilità assoluta, se e nei limiti in cui tanto è richiesto dall'obiettivo di prevenire un vulnus ai valori oggetto di salvaguardia (integrità dei beni, difesa della prospettiva e della luce, cura delle relative condizioni di ambiente e decoro),*

Premesso che in linea generale l'ambito di operatività delle agevolazioni fiscali può essere esteso soltanto a condizione che ciò sia giustificato dalla *ratio* dei benefici medesimi⁸⁸, la Corte ha ritenuto costituzionalmente legittima la scelta del legislatore di non estendere ai beni oggetto di tutela indiretta il regime fiscale agevolato previsto per i beni di interesse culturale, stante la diversa intensità dei vincoli cui essi sono sottoposti.

Invero, mentre in relazione a questi ultimi sono previsti una serie di “*obblighi positivi*”⁸⁹ che richiedono l'utilizzo di costosi metodi di manutenzione, in quanto volti ad assicurare che il bene sia preservato con le sue caratteristiche intrinseche, nel caso di beni solo indirettamente vincolati ciò che forma oggetto di tutela è il contesto ambientale e di prospettiva nel quale essi sono collocati, con la conseguenza che gli oneri gravanti sul privato, pur potendo essere di varia natura, “*non sono certo assimilabili al generale obbligo conservativo del bene culturale vero e proprio*”⁹⁰.

La pronuncia della Corte costituzionale è in linea con l'orientamento restrittivo seguito dai giudici di legittimità, secondo il quale le norme agevolative in questione devono formare oggetto di un'interpretazione restrittiva e non possono pertanto essere estese ai beni sottoposti al vincolo di tutela indiretta, essendo tale vincolo volto a salvaguardare beni diversi da quelli dichiarati di interesse storico-artistico⁹¹.

Ad ogni modo, i proprietari dei beni oggetto di tutela indiretta, sebbene non possano usufruire di alcuna agevolazione fiscale, sono comunque salvaguardati dai principi generali che governano l'*agere* amministrativo e sono, pertanto, destinatari degli strumenti di tutela che l'ordinamento appresta a fronte di un eventuale esercizio illegittimo del potere conformativo da parte della Pubblica Amministrazione.

in un ambito territoriale che si estende fino a comprendere ogni immobile, anche non contiguo, la cui manomissione si stimi potenzialmente idonea ad alterare il complesso delle condizioni e caratteristiche fisiche e culturali connotanti lo spazio circostante”.

⁸⁸ Corte cost. n. 23 gennaio 2014, n. 6; 12 luglio 2005, n. 275; 6 febbraio 2001, n. 27; 23 dicembre 1997, n. 431; 20 aprile 2012, n. 103; 6 luglio 2011, n. 203; 8 maggio 2009, n. 144; 21 gennaio 1999, n. 10.

⁸⁹ Si tratta degli obblighi previsti dagli artt. 30, 32, 33 e 34 del D.lgs. n. 42 del 2004.

⁹⁰ Corte cost., 20 maggio 2016, n. 111.

⁹¹ Cass., sez. VI, 3 maggio 2017, n. 10760, secondo cui “*in tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), l'agevolazione prevista dal D.L. 23 gennaio 1993, n. 16, art. 2, comma 5, convertito in L. 24 marzo 1993, n. 75, per gli immobili qualificati di interesse storico-artistico, trova la sua “ratio” nella necessità di contemperare l'entità del tributo con le ingenti spese che i proprietari sono tenuti ad affrontare per preservare le caratteristiche degli immobili stessi; essa, pertanto, è applicabile soltanto agli immobili sottoposti al vincolo diretto di cui alla L. 1° giugno 1939, n. 1089, art. 3, richiamato dall'art. 2, comma 5, cit., e, trattandosi di norma di stretta interpretazione, non può essere estesa a quelli sottoposti al vincolo indiretto di cui all'art. 21 della medesima legge, genericamente apposto a salvaguardia di altri beni” (Conf. Cass., sez. V, 24 ottobre 2008, n. 25703).*

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Invero, la natura ampiamente discrezionale della determinazione con la quale la Pubblica Amministrazione individua le misure limitative dei poteri disposizione, godimento e manutenzione del proprietario rende necessario un giudizio di congruità della stessa, alla luce di quel principio generale che impone di realizzare l'interesse pubblico con il minor sacrificio possibile dell'interesse privato⁹² (c.d. principio di proporzionalità, che promana dal più generale principio di ragionevolezza⁹³).

La tesi della non applicabilità delle norme di agevolazione ai beni oggetto delle prescrizioni di tutela indiretta, seppur ampiamente seguita dalla giurisprudenza costituzionale e di legittimità, non è tuttavia condivisa da una parte della dottrina.

Si osserva infatti che l'art. 9 Cost., invocato quale fondamento costituzionale delle agevolazioni attualmente previste, ben potrebbe giustificare la previsione di analoghe misure anche a favore dei soggetti titolari di beni gravati da vincoli "indiretti", in considerazione del legame inscindibile tra il bene culturale e la cornice ambientale in cui esso si colloca; tale connubio, del resto, viene chiaramente (ed opportunamente) messo in evidenza dal secondo comma della predetta disposizione, che pone sullo stesso piano la tutela del paesaggio e del patrimonio storico ed artistico della Nazione.

Inoltre, al di là del fatto che anche le prescrizioni indirette comportano una serie di vincoli ed obblighi che si traducono in spese di conservazione e manutenzione, si obietta che la mancanza dell'art. 9 Cost. nell'apparato argomentativo della Consulta rischia di svilire il ruolo promozionale della leva fiscale quale strumento per favorire la tutela congiunta del patrimonio paesaggistico e culturale attraverso la previsione di un "doppio

⁹² Cons. Stato, sez. VI, 12 settembre 2001, n. 4757.

⁹³ Il principio di proporzionalità costituisce uno dei principi di matrice comunitaria che governano l'azione della pubblica amministrazione ed è volto ad assicurare che la pubblica amministrazione non incida sulla sfera giuridica dei destinatari della propria azione in misura eccedente – e quindi sproporzionata – rispetto a quanto necessario per il perseguimento dell'interesse pubblico. Il principio di proporzionalità impone dunque di vagliare la legittimità dell'azione amministrativa sotto un triplice profilo: l'idoneità e l'adeguatezza della misura rispetto all'obiettivo da raggiungere; la necessità della misura, nel senso che non vi devono essere altre misure parimenti idonee ma meno lesive degli altri interessi coinvolti nell'azione amministrativa; la proporzionalità della misura, con conseguente scelta del provvedimento che consenta di raggiungere l'obiettivo prefissato dalla legge con il minor sacrificio possibile degli altri interessi sui quali l'azione della pubblica amministrazione è destinata ad incidere. Nell'ordinamento interno, il principio in esame costituisce espressione del più generale principio di ragionevolezza, che impone alla pubblica amministrazione di agire in modo razionale, logico e coerente. Nell'ordinamento europeo (ed ora anche nell'ordinamento interno in virtù della clausola di formale recezione contenuta nell'art. 1 della L. n. 241 del 1990) esso è volto a salvaguardare il rispetto delle posizioni soggettive dei privati, evitando l'imposizione di obblighi e restrizioni non imposti dalla stretta necessità (R. GAROFOLI, *Compendio di diritto amministrativo*, cit., pag. 391-392).

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

regime vincolistico costruito sulla complementarietà tra vincoli diretti ed indiretti”. La ricostruzione operata dalla Corte finirebbe, infatti, per attribuire allo strumento tributario una mera funzione di riparto del carico fiscale ex art. 53 della Carta fondamentale⁹⁴.

1.3 Le agevolazioni in materia di imposte sui redditi

Tanto premesso in ordine alla legittimità costituzionale delle agevolazioni in esame, occorre ora procedere all’analisi delle singole misure attualmente previste.

Tale analisi verrà effettuata distinguendo tra agevolazioni in materia di imposte sui redditi, agevolazioni in materia di imposte patrimoniali ed agevolazioni in materia di imposte sui trasferimenti.

1.3.1 La determinazione dei redditi degli immobili di interesse culturale

Al fine di delineare compiutamente il sistema delle agevolazioni in materia di determinazione dei redditi degli immobili di interesse culturale, bisogna effettuare alcune distinzioni sul piano della relativa destinazione e della relativa appartenenza.

Sotto il primo profilo, occorre distinguere tra immobili non locati, immobili locati ed immobili destinati ad un uso culturale.

Sotto il secondo profilo, occorre distinguere tra immobili appartenenti a persone fisiche o enti non commerciali ed immobili appartenenti a società o enti commerciali.

1.3.1.1 La determinazione dei redditi degli immobili non locati

Per quanto riguarda gli immobili non locati appartenenti a persone fisiche, l’imposizione ai fini IRPEF è “assorbita” da quella prevista ai fini IMU.

Per quanto riguarda le società e gli enti commerciali, occorre premettere che in via generale i redditi degli immobili c.d. patrimoniali, ossia quegli immobili che non costituiscono né beni strumentali all’esercizio dell’impresa, né beni alla cui produzione o

⁹⁴ S. GIORGI, *Immobili “culturali”*: la ratio dell’agevolazione secondo la consulta nell’assenza dell’art. 9 Cost., in Riv. dir. trib., fasc. n. 6 del 2016, pag. 319.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l’Università Luiss nell’Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell’autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell’Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, concorrono a formare il reddito di impresa nell'ammontare determinato secondo le regole stabilite in materia di redditi fondiari.

Con specifico riferimento agli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico è prevista⁹⁵ la riduzione del reddito medio ordinario in misura pari al 50 per cento, nonché la non applicabilità dell'articolo 41⁹⁶, con conseguente inoperatività della regola che prevede la maggiorazione di un terzo del reddito degli immobili non locati.

Quanto agli enti non commerciali, in linea generale in sede di determinazione del reddito imponibile vige il principio del c.d. trattamento isolato dei redditi, in virtù del quale i redditi e le perdite sono determinati distintamente in applicazione delle disposizioni relative alle singole categorie reddituali cui i redditi posseduti appartengono⁹⁷. Quando l'ente non commerciale possiede un immobile troveranno pertanto applicazione le regole dettate in materia di redditi fondiari, con conseguente determinazione del reddito medio ordinario secondo le regole sopra descritte.

Se si tratta di beni immobili riconosciuti di interesse storico o artistico ai sensi dell'articolo 10 del D.lgs. n. 42/2004, l'art. 144 del DPR n. 917/1986 stabilisce che il reddito medio ordinario di cui all'articolo 37, comma 1, è ridotto del 50 per cento; anche in questo caso è prevista l'inapplicabilità dell'articolo 41 del DPR n. 917/1986.

1.3.1.2 La determinazione dei redditi degli immobili locati

Per gli immobili locati delle persone fisiche⁹⁸, degli enti non commerciali⁹⁹ e delle società ed enti commerciali¹⁰⁰ è prevista la determinazione della base imponibile nella

⁹⁵ Art. 90 del DPR n. 917/1986

⁹⁶ Si sensi dell'art. 41 del DPR n. 917/1986 *“se le unità immobiliari ad uso di abitazione, possedute in aggiunta a quelle adibite ad abitazione principale del possessore o dei suoi familiari o all'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali da parte degli stessi, sono utilizzate direttamente, anche come residenze secondarie, dal possessore o dai suoi familiari o sono comunque tenute a propria disposizione, il reddito è aumentato di un terzo”*.

⁹⁷ In particolare, gli enti non commerciali possono possedere redditi fondiari, redditi di capitale, redditi diversi e redditi di impresa.

⁹⁸ Art. 37 del DPR n. 917/1986.

⁹⁹ Art. 144 del DPR n. 917/1986.

¹⁰⁰ Art. 90 del DPR n. 917/1986.

misura maggiore fra quella del canone risultante dal contratto di locazione al netto della riduzione forfetaria del 35% e la rendita catastale ridotta del 50%¹⁰¹.

Alle persone fisiche, in caso di canone concordato ai sensi del comma 3 dell'art. 2 della L. 431/1998, spetta l'ulteriore riduzione dell'imponibile in misura pari al 30%.

Secondo l'orientamento seguito dall'Amministrazione finanziaria - espresso con riferimento al previgente art. 11 della L. n. 413/1991¹⁰² ma suscettibile di essere esteso anche alla normativa attuale - l'agevolazione riconosciuta in sede di determinazione degli immobili vincolati posseduti in regime di impresa dovrebbe trovare applicazione soltanto con riferimento al reddito derivante dal possesso di immobili patrimoniali e non anche con riferimento al reddito derivante dal possesso dei beni strumentali e dei beni merce.

A tale conclusione l'Amministrazione giunge osservando che l'art. 90 del DPR n. 917/1986 prevede soltanto in relazione ai beni immobili patrimoniali posseduti dall'imprenditore l'applicabilità di criteri catastali di determinazione del reddito, con la conseguenza che il criterio c.d. della rendita figurativa - così come le altre regole che comportano la determinazione agevolata del reddito catastale - avrebbe potuto trovare applicazione soltanto per tale categoria di immobili posseduti in regime di impresa.

A tale impostazione sembra aver aderito la giurisprudenza di legittimità¹⁰³, secondo la quale dall'ambito di operatività del beneficio di cui all'art. 11 della L. n. 413/1991 andrebbero esclusi i beni immobili vincolati che siano "oggetto" dell'impresa.

Mentre infatti con riferimento ai beni immobili patrimoniali la determinazione agevolata del reddito trova giustificazione nei costi di manutenzione degli immobili vincolati, che sono superiori a quelli richiesti per gli altri immobili e sono indeducibili in sede di determinazione dei redditi fondiari, nel caso dei beni strumentali i canoni prodotti dalla locazione di immobili di interesse storico o artistico costituiscono ricavi e concorrono alla formazione del reddito di impresa secondo le regole ordinarie (che

¹⁰¹ Nonostante la mancanza di indicazioni normative in tal senso, l'assunzione quale termine di confronto della rendita catastale ridotta del 50% è stata affermata in via interpretativa dalla Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 31 dicembre 2012 n. 114/E con espresso riferimento al reddito degli immobili locati posseduti da società ed enti commerciali ed enti non commerciali ma sulla base di un criterio ermeneutico estensibile al reddito degli immobili locati posseduti dalle persone fisiche (sul punto v. S. UNGARO, *Immobili vincolati locati: rendita catastale ridotta del 50%*, in Fisco, n. 5 del 2013, pag. 2-745).

¹⁰² Risoluzione del 3 agosto 2006 n. 99/E dell'Agenzia delle Entrate.

¹⁰³ Cass., sez. V, 16 dicembre 2009, n. 26343.

impongono di considerare i ricavi ed i costi effettivi). Con riferimento a questa seconda categoria di beni non sarebbe dunque rinvenibile la *ratio* dell'agevolazione.

Secondo alcuni autori, la soluzione prospettata dall'Amministrazione finanziaria e condivisa dalla giurisprudenza di legittimità sarebbe suffragata dal tenore letterale della normativa in materia di determinazione del reddito di impresa, con particolare riferimento alle disposizioni che disciplinano il reddito dei beni immobili.

In particolare, il combinato disposto dell'art. 43 del DPR n. 917/1986, secondo il quale non si considerano produttivi di reddito fondiario gli immobili relativi alle imprese commerciali, e dell'art. 90 del medesimo decreto, che prevede l'applicazione del criterio della rendita catastale ai soli beni patrimoniali dell'impresa, consentirebbe di escludere l'operatività delle regole di determinazione catastale dei redditi degli immobili (ivi comprese quelle di natura agevolativa) in relazione ai beni strumentali all'esercizio dell'impresa ed a quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività.

Inoltre, a sostegno dell'orientamento seguito dall'Amministrazione finanziaria e dalla giurisprudenza militava anche un ulteriore argomento, dato dalla collocazione della norma di agevolazione nell'art. 11 della L. n. 413/1991. Invero, il secondo comma di tale disposizione, che prevedeva la determinazione agevolata del reddito degli immobili vincolati, avrebbe potuto essere letto congiuntamente con la lett. h) del primo comma della medesima norma, che modificava l'art. 129, comma 2 (oggi art. 185) del DPR n. 917/1986 sancendo il principio della prevalenza del minor canone locativo per i fabbricati dati in locazione in regime legale di determinazione del canone¹⁰⁴.

In quest'ottica, l'inciso "*in ogni caso*" posto in apertura del secondo comma dell'art. 11 avrebbe potuto intendersi come riferito alla fattispecie di cui al secondo comma dell'art. 129 (oggi art. 185) del DPR n. 917/1986, con conseguente idoneità della norma agevolativa a fungere da norma di esplicazione e di completamento della disciplina in materia di determinazione del reddito degli immobili locati.

¹⁰⁴ Ai sensi dell'art. 11, comma 1 lett. h) della L. n. 413/1991 "*il comma 2 dell'art. 129 è sostituito dal seguente: Per i fabbricati dati in locazione, qualora per effetto di regimi legali di determinazione del canone questo, ridotto del 25%, risulta inferiore per oltre un quinto al reddito medio ordinario di cui al comma 1 dell'art. 34, il reddito imponibile è dato dal canone di locazione ridotto del 25%. Per i fabbricati siti nella città di Venezia centro e nelle isole della Giudecca, di Murano e di Burano, l'importo massimo deducibile di cui sopra è determinato nella misura forfetaria del 40%*".

Alla luce delle suesposte considerazioni, si concludeva che l'agevolazione prevista dal secondo comma dell'art. 11 della L. n. 413/1991 si poneva quale norma derogatoria unicamente rispetto alle regole generali che disciplinano la determinazione del reddito dei fabbricati e non anche rispetto alle regole di determinazione analitica del reddito di impresa. Tale agevolazione avrebbe dunque dovuto riguardare soltanto gli immobili patrimoniali, essendo questi ultimi gli unici immobili per i quali la legge prevede l'applicabilità delle norme generali sulla determinazione catastale del reddito, ivi comprese quelle concernenti gli immobili di interesse storico-artistico¹⁰⁵.

L'interpretazione che limita l'ambito di operatività dell'agevolazione in materia di determinazione del reddito degli immobili di interesse culturale ai solo immobili patrimoniali posseduti dall'imprenditore non è tuttavia da tutti condivisa.

Alcuni autori, infatti, optano per un'interpretazione che valorizzi la dimensione "oggettiva" dell'immobile vincolato, quale bene che riveste un particolare interesse sotto il profilo storico od artistico a prescindere dalla sua destinazione ad un uso patrimoniale od imprenditoriale¹⁰⁶. Tale interpretazione sarebbe suffragata dai seguenti argomenti.

In primo luogo, viene in rilievo il tenore letterale dell'art. 90 del DPR n. 917/1986, che prevede l'agevolazione in esame per gli immobili "*riconosciuti di interesse storico od artistico*", senza alcuna distinzione fondata sulla destinazione degli stessi.

In secondo luogo, occorre considerare che la presenza di vincoli e di limiti all'esercizio del potere di godimento e di disposizione dei beni immobili di interesse culturale, seppure inidonea a determinare discriminazioni sul piano dei costi che l'imprenditore deve sostenere (essendo tali oneri deducibili quali componenti negative di reddito), rischia comunque di creare un'ingiustificata disparità di trattamento tra gli imprenditori che operano per mezzo di beni immobili vincolati e gli imprenditori che operano senza dover sostenere alcun onere connesso alla caratterizzazione pubblicistica dell'immobile. In quest'ottica, la previsione di un trattamento agevolato servirebbe a compensare l'esistenza dei vincoli di natura giuridica ed economica.

¹⁰⁵ Per una ricostruzione del tema v. G. GIRELLI, *Immobili di interesse storico od artistico ed imposizione sul reddito di impresa*, in Riv. dir. trib., anno 2008, fasc. 5, pag. 459. In giurisprudenza tale interpretazione è stata avallata da Cass. sez. V., 30 luglio 2002, n. 11211.

¹⁰⁶ G. GIRELLI, *Immobili di interesse storico od artistico ed imposizione sul reddito d'impresa*, cit.

Da ultimo, il dato sistematico consente di ritenere che se il legislatore avesse voluto circoscrivere l'ambito di operatività del beneficio ai soli immobili produttivi di redditi fondiari avrebbe collocato la norma di riferimento nel Capo II del DPR n. 917/1986, dedicato a tale categoria reddituale, e non nell'ambito della disciplina in materia di IRES.

Altri autori si collocano su una posizione intermedia, ritenendo che l'orientamento seguito dall'amministrazione finanziaria e dalla giurisprudenza di legittimità sia condivisibile limitatamente ai beni strumentali "per destinazione"; esso sarebbe invece incoerente con le regole generali stabilite in materia di tassazione dei beni strumentali "per natura" e dei beni merce¹⁰⁷.

1.3.1.3 L'esclusione dei redditi degli immobili destinati ad uso culturale

La circostanza che un bene immobile venga destinato ad un uso culturale (è il caso, ad esempio di un immobile adibito a sede di un museo, di una biblioteca o di una cineteca) comporta l'esclusione dalla formazione del reddito imponibile dei redditi catastali propri di tali immobili ai sensi dell'art. 5-bis del DPR del 29 settembre 1973, n. 601¹⁰⁸.

Più precisamente, tale disposizione stabilisce che non concorrono alla formazione del reddito delle persone fisiche e del reddito delle persone giuridiche i redditi catastali degli immobili totalmente adibiti a sedi, aperte al pubblico, di musei, biblioteche, archivi,

¹⁰⁷ A. MUSSO - S. RICCI, *Gli immobili storici: un aggiornamento sul problema degli immobili strumentali*, in Fisco, n. 24 del 2011, pag. 1- 3785.

¹⁰⁸ Più precisamente, a norma dell'art. 5-bis del DPR n. 601/1973 "[1] Non concorrono alla formazione del reddito delle persone fisiche, del reddito delle persone giuridiche e dei redditi assoggettati alla imposta locale sui redditi, ai fini delle relative imposte, i redditi catastali degli immobili totalmente adibiti a sedi, aperte al pubblico, di musei, biblioteche, archivi, cineteche, emeroteche statali, di privati, di enti pubblici, di istituzioni e fondazioni, quando al possessore non derivi alcun reddito dalla utilizzazione dell'immobile. Non concorrono altresì alla formazione dei redditi anzidetti, ai fini delle relative imposte, i redditi catastali dei terreni, parchi e giardini che siano aperti al pubblico o la cui conservazione sia riconosciuta dal Ministero per i beni culturali e ambientali di pubblico interesse. Per fruire del beneficio, gli interessati devono denunciare la mancanza di reddito nei termini e con le modalità di cui all'art. 38, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597. [2] Il mutamento di destinazione degli immobili indicati nel comma precedente, senza la preventiva autorizzazione dell'Amministrazione per i beni culturali e ambientali, il mancato assolvimento degli obblighi di legge per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato sui beni immobili vincolati determinano la decadenza dalle agevolazioni tributarie. Resta ferma ogni altra sanzione. [3] L'Amministrazione per i beni culturali e ambientali dà immediata comunicazione agli uffici tributari delle violazioni che comportano la decadenza dalle agevolazioni."

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

cineteche, emeroteche statali, di privati, di enti pubblici, di istituzioni e fondazioni, qualora al possessore non derivi alcun reddito dall'utilizzazione dell'immobile.

Analoga esenzione è prevista in relazione ai redditi catastali di terreni, parchi e giardini che siano aperti al pubblico o la cui conservazione sia riconosciuta dal Ministero per i beni e le attività culturali di pubblico interesse.

Sul piano procedurale, la norma prevede che ai fini della fruizione del beneficio fiscale gli interessati debbano denunciare la mancanza di redditi nei termini e con le modalità di cui all'art. 38, del DPR del 29 settembre 1973, n. 597¹⁰⁹.

Da ultimo, la norma contempla una serie di inadempienze che determinano la decadenza dall'agevolazione in esame. In particolare, tale decadenza si verifica quando il contribuente modifica la destinazione degli immobili interessati senza la preventiva autorizzazione del Ministero per i beni e le attività culturali e quando egli non assolve gli obblighi prescritti dalla legge per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato sui beni immobili vincolati. Resta ferma l'operatività di ogni altra sanzione. Spetta all'Amministrazione per i beni culturali ed ambientali comunicare immediatamente le violazioni che comportano la decadenza dall'agevolazione ai competenti uffici tributari.

La *ratio* dell'agevolazione in esame risiede nell'esigenza di escludere l'imposizione in astratto, tipica dei redditi determinati sulla base della rendita catastale, laddove tali immobili non producano alcun reddito in concreto.

Si discute se l'elencazione degli usi culturali contenuta nella disposizione in esame sia di carattere tassativo o meramente esemplificativo. La prevalenza dell'interpretazione favorevole alla seconda soluzione è dovuta sia al tenore letterale della norma, rubricata "*immobili con destinazione ad usi culturali*", sia ai principi generali della materia, che sono volti a tutelare ogni genere di collezione o raccolta.

Da ultimo, giova sottolineare che l'agevolazione opera indipendentemente dall'entità del valore storico od artistico del bene, essendo prevalente l'esigenza di garantirne la pubblica fruibilità¹¹⁰.

¹⁰⁹ L'art. 38 del DPR n. 597/1973 disciplina le unità immobiliari non locate e stabilisce che lo stato di non locazione sia denunciato all'ufficio delle imposte entro tre mesi dalla data in cui ha avuto inizio e che ne sia confermata la persistenza nella dichiarazione annuale.

¹¹⁰ M.C. FREGNI, *Il regime fiscale*, in *Diritto e gestione dei beni culturali*, cit., pag. 276-277.

1.3.2 Gli oneri detraibili e gli oneri deducibili dal reddito

L'art. 15, lett. g), del DPR n. 917/1986 prevede la possibilità di detrarre dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche, a condizione che non sia deducibile in sede di determinazione dei singoli redditi che concorrono a formare il reddito complessivo del contribuente, un importo pari al 19% delle spese sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione o restauro delle cose vincolate ai sensi della L. n. 1089/1939 e del DPR n. 1409/1963. Stante l'avvenuta abrogazione di tali testi normativi, giova precisare che il rinvio operato dal DPR n. 917/1986 alle leggi del 1939 deve intendersi come rinvio "dinamico", dal momento che una diversa interpretazione della norma porterebbe ad accordare il beneficio fiscale solo ai beni già vincolati in base a tali testi legislativi e non anche a quelli vincolati in base al Codice¹¹¹.

Quanto all'entità della detrazione, essa spetta per quella parte della spesa sostenuta che sia "*effettivamente rimasta a carico*" del contribuente; tale precisazione si spiega in considerazione del fatto che in alcuni casi lo Stato può farsi carico, totalmente o parzialmente, delle spese di conservazione del bene¹¹².

Il riconoscimento della detrazione è subordinato al ricorrere di due presupposti, uno di carattere soggettivo e l'altro di carattere oggettivo.

Per quanto riguarda il primo, l'art. 15, lett. g), chiarisce che si deve trattare dei soggetti "*obbligati*" alla manutenzione, alla protezione o al restauro del bene.

Sul piano normativo, la nozione di "*soggetto obbligato alla manutenzione, alla protezione ed al restauro*" si può desumere dal D.lgs. n. 42/2004, il cui art. 32 prevede che il Ministero per i beni e le attività culturali possa imporre non solo al proprietario ma anche al possessore o al detentore del bene vincolato l'esecuzione degli interventi necessari per assicurarne la conservazione. Da tale disposizione si può dunque evincere che nella nozione di "soggetto obbligato" possano rientrare tutti coloro che possiedano o detengano legittimamente il bene vincolato, a qualsiasi titolo. In mancanza di diverse

¹¹¹ M.C. FREGNI, *Il regime fiscale*, in *Diritto e gestione dei beni culturali*, cit., pag. 270-271.

¹¹² v. la disciplina dettata dagli artt. 34 e 35 del Codice dei beni culturali (M.C. FREGNI, *Il regime fiscale*, in *Diritto e gestione dei beni culturali*, cit., pag. 270-271).

indicazioni normative, siffatta nozione si può ragionevolmente ritenere rilevante anche sul piano fiscale ai fini degli artt. 15 e 100 del DPR n. 917/1986¹¹³.

In merito a tale requisito, l'Amministrazione finanziaria ha precisato¹¹⁴ che il contratto di comodato, in quanto volto ad attribuire la detenzione del bene per un tempo ed un uso determinato, può costituire in astratto un titolo idoneo a qualificare il comodatario come soggetto tenuto a realizzare gli interventi conservativi previsti dal D.lgs. n. 42/2004. A tal fine è tuttavia necessario che il contratto stipulato tra i proprietari dell'immobile di interesse culturale ed il comodatario risponda alla funzione economico-sociale propria di tale schema negoziale, risultante dall'art. 1803 c.c.¹¹⁵ Conseguentemente, sottolinea l'Amministrazione, il contratto non dovrebbe limitarsi alla concessione in uso del bene per una durata corrispondente all'esecuzione dei lavori ma deve consentire il perseguimento di un fine del comodatario che sia meritevole di tutela (ad esempio, la successiva messa a disposizione al pubblico del monumento).

Sul piano del *quantum* dell'agevolazione spettante al comodatario, si osserva che, spettando tale agevolazione nella misura della spesa effettivamente rimasta a carico del soggetto tenuto all'esecuzione dell'intervento, non potranno essere considerate ai fini della detrazione le somme che il comodante abbia eventualmente corrisposto al comodatario a titolo di rimborso spese, ai sensi dell'art. 1808 c.c.¹¹⁶

Per quanto riguarda il presupposto oggettivo, la disposizione specifica che si deve trattare di una spesa "necessaria", in forza di un obbligo di legge o di una certificazione rilasciata dalla Soprintendenza del Ministero al termine di un *iter* procedurale mutuabile dalla disciplina dettata dall'art. 31 del Codice dei beni culturali¹¹⁷. È inoltre necessario

¹¹³ v. S. CHIRICHIGNO - G. STANCATI, *Per la deducibilità delle spese di manutenzione di beni vincolati vale il principio di competenza*, in Corr. trib., n. 33 del 2003, pag. 2765, che arrivano alla medesima conclusione con riferimento al previgente art. 37 del D.lgs. n. 490/1999.

¹¹⁴ v. la Risoluzione del 10 gennaio 2009 n. 10/E dell'Agenzia delle Entrate.

¹¹⁵ Ai sensi dell'art. 1803 c.c., il comodato è il contratto con il quale una parte consegna all'altra una cosa mobile o immobile affinché se ne serva per un tempo o per un uso determinato, con l'obbligo di restituire la stessa cosa ricevuta. Il comodato è essenzialmente gratuito.

¹¹⁶ Ai sensi dell'art. 1808 c.c. "*il comodatario non ha diritto al rimborso delle spese sostenute per servirsi della cosa. Egli ha però diritto di essere rimborsato delle spese straordinarie sostenute per la conservazione della cosa, se queste erano necessarie ed urgenti*".

¹¹⁷ M.C. FREGNI, *Il regime fiscale*, in *Diritto e gestione dei beni culturali*, cit., pag. 270-271.

che gli oneri in esame non siano ammessi in deduzione in sede di determinazione dei singoli redditi che concorrono alla formazione del reddito complessivo¹¹⁸.

Sono inoltre previste talune ipotesi di decadenza dal beneficio¹¹⁹.

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

L'art. 147 del DPR n. 917/1986 estende la detrazione in esame agli enti non commerciali¹²⁰. Anche in tal caso il beneficio spetta a condizione che l'onere sostenuto dall'ente non sia deducibile in sede di determinazione dei singoli redditi che concorrono a determinare il reddito complessivo posseduto dall'ente. In caso di rimborso degli oneri per i quali si è usufruito dell'agevolazione, l'imposta dovuta per il periodo in cui l'ente ha conseguito il rimborso è aumentata di un importo pari al 19% dell'onere rimborsato.

Per quanto riguarda le società e gli enti commerciali, l'art. 100, comma 2, lett. e) del DPR n. 917/1986 prevede la deducibilità, in sede di determinazione del reddito di impresa, delle spese sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione o restauro delle cose vincolate ai sensi della L. n. 1089/1939, e del DPR n. 1409/1963, nella misura effettivamente rimasta a carico. La disciplina dettata dal suddetto art. 100 è del tutto analoga a quella prevista dall'art. 15, di cui si è trattato¹²¹.

¹¹⁸ R. BRAGA, *Detrazione delle spese di restauro dei beni culturali*, in Prat. fisc. prof., n. 10 del 2009, pag. 19.

¹¹⁹ Più precisamente, l'art. 15, lett. g), del DPR n. 917/1986.

¹²⁰ L'art. 147 del DPR n. 917/1986, prevede la detraibilità dall'imposta lorda degli enti non commerciali, fino a concorrenza del suo ammontare, di un importo pari al 19% degli oneri indicati alle lettere a), g), h), h-bis), i), i-bis), i-quater), e i-octies" dell'art. 15 del medesimo decreto.

¹²¹ Ai sensi dell'art. 100 del DPR n. 917/1986, sono deducibili dal reddito di impresa "le spese sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione e restauro delle cose vincolate ai sensi del decreto legislativo 29 ottobre 1999 n. 490, e del decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409, nella misura effettivamente rimasta a carico. La necessità delle spese, quando non siano obbligatorie per legge, deve risultare da apposita certificazione rilasciata dalla competente soprintendenza del Ministero per i beni e le attività culturali, previo accertamento della loro congruità effettuato d'intesa con

Anche la spettanza di tale agevolazione è subordinata alla ricorrenza di taluni presupposti, di carattere sia soggettivo che oggettivo, essendo necessario che il contribuente possa considerarsi un soggetto “*obbligato alla manutenzione, alla protezione ed al restauro dei beni sottoposti al vincolo culturale*”, che la spesa sostenuta sia imposta dalla legge o risulti comunque necessaria e che il bene interessato rientri nel novero dei beni culturali di cui al D.lgs. n. 490/1999.

In merito a tale disposizione sono intervenute alcune precisazioni da parte sia dell’Amministrazione finanziaria sia dalla giurisprudenza di legittimità.

Quanto alla prima, l’Agenzia delle Entrate, prendendo spunto da una fattispecie relativa alla deducibilità di spese sostenute in relazione a beni di interesse storico, ha chiarito in via generale che l’art. 100 del DPR n. 917/1986 prevede una serie di erogazioni liberali e di spese sostenute per finalità di interesse sociale che normalmente non sono deducibili dal reddito di impresa per mancanza del requisito dell’inerenza.

Proprio in considerazione del peculiare fine di utilità sociale perseguito dall’impresa nel sostenere i suddetti oneri il legislatore ne consente la deducibilità dal reddito di impresa nel periodo di imposta in cui essi sono sostenuti dall’impresa secondo il c.d. principio di cassa, che costituisce una deroga al principio c.d. di competenza che presiede in via generale all’imputazione temporale dei componenti reddituali dell’impresa; tale deroga, ad avviso dell’Amministrazione finanziaria, trova giustificazione proprio nella mancanza di afferenza di tali oneri all’attività di impresa.

Con specifico riferimento agli oneri di utilità sociale rappresentati dalle spese di manutenzione, restauro e protezione di beni vincolati, l’Amministrazione ha precisato che qualora tali spese siano sostenute in relazione ad un bene immobile strumentale dell’impresa, esse sono inerenti e deducibili secondo le regole generali di determinazione del reddito di impresa, in base al principio di competenza.

In particolare, nel momento in cui le spese di ristrutturazione di un immobile vincolato vengono capitalizzate ad incremento del valore dell’immobile iscritto in

il competente ufficio dell’Agenzia del territorio. La deduzione non spetta in caso di mutamento di destinazione dei beni senza la preventiva autorizzazione dell’Amministrazione per i beni e le attività culturali, di mancato assolvimento degli obblighi di legge per consentire l’esercizio del diritto di prelazione dello Stato sui beni immobili e mobili vincolati e di tentata esportazione non autorizzata di questi. L’Amministrazione per i beni e le attività culturali dà immediata comunicazione al competente ufficio dell’Agenzia delle Entrate delle violazioni che comportano l’indeducibilità e dalla data di ricevimento della comunicazione inizia a decorrere il termine per la rettifica della dichiarazione dei redditi”.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l’Università Luiss nell’Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell’autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell’Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

contabilità, esse saranno deducibili in concomitanza con il processo di ammortamento e sulla base dell'art. 67 (ora 102) del DPR n. 917/1986.

La previsione di cui all'art. 100, comma 2, lett. e) del DPR n. 917/1986 è dunque destinata a trovare applicazione limitatamente ai beni patrimoniali dell'impresa, in considerazione della particolare valenza storico-artistica che essi presentano; in tal caso, le spese sono deducibili interamente nel periodo di imposta in cui sono sostenute, in ossequio al principio di cassa, anche nel caso in cui esse siano capitalizzate ad incremento del valore del bene iscritto in contabilità.

In definitiva, conclude l'Amministrazione, non è possibile ammettere la deducibilità immediata delle spese di manutenzione, protezione e restauro di beni vincolati nel periodo di imposta in cui sono sostenute, per poi consentire anche la deduzione delle maggiori quote di ammortamento dell'immobile a seguito della capitalizzazione delle suddette spese ad incremento del valore dell'immobile stesso.

Ciò per due ordini di ragioni: in *primis*, l'art. 65 (ora 100) del DPR n. 917/1986 trova applicazione limitatamente ai beni patrimoniali dell'impresa e non anche in relazione ai beni strumentali della stessa; in *secundis*, il contribuente si renderebbe destinatario di un duplice beneficio fiscale a fronte del sostenimento di un solo onere¹²².

Le conclusioni alle quali è giunta l'Amministrazione finanziaria sono state condivise anche dalla Corte di Cassazione¹²³. Invero, i giudici di legittimità, procedendo ad una lettura costituzionalmente orientata della normativa di riferimento, hanno affermato il principio di diritto secondo il quale sono deducibili le spese di ristrutturazione di un immobile vincolato solo qualora le stesse non siano già state portate in deduzione come quote di ammortamento dei beni strumentali all'esercizio dell'impresa, non essendo conforme ai principi di uguaglianza e di capacità contributiva - enunciati rispettivamente dagli artt. 3 e 53 della Costituzione - la plurima deduzione della medesima spesa. Conseguentemente, laddove le spese in questione siano già state dedotte dal reddito di impresa, esse non possono essere nuovamente dedotte ad altro titolo, poiché ciò comporterebbe un'indebita locupletazione, non essendo la seconda deduzione correlata ad una spesa effettivamente rimasta a carico del contribuente.

¹²² v. la Risoluzione del 1° luglio 2003 n. 147/E dell'Agenzia delle Entrate.

¹²³ Cass., sez. V, 27 aprile 2018, n. 10188. In dottrina v. A. PICCOLO, *Fabbricati storici o artistici: spese di restauro in deducibili se capitalizzate commento*, in *Fisco*, n. 22 del 2018, pag. 1-2170.

1.4 Le agevolazioni in materia di imposte patrimoniali

Per quanto riguarda l'IMU sugli immobili di interesse storico o artistico di cui all'art. 10 del D.lgs. n. 42/2004, la lett. a) dell'art. 13, comma 3, del D.L. del 6 dicembre 2011, n. 201, prevedeva la riduzione della base imponibile in misura pari al 50%; tale agevolazione è stata recentemente confermata dalla L. del 27 dicembre 2019, n. 160¹²⁴, che ha modificato la disciplina dell'IMU ed ha soppresso la TASI a partire dal 2020.

Anche in relazione a quest'ultimo tributo deve ritenersi valida la suddetta riduzione al 50% in virtù del richiamo operato dal comma 675 della L. n. 147/2013, almeno per i periodi di imposta anteriori all'entrata in vigore della suddetta L. n. 160/21019.

1.4.1 L'imposta di scopo, l'imposta di soggiorno ed il contributo di sbarco

Il riferimento all'IMU offre lo spunto per soffermarsi brevemente sul ruolo che la fiscalità locale riveste nella tutela del patrimonio culturale, con particolare riguardo all'imposta di scopo, all'imposta di soggiorno ed al contributo di sbarco.

Si tratta in tutti e tre i casi di tributi locali istituiti con legge statale che, nel rispetto dalla riserva di legge relativa enunciata dall'art. 23 della Costituzione, si preoccupa di determinare gli elementi fondamentali delle fattispecie impositive (presupposto del tributo, soggetti passivi, aliquota massima e modalità di modulazione della stessa), demandando alle fonti secondarie, i regolamenti degli enti locali, la disciplina di dettaglio.

Per quanto riguarda l'imposta di scopo, essa costituisce una particolare fattispecie impositiva istituita dai commi 145 e seguenti dell'art. 1 della L. del 27 dicembre 2006, n. 296, fondata sul medesimo presupposto dell'IMU (allora ICI) ed il cui gettito è destinato al finanziamento delle opere pubbliche individuate dai Comuni con il medesimo regolamento istitutivo dell'imposta.

Nella formulazione originaria della normativa di riferimento, si prevedeva che il gettito derivante dall'imposta di scopo potesse essere impiegato (solo) a parziale

¹²⁴ Per una disamina della nuova IMU v. L. LOVECCHIO, *La nuova IMU pone fine alla sovrapposizione IMU-TASI*, in Fisco, n. 5 del 2020, pag. 1-433.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

copertura delle spese di realizzazione delle opere pubbliche individuate dai Comuni, con il suddetto regolamento, tra quelle indicate dalla suddetta legge.

In particolare, tali opere venivano individuate tassativamente dall'art. 149 della L. n. 296/2006, che tra i vari interventi realizzabili annovera anche quelli volti alla conservazione di beni artistici e architettonici, le opere di restauro e le opere relative a nuovi spazi per eventi ed attività culturali, allestimenti museali e biblioteche¹²⁵.

Con l'entrata in vigore del D.lgs. del 14 marzo 2011, n. 23, è stata riconosciuta ai Comuni la possibilità di individuare opere pubbliche ulteriori rispetto a quelle indicate dal suddetto comma 149, la cui elencazione ha assunto, così, carattere esemplificativo¹²⁶.

Del resto, si osserva, il riconoscimento ai Comuni di tale autonomia decisionale appare del tutto in linea con i principi informativi della L. del 5 maggio 2009, n. 42, con particolare riguardo all'art. 12, lett. d), di tale legge, che demandava ai decreti legislativi attuativi della delega la *“disciplina di uno o più tributi che, valorizzando l'autonomia tributaria, attribuisca all'ente la facoltà di istituirli ed applicarli in riferimento a particolari scopi quali la realizzazione di opere pubbliche e di investimento pluriennali nei servizi sociali ovvero il finanziamento degli oneri derivanti da eventi particolari quali flussi turistici e mobilità urbana”*. In quest'ottica, il tributo di scopo viene quindi valorizzato quale tributo comunale per eccellenza, che più di tutti si presta a dare attuazione al disposto dell'art. 119 della Costituzione¹²⁷.

Inoltre, sempre a seguito del D.lgs. n. 23/2011, i Comuni interessati possono prevedere che il gettito derivante dall'imposta di scopo sia destinato alla copertura integrale delle spese di realizzazione dell'opera pubblica individuata.

In sede di adozione del regolamento istitutivo dell'imposta spetta al Comune determinare, oltre all'opera pubblica da realizzare: l'ammontare della spesa da finanziare; l'aliquota di imposta; l'applicazione di esenzioni, riduzioni o detrazioni a favore di determinate categorie di soggetti in relazione all'esistenza di particolari situazioni sociali o reddituali; infine, le modalità di versamento del tributo.

¹²⁵ Tale elenco doveva considerarsi tassativo, come precisato dal Ministero delle Finanze con la Risoluzione n. 3/DPF dell'8 ottobre 2007; in dottrina v. A. LO IACONO, *La nuova finanza municipale*, in Fisco, n. 30 del 2012, pag. 1- 4810.

¹²⁶ V. art. 6 del D.lgs. n. 23/2011.

¹²⁷ L. LOVECCHIO, *Le novità per la fiscalità locale: imposta di sbarco, di scopo e riscossione tramite privati abilitati*, in Corr. trib., n. 23 del 2012, pag. 1780.

Secondo la normativa vigente anteriormente al D.lgs. n. 23/2011, l'imposta era dovuta, in relazione alla stessa opera pubblica, per un periodo massimo di cinque anni ed era determinata applicando un'aliquota massima dello 0,5% alla base imponibile dell'imposta comunale sugli immobili. Quanto alla disciplina dell'imposta, essa veniva mutuata dalla normativa dettata in materia di imposta comunale sugli immobili.

A seguito dell'entrata in vigore del suddetto D.lgs. n. 23/2011, l'imposta di scopo può essere istituita per una durata massima di dieci anni, si applica alla base imponibile calcolata ai fini dell'IMU e soggiace alla disciplina di tale imposta.

Si ritiene che il tributo debba essere applicato anche all'imponibile IMU delle abitazioni principali, ferma restando la possibilità per l'ente locale di prevedere esenzioni in presenza di determinati requisiti reddituali¹²⁸.

In caso di mancata realizzazione dell'opera entro due anni dalla data prevista dal progetto esecutivo, i Comuni sono tenuti a rimborsare i versamenti effettuati dai contribuenti entro i due anni successivi.

Per quanto riguarda invece l'imposta di soggiorno, essa è una fattispecie impositiva che si inserisce nel contesto della riforma in senso federalista realizzata alla luce dei criteri direttivi enunciati dalla Legge delega del 5 maggio 2009, n. 42¹²⁹.

In particolare, in attuazione della suddetta legge delega, l'art. 4 del D.lgs. n. 23/2011 ha riconosciuto ai Comuni capoluogo di provincia, alle unioni di Comuni ed ai Comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte la possibilità di istituire con deliberazione del Consiglio un'imposta di soggiorno a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive localizzate nel loro territorio.

Tale imposta deve essere applicata secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo, fino a cinque euro per notte di soggiorno¹³⁰ ed il gettito derivante da essa è

¹²⁸ L. LOVECCHIO, *Le novità per la fiscalità locale: imposta di sbarco, di scopo e riscossione tramite privati abilitati*, cit.

¹²⁹ Peraltro, non è la prima volta che l'imposta di soggiorno viene istituita nell'ordinamento tributario italiano. Invero, un tributo denominato in modo analogo ("tassa di soggiorno") era già stato istituito dalla L. dell'11 dicembre 1910, n. 863, per i comuni dotati di stazioni termali, climatiche e balneari e successivamente esteso, con Regio Decreto n. 1175/1931, a tutte le località di interesse turistico. Il tributo sopravvisse anche alla riforma tributaria degli anni '70, per poi essere abolito dal D.L. n. 66/1989. Per un'analisi dell'esperienza della Regione Sardegna v. G. SCANU, *Fiscalità locale, imprese e turismo: l'esperienza della Regione Sardegna*, in Riv. dir. trib., anno 2015, fasc. 1, pag. 103.

¹³⁰ A questa regola fa eccezione il contributo di soggiorno previsto per Roma Capitale, per il quale continua ad applicarsi l'art. 14, comma 16, del D.L. n. 38/2010, che pone la misura massima dell'aliquota a 10 euro.

destinato a finanziare una serie di interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, gli interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ad ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali.

Nonostante la legge predetermini *ex ante* la destinazione del gettito derivante dall'imposta di soggiorno, quest'ultima non può essere considerata propriamente un'imposta di scopo, dal momento che il vincolo di gettito non entra nella fattispecie imponibile ed il soggetto passivo non ha alcun diritto di chiedere il rimborso delle somme versate nel caso in cui l'ente impositore non destini il gettito al finanziamento degli interventi indicati. La questione non è tuttavia pacifica in dottrina¹³¹.

Per quanto concerne la disciplina generale attuativa dell'imposta di soggiorno, l'art. 4, comma 3, del D.lgs. n. 23/2011 ne prevedeva l'introduzione ad opera di un regolamento governativo da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del suddetto decreto legislativo d'intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali. In attuazione di tale regolamento, i Comuni, con proprio regolamento da adottare ai sensi dell'art. 52 del D.lgs. del 15 dicembre 1997, n. 446, avrebbero potuto stabilire ulteriori modalità applicative del tributo e prevedere riduzioni ed esenzioni in relazione a particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo, ferma restando in ogni caso la possibilità per i predetti enti locali di istituire e disciplinare il tributo anche in caso di mancata adozione della suddetta disciplina nel termine indicato dal legislatore.

In pratica, la disciplina di dettaglio che la legge demandava ad un apposito regolamento governativo non è mai stata varata e ciò ha comportato numerosi problemi nell'applicazione dei tributi istituiti dai singoli Comuni¹³².

L'art. 4 del D.lgs. n. 23/2011 prevede anche altre due fattispecie impositive che possono essere istituite a livello locale in alternativa all'imposta di soggiorno.

La prima è prevista dal secondo comma della suddetta disposizione ed è una fattispecie sostitutiva degli *“eventuali oneri imposti agli autobus turistici per la circolazione e la sosta nell'ambito del territorio comunale”* (c.d. *road pricing*).

¹³¹ G. BERETTA, *L'imposta di soggiorno. Amnesie legislative, dubbi interpretativi e prospettive di riforma nell'era della sharing economy*, in Dir. prat. trib., n. 6 del 2017, pag. 2450.

¹³² Per un approfondimento del tema v. G. BERETTA, *L'imposta di soggiorno. Amnesie legislative, dubbi interpretativi e prospettive di riforma nell'era della sharing economy*, cit.

La seconda è rappresentata dal c.d. contributo di sbarco che i Comuni aventi sede giuridica nelle isole minori ed i Comuni nel cui territorio insistono isole minori possono istituire con regolamento da adottare ai sensi dell'art. 52 del D.lgs. del 15 dicembre 1997, n. 446. In particolare, tale contributo può essere applicato, fino ad un massimo di 2,50 euro, ai passeggeri che sbarcano sul territorio dell'isola minore utilizzando vettori che forniscono collegamenti di linea o vettori aeronavali che svolgono servizio di trasporto di persone a fini commerciali¹³³.

Anche in tal caso, gli interventi a favore della cultura sono tra quelli suscettibili di essere finanziati con il gettito del contributo in esame, oltre a quelli di raccolta e smaltimento dei rifiuti, gli interventi di recupero e salvaguardia ambientale, nonché interventi in materia di turismo, cultura, polizia locale e mobilità nelle isole minori.

La disciplina dell'imposta di soggiorno e del contributo di sbarco è stata recentemente modificata dal D.L. del 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. Decreto Rilancio¹³⁴), il cui art. 180 ha previsto l'istituzione di un Fondo per il ristoro parziale dei Comuni a fronte

¹³³ L'art. 4, comma 3-bis, del D.lgs. n. 23/2011 prosegue precisando quanto segue: *“Il comune che ha sede giuridica in un'isola minore, e nel cui territorio insistono altre isole minori con centri abitati, destina il gettito del contributo per interventi nelle singole isole minori dell'arcipelago in proporzione agli sbarchi effettuati nelle medesime. Il contributo di sbarco è riscosso, unitamente al prezzo del biglietto, da parte delle compagnie di navigazione e aeree o dei soggetti che svolgono servizio di trasporto di persone a fini commerciali, che sono responsabili del pagamento del contributo, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi, della presentazione della dichiarazione e degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale, ovvero con le diverse modalità stabilite dal medesimo regolamento comunale, in relazione alle particolari modalità di accesso alle isole. Per l'omessa o infedele presentazione della dichiarazione da parte del responsabile si applica la sanzione amministrativa dal 100 al 200 per cento dell'importo dovuto. Per l'omesso, ritardato o parziale versamento del contributo si applica la sanzione amministrativa di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e successive modificazioni. Per tutto quanto non previsto dalle disposizioni del presente articolo si applica l'articolo 1, commi da 158 a 170, della legge 27 dicembre 2006, n. 296. Il contributo di sbarco non è dovuto dai soggetti residenti nel comune, dai lavoratori, dagli studenti pendolari, nonché dai componenti dei nuclei familiari dei soggetti che risultino aver pagato l'imposta municipale propria nel medesimo comune e che sono parificati ai residenti. I comuni possono prevedere nel regolamento modalità applicative del contributo nonché eventuali esenzioni e riduzioni per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo; possono altresì prevedere un aumento del contributo fino ad un massimo di euro 5 in relazione a determinati periodi di tempo. I comuni possono altresì prevedere un contributo fino ad un massimo di euro 5 in relazione all'accesso a zone disciplinate nella loro fruizione per motivi ambientali, in prossimità di fenomeni attivi di origine vulcanica; in tal caso il contributo può essere riscosso dalle locali guide vulcanologiche regolarmente autorizzate o da altri soggetti individuati dall'amministrazione comunale con apposito avviso pubblico. Il gettito del contributo è destinato a finanziare interventi di raccolta e di smaltimento dei rifiuti, gli interventi di recupero e salvaguardia ambientale nonché interventi in materia di turismo, cultura, polizia locale e mobilità nelle isole minori”*.

¹³⁴ Il D.L. n. 34 del 2020 è stato convertito con modificazioni dalla L. n. 77 del 17 luglio 2020.

delle minori entrate derivanti dalla mancata riscossione dell'imposta di soggiorno e del contributo di sbarco a causa dell'adozione delle misure di contenimento del Covid-19.

L'art. 180 demanda la ripartizione del Fondo tra i soggetti interessati ad un decreto del Ministro dell'Interno adottato di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, previa intesa in sede di Conferenza Stato-città ed autonomie locali, da adottare entro trenta giorni dall'entrata in vigore del medesimo D.L. del 19 maggio 2020, n. 34.

In attuazione di tale previsione è stato adottato il D.M. 21 luglio 2020, n. 2.

Il Decreto Rilancio ha inoltre previsto che in caso di omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno o del contributo di soggiorno si applichi la sanzione amministrativa di cui all'art. 13 del D.lgs. del 18 dicembre 1997, n. 471.

Tale previsione normativa avrebbe comportato la depenalizzazione della condotta del gestore della struttura ricettiva che si appropri delle somme riscosse a titolo di imposta di soggiorno che, secondo un recente orientamento della giurisprudenza penale¹³⁵, è idonea ad integrare il reato di peculato previsto dall'art. 314 c.p.¹³⁶

1.5 Le imposte sui trasferimenti dei beni di interesse culturale

1.5.1 L'imposta di registro: dal regime agevolato al regime ordinario

In materia di imposta di registro, l'agevolazione concernente i beni dichiarati di interesse culturale era stata introdotta dalla L. n. 512/1982.

In particolare, l'art. 5, comma 1, di tale legge modificava l'art. 1 della Tariffa, allegato A, parte prima, annessa al DPR del 26 ottobre 1972, n. 634, aggiungendo ad esso la previsione della riduzione dell'aliquota ordinaria in misura pari al 50% in relazione ai trasferimenti aventi ad oggetto immobili di interesse storico, artistico, archeologico

¹³⁵ Cass., sez. VI, 21 giugno 2019, n. 27707.

¹³⁶ Per un approfondimento sul tema v. M. GAMBARDELLA, *Il "decreto rilancio" e la degradazione della condotta di omesso versamento dell'imposta di soggiorno da peculato a illecito amministrativo*, in *Penale, Diritto e Procedura*, pubblicato in data 01-06-2020 e consultabile al seguente indirizzo <https://penaledp.it/il-decreto-rilancio-e-la-degradazione-della-condotta-di-omesso-versamento-dellimposta-di-soggiorno-da-peculato-a-illecito-amministrativo/>; F. SCHIPPA,, *Nuovi confini del peculato nelle dinamiche legate all'imposta di soggiorno. L'omesso o ritardato versamento dell'imposta a seguito del cd. "dl rilancio"*, in *Giu. Pen. Web.*, n. 6, 2020, consultabile al seguente indirizzo: <https://www.giurisprudenzapenale.com/2020/06/02/nuovi-confini-del-peculato-nelle-dinamiche-legate-allimposta-di-soggiorno/>.

soggetti alla L. n. 1089/1939, a condizione che il contribuente non venisse meno agli obblighi di protezione e di conservazione imposti dalla legge.

Le modalità della fruizione del beneficio in esame variavano a seconda che il vincolo di interesse culturale fosse già stato apposto o meno.

Nel caso in cui il vincolo già sussistesse, il contribuente doveva dichiararne gli estremi nell'atto di acquisto sulla base delle risultanze dei registri immobiliari.

Nel caso in cui il vincolo non fosse stato già apposto, il contribuente avrebbe dovuto presentare, contestualmente all'atto da registrare, un'attestazione rilasciata dalla competente Amministrazione per i beni culturali ed ambientali, da cui risultasse la pendenza del procedimento finalizzato all'apposizione del vincolo. Il beneficio sarebbe stato revocato ove il contribuente non avesse documentato l'avvenuta dichiarazione di interesse culturale nel termine di due anni dalla data di registrazione dell'atto.

Inoltre, la legge prevedeva ipotesi di decadenza dal beneficio anche nel caso in cui i beni di interesse culturale fossero stati alienati in tutto od in parte prima che il contribuente avesse adempiuto gli obblighi di protezione e di conservazione derivanti dalla dichiarazione di interesse culturale, nel caso di mutamento di destinazione senza la preventiva autorizzazione dell'Amministrazione per i beni culturali ed ambientali o in caso di mancato assolvimento degli obblighi di legge previsti per l'esercizio del diritto di prelazione da parte dello Stato. In tale evenienza, l'Amministrazione avrebbe dovuto comunicare immediatamente la sussistenza delle violazioni comportanti la decadenza dal beneficio al competente ufficio del registro¹³⁷. Oltre a decadere dall'agevolazione, con conseguente pagamento dell'imposta nella misura ordinaria, il contribuente avrebbe dovuto pagare una soprattassa pari al 30% dell'imposta stessa, oltre agli interessi di mora di cui alla L. del 26 gennaio 1961, n. 29. I termini per il pagamento dell'imposta e dei relativi accessori decorrevano dalla data di ricevimento della comunicazione.

Successivamente, sotto la vigenza della normativa anteriore alla riforma attuata con il D.L. del 12 settembre 2013, n. 104, le compravendite e gli atti ad esse assimilati aventi

¹³⁷ Sul punto la giurisprudenza ha precisato che tale norma, nel porre a carico dell'Amministrazione competente l'obbligo di comunicare al competente ufficio del registro l'inosservanza da parte del contribuente degli obblighi prescritti dalla legge, non pone alcun tipo di pregiudiziale amministrativa, con la conseguenza che l'ufficio destinatario della comunicazione avrebbe dovuto determinarsi tempestivamente, senza dover attendere la conclusione del procedimento amministrativo volto all'irrogazione della sanzione, in quanto la ricezione della comunicazione segnava l'inizio dei termini di pagamento dell'imposta e degli accessori (Cass., sez. V, 5 luglio 2011, n. 14815).

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

ad oggetto beni immobili di interesse storico, artistico e archeologico sono state assoggettate ad imposta di registro con un'aliquota pari dapprima al 4% e successivamente al 3%¹³⁸, a fronte di un'aliquota "ordinaria" applicabile ai trasferimenti di fabbricati non prima casa pari al 7%; all'imposta di registro si aggiungevano poi le imposte ipotecarie e quelle catastali, che erano dovute nella misura del 3%.

Sul piano procedimentale, erano previste due diverse modalità di fruizione dell'agevolazione che variavano a seconda che il vincolo fosse già stato impresso o meno.

Nel primo caso era sufficiente dichiarare gli estremi del vincolo nell'atto traslativo; nel secondo caso, l'acquirente poteva usufruire del beneficio presentando contestualmente alla registrazione dell'atto copia della documentazione rilasciata dal Ministero per i beni e le attività culturali, attestante l'avvio della procedura di apposizione del vincolo¹³⁹. Le modalità di fruizione dell'aliquota ridotta, dunque, ricalcavano sostanzialmente quelle già previste dal previgente DPR n. 634/1972.

A partire dal 1° gennaio 2014, è venuto meno il regime di favore per i trasferimenti a titolo oneroso di immobili dichiarati di interesse culturale, che attualmente soggiacciono all'imposta di registro con aliquota ordinaria del 9% ed alle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa pari a 50 euro¹⁴⁰.

La riforma attuata con il DL n. 104/2013 ha posto la questione se la scelta operata dal legislatore possa ritenersi costituzionalmente legittima o se invece sia opportuno che i trasferimenti di immobili vincolati scontino un'imposizione ridotta.

Parte della dottrina propende per questa seconda soluzione, sia nel caso in cui si assuma che il trasferimento di immobili vincolati denoti una diversa (e minore) capacità contributiva, non configurandosi in tal caso alcuna deroga al principio sancito dall'art. 53 Cost.¹⁴¹, sia nel caso in cui si assuma che il trasferimento di un bene vincolato ed il trasferimento di un bene non vincolato siano indici della medesima forza economica¹⁴².

¹³⁸ La riduzione è stata disposta dalla L. del 23 dicembre 1999, n. 488.

¹³⁹ Per un approfondimento delle questioni connesse al regime agevolato in esame v. S. RICCI, *Immobili di interesse culturale: l'imposizione indiretta*, in Fisco, n. 45 del 2001, pag. 14237.

¹⁴⁰ Art. 10 del D.L. n. 23/2011 e art. 26 del D.L. n. 104/2013.

¹⁴¹ Invero, come si è già ricordato a proposito della legittimità costituzionale delle agevolazioni fiscali concesse a sostegno dei proprietari dei beni culturali, costituisce un naturale corollario del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. l'obbligo del legislatore fiscale di assoggettare a regimi fiscali differenti situazioni che denotano una diversa capacità contributiva.

¹⁴² E. M. BAGAROTTO, *Note in materia di tassazione dei trasferimenti degli immobili di interesse storico artistico*, in Dir. prat. trib., n. 1 del 2018, pag. 39.

Nel primo caso, partendo da quella giurisprudenza costituzionale che riconosce la legittimità delle agevolazioni in considerazione della minor utilità economica che si può trarre dai beni di interesse culturale a causa del vincolo al quale essi sono sottoposti, si afferma che a ben guardare si potrebbe giustificare una riduzione anche dell'imposta di registro, a ciò non ostando l'identità delle base imponibile rispetto a quella propria dell'imposta dovuta sul trasferimento di un immobile non gravato dal vincolo culturale.

Invero, qualora ad essere gravato dall'imposta di registro sia l'acquirente, la riduzione dell'imposta di registro potrebbe giustificarsi in considerazione del fatto che egli dovrà sostenere maggiori oneri manutentivi rispetto all'acquirente di un immobile non vincolato; ove l'imposta venga assolta dall'alienante, la predetta riduzione potrebbe ritenersi opportuna in considerazione sia del fatto che fino alla cessione egli ha sostenuto maggiori oneri di manutenzione sia delle maggiori difficoltà che egli incontra nel cedere il bene a causa della minore commerciabilità dello stesso¹⁴³.

Nel secondo caso, si osserva che anche a parità di capacità contributiva le fattispecie agevolative possono ritenersi costituzionalmente legittime laddove esse siano funzionali alla tutela di valori ed interessi costituzionalmente garantiti, tra i quali rientra l'interesse alla tutela del patrimonio culturale consacrato dall'art. 9 della Costituzione.

In quest'ottica, anche il trasferimento dei beni di interesse culturale potrebbe essere funzionale ad una migliore salvaguardia degli stessi, laddove esso ne determini l'allocazione presso un soggetto maggiormente interessato ed economicamente in grado garantirne la corretta conservazione. Peraltro, per assicurare che l'operazione traslativa sia effettivamente idonea a produrre il descritto effetto protettivo, potrebbero essere previsti requisiti di operatività del beneficio e di eventuale decadenza dallo stesso¹⁴⁴.

¹⁴³ Né in senso contrario varrebbe obiettare che i maggiori oneri potrebbero essere compensati dal sistema di detrazioni e deduzioni previste dal DPR n. 917/1986, dal momento che tale obiezione potrebbe essere sollevata anche con riferimento alle agevolazioni previste in materia di imposte sui redditi.

¹⁴⁴ Del resto, anche la normativa anteriore al D.L. n. 104/2013 prevedeva che l'agevolazione non spettasse in caso di mancato rispetto degli obblighi di protezione e conservazione e che il contribuente decadde dal beneficio dell'aliquota ridotta in caso di alienazione del bene senza che fossero stati adempiuti gli obblighi di conservazione o di mutamento della destinazione senza la preventiva autorizzazione dell'Amministrazione competente (v. L.G. PASCALI, *Le agevolazioni fiscali in materia di beni culturali*, in Fisco, n. 23 del 2002, pag. 3638).

1.5.2 Le agevolazioni in materia di imposta di successione

In materia di imposta sulle successioni la legge prevede due agevolazioni destinate ad operare alternativamente a seconda che il bene caduto in successione sia dichiarato di interesse culturale prima o dopo l'apertura della successione.

Il primo dei suddetti benefici, previsto dall'art. 13 del D.lgs. del 31 ottobre 1990, n. 346, consiste nell'esclusione dei beni dichiarati di interesse culturale dall'attivo ereditario. Per la fruibilità di tale agevolazione la legge richiede una serie di condizioni.

In primo luogo, come già ricordato, non è sufficiente che i beni abbiano le caratteristiche per essere considerati "di interesse culturale" ma è necessario che essi siano stati sottoposti al vincolo culturale anteriormente all'apertura della successione e che siano stati assolti gli obblighi di conservazione e protezione da esso derivanti.

In secondo luogo, l'erede deve presentare al Ministero per i beni e le attività culturali un inventario dei beni culturali contenente una descrizione particolareggiata di essi ed ogni notizia che ne consenta l'identificazione. A seguito di tale adempimento, il Ministero deve attestare sia la sussistenza del vincolo culturale in relazione ad ogni singolo bene sia l'assolvimento degli obblighi di conservazione e protezione.

Contro l'eventuale rifiuto dell'attestazione è proponibile il ricorso gerarchico al Ministro, che decide sentito il Consiglio nazionale per i beni culturali e ambientali; la decisione di accoglimento del ricorso deve essere presentata in copia, entro trenta giorni dalla sua comunicazione, all'ufficio del registro competente, che provvede al rimborso dell'eventuale maggiore imposta pagata dal contribuente.

Il contribuente deve quindi presentare l'attestazione dell'esistenza del vincolo rilasciata dall'Amministrazione allegandola alla dichiarazione di successione ovvero, qualora l'attivo ereditario sia composto esclusivamente da beni di interesse culturale, presentandola nei termini prescritti per la presentazione della suddetta dichiarazione¹⁴⁵.

Qualora l'attestazione del Ministero per i beni e le attività culturali non sia rilasciata entro il termine fissato dalla legge, il combinato disposto degli artt. 13, comma 2, 23, comma 4, e 30, comma 6, del D.lgs. n. 346/1990, stabilisce un termine di tre anni per la

¹⁴⁵ Il D.lgs. n. 346/1990 prevede che la dichiarazione di successione debba essere presentata nel termine di 12 mesi dall'apertura della successione.

presentazione dell'attestazione del Ministero per i beni e le attività culturali circa l'esistenza del vincolo. In tal caso, all'attestazione deve essere allegata copia della domanda volta ad ottenere il rilascio della stessa, domanda che deve essere stata presentata entro il termine prescritto dalla legge.

Sul punto sono intervenuti alcuni chiarimenti della Corte di Cassazione¹⁴⁶.

In *primis*, i giudici di legittimità hanno chiarito che il termine di tre anni previsto per la presentazione dell'attestazione del vincolo di interesse culturale non ha natura decadenziale. A tale conclusione si giunge sulla base di varie argomentazioni.

Innanzitutto, si osserva che i termini stabiliti a pena di decadenza devono essere espressamente qualificati come tali dalla legge, mentre nel caso di specie non si rinviene alcuna indicazione normativa in tal senso, non essendo la dizione “*può essere dichiarata*” idonea a conferire natura decadenziale al termine di cui si tratta. Inoltre, anche la prorogabilità del termine depone a favore della natura ordinatoria e non perentoria di esso.

Dal riconoscimento della natura non decadenziale del termine in esame deriva che il beneficio fiscale dell'esclusione dall'attivo ereditario spetta anche qualora l'attestazione non sia presentata nel suddetto termine di tre anni, fermo restando che i beni caduti in successione devono essere dichiarati di interesse culturale anteriormente all'apertura della successione e che il contribuente deve assolvere gli obblighi di conservazione e protezione derivanti dal vincolo di interesse culturale¹⁴⁷.

Tale conclusione è ulteriormente suffragata dal tenore letterale della normativa di riferimento, dalla quale si evince che soltanto l'inadempimento di determinati obblighi comporta l'inclusione dei beni culturali nell'attivo ereditario¹⁴⁸; da ciò si desume che ove

¹⁴⁶ Cass., sez. V, 4 novembre 2008, n. 26449; per una disamina in dottrina v. A. MAURO, *Beni culturali relitti e rettifica della dichiarazione di successione*, in Fisco, n. 45, pag. 8131.

¹⁴⁷ Sotto questo secondo profilo, la giurisprudenza ha precisato che “*i beni culturali sono esclusi dall'attivo ereditario – ai fini dell'imposta sulle successioni – solo se sia certificato che gli obblighi di conservazione e protezione derivanti da tale vincolo siano stati assolti. Qualora, pertanto, un immobile sia stato sottoposto a vincolo in epoca precedente l'apertura della successione ma sia stato negato dalla Soprintendenza l'attestato di assolvimento degli obblighi indicati, correttamente l'immobile stesso è incluso nella dichiarazione di successione*” (v. Cass., sez. V, 19 maggio 2008, n. 12611)

¹⁴⁸ Ai sensi dell'art. 13, comma 4, del D.lgs. n. 346/1990, “*l'alienazione in tutto o in parte dei beni di cui al comma 1 prima che sia decorso un quinquennio dall'apertura della successione, la loro tentata esportazione non autorizzata, il mutamento di destinazione degli immobili non autorizzato e il mancato assolvimento degli obblighi prescritti per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato determinano l'inclusione dei beni nell'attivo ereditario. L'amministrazione dei beni culturali e ambientali ne dà immediata comunicazione all'ufficio del registro competente; dalla data di ricevimento della comunicazione inizia a decorrere il termine di cui all'art. 27, comma 3 o comma 4.*”

il legislatore avesse voluto prevedere la medesima conseguenza anche per il caso del mancato assolvimento degli altri obblighi avrebbe dovuto farlo espressamente.

In *secundis*, la Corte precisa che nemmeno l'allegazione alla dichiarazione di successione di copia della domanda di rilascio dell'attestazione dell'esistenza del vincolo culturale è richiesta a pena di decadenza dal beneficio, non essendo la mancanza di tale allegazione sanzionata in alcun modo dal legislatore.

Come sopra accennato, la legge prevede anche un'ulteriore agevolazione, destinata ad operare nel caso in cui il vincolo culturale sia stato apposto successivamente dell'apertura della successione ereditaria. In tale ipotesi, l'art. 25 del D.lgs. n. 346/1990 prevede la riduzione dell'imposta dovuta dall'erede o legatario in misura pari all'importo proporzionalmente corrispondente al 50% del loro valore.

Anche in tal caso l'erede o legatario deve presentare l'inventario dei beni per i quali ritiene spettante la riduzione, con la descrizione particolareggiata degli stessi e con ogni notizia idonea alla loro identificazione, al competente organo periferico del Ministero per i beni e le attività culturali; quest'ultimo deve quindi attestare, per ogni singolo bene, l'esistenza delle caratteristiche di cui alla L. n. 1089/1939, il cui accertamento comporta la sottoposizione dell'immobile al vincolo ivi previsto. Tale attestazione deve essere allegata alla dichiarazione della successione.

Analogamente a quanto previsto per i beni sottoposti al vincolo culturale prima dell'apertura della successione, contro il rifiuto opposto alla richiesta di rilascio dell'attestazione è proponibile ricorso gerarchico al Ministro ed il mancato rispetto da parte del contribuente di una serie di prescrizioni comporta l'inclusione dei beni culturali nell'attivo ereditario¹⁴⁹.

Le principali criticità relative all'agevolazione in esame sono di carattere procedurale e derivano dalla necessità che sussistano tutte le condizioni previste dall'art. 13 del D.lgs. n. 346/1990 affinché l'interessato possa fruire del beneficio.

¹⁴⁹ v. l'art. 25 del D.lgs. n. 346/1990, che rende applicabili le disposizioni di cui all'art. 13, commi 3, 4 e 5 del D.lgs. n. 346/1990.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Una questione particolare ha riguardato le modalità di computo delle imposte ipotecarie e catastali dovute per le trascrizioni nel caso in cui l'asse ereditario comprenda anche beni dichiarati di interesse culturale ai sensi della L. n. 1089/1939¹⁵⁰.

Gli artt. 2 e 10 del D.lgs. del 31 ottobre 1990, n. 347, prevedono, rispettivamente, che l'imposta ipotecaria proporzionale dovuta sulle trascrizioni è commisurata alla base imponibile determinata ai fini dell'imposta di registro o delle imposte sulle successioni e donazioni e che le vulture catastali sono soggette all'imposta del 10 per mille del valore dei beni immobili determinato ai sensi dell'art. 2 del medesimo decreto.

Secondo parte della dottrina, il tenore letterale delle suddette disposizioni porterebbe a ritenere che se i beni vincolati ai sensi della L. n. 1089/1939 non concorrono a formare la base imponibile dell'imposta di successione in virtù dell'agevolazione riconosciuta dalla legge, l'imposta ipotecaria e l'imposta catastale dovrebbero essere calcolate solo sul valore residuo dell'asse ereditario ridotto del valore dei beni culturali¹⁵¹. D'altronde, il termine "*commisurare*" impiegato dal suddetto art. 2 esprime il rapporto di proporzione che deve sussistere tra il valore imponibile ed il debito fiscale¹⁵².

Secondo una diversa tesi, invece, l'imposta ipotecaria e quella catastale sarebbero dovute nella misura corrente, da calcolare anche sul valore dei beni di interesse culturale; tale orientamento si fonda principalmente sulla constatazione secondo la quale la disciplina dettata dalla L. n. 347/1990 in materia di imposte ipotecaria e catastale non prevede alcuna esenzione in relazione ai beni di interesse culturale

A sostegno di questa seconda interpretazione, inoltre, l'Amministrazione finanziaria adduce l'analogia con la normativa dettata in materia di imposte ipotecaria e catastale con riferimento alla diversa fattispecie della successione tra coniugi o parenti in linea retta; anche in tal caso, si osservava, le suddette imposte erano dovute nella misura ordinaria, nonostante la franchigia prevista per l'imposta di successione.

¹⁵⁰ Per una disamina approfondita delle argomentazioni a sostegno e delle argomentazioni contrarie all'applicabilità anche alle imposte indirette delle modalità agevolate di determinazione della base imponibile stabilite per le imposte dirette v. A. BUSANI *La revisione degli estimi catastali incide sulle norme di favore?*, in GT Riv. giu. trib., 2000, pag. 436.

¹⁵¹ P. FABRIS, *Successione di beni immobili di interesse storico e artistico*, in Sett. Fisc., n. 22 del 1999, pag. 31.

¹⁵² P. FABRIS, *Le imposte ipotecaria e catastale nella successione di "beni culturali"*, in Fisco, n. 12 del 2001, pag. 1-4733.

Sebbene il suddetto parallelismo abbia formato oggetto di critiche da parte di alcuni autori¹⁵³, la giurisprudenza di legittimità ha condiviso l'interpretazione prospettata dall'Amministrazione finanziaria, affermando il principio in virtù del quale l'esenzione stabilita in relazione ai beni dichiarati di interesse culturale in materia di imposta sulle successioni “*non si comunica anche alle altre imposte che, pure, fanno richiamo alla sua base imponibile ma che resterebbero autonome*”¹⁵⁴.

1.5.3 Le agevolazioni in materia di imposta sulle donazioni

Per quanto riguarda l'imposta sulle donazioni, l'art. 59 del D.lgs. n. 346/1990 prevede che per le donazioni di beni culturali vincolati di cui all'art. 12 lett. g), l'imposta si applichi nella misura fissa prevista per l'imposta di registro, a condizione che sia presentata all'ufficio del registro l'attestazione prevista dall'art. 13, comma 2; si tratta, in particolare, della documentazione con la quale il Ministero per i beni e le attività culturali attesta per ogni singolo bene sia l'esistenza del vincolo culturale sia l'assolvimento degli obblighi di protezione e conservazione da parte del contribuente.

Il suddetto art. 59 fa salva l'applicazione dei commi 3, 4 e 5 dell'art. 13. Conseguentemente, contro il rifiuto dell'attestazione è ammesso il ricorso gerarchico al Ministro, che decide sentito il Consiglio nazionale per i beni culturali ed ambientali.

L'eventuale decisione di accoglimento del ricorso deve essere presentata in copia, entro trenta giorni dalla sua comunicazione, all'ufficio del registro competente, che provvede al rimborso dell'eventuale maggiore imposta pagata.

Inoltre, anche in relazione all'imposta sulle donazioni trovano applicazione le medesime cause di decadenza dal beneficio previste per l'imposta di successione¹⁵⁵.

¹⁵³ P. FABRIS, *Le imposte ipotecaria e catastale nella successione di “beni culturali”*, cit., che sottolinea la diversità della scelta operata dal legislatore per le successioni tra coniugi e parenti in linea retta rispetto a quella sottesa alla esenzione dei beni di interesse culturale dall'imposta di successione.

¹⁵⁴ Cass., Sez. V, 16 aprile 2007, n. 8977 (per un commento in ordine a tale pronuncia v. V. MASTROIACOVO, *L'esenzione dei beni culturali dal tributo successorio non riguarda le imposte ipo-catastali*, in Corr. trib., n. 26 del 2007, pag. 2122).

¹⁵⁵ Ciò in quanto l'art. 59 del D.lgs. n. 346/1990 richiama espressamente i commi 3, 4 e 5 dell'art. 13 del medesimo decreto.

Come è noto, l'imposta sulle donazioni ha formato oggetto di vicissitudini legislative che ne hanno visto dapprima l'abolizione, ad opera della L. del 18 ottobre 2001 n. 383, e, successivamente, la reintroduzione ad opera del D.L. del 3 ottobre 2006, n. 262.

Sotto la vigenza della L. n. 383/2001, il regime fiscale delle donazioni variava a seconda di chi ne fossero i beneficiari e del valore dei beni trasferiti.

Invero, le donazioni fatte ai parenti in linea retta, ad altri parenti fino al quarto grado erano esclusi da imposizione, fatta salva, in caso di beni immobili, l'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale. Le donazioni effettuate a favore di soggetti diversi da quelli sopra indicati venivano invece assoggettati alle imposte sui trasferimenti ordinariamente applicabili per i trasferimenti a titolo oneroso, se il valore della quota spettante a ciascun beneficiario era superiore a 180.759,92 euro.

L'art. 14 della L. n. 383/2001 faceva comunque salva l'applicazione delle disposizioni concernenti esenzioni, agevolazioni, franchigie e determinazione della base imponibile già vigenti in materia di imposta sulle successioni e donazioni.

Con particolare riguardo alle donazioni aventi ad oggetto beni (già) sottoposti al vincolo di interesse culturale effettuate a favore di soggetti "estranei" ed eccedenti il valore della franchigia prevista dalla legge, il suddetto art. 14 consentiva di ritenere che l'imposta di registro potesse essere applicata in misura fissa, indipendentemente dalla natura del beneficiario e dal valore della donazione, purché fossero rispettate le condizioni di cui all'art. 59 del D.lgs. n. 346/1990¹⁵⁶.

Inoltre, sempre in forza della regola che rendeva applicabili le disposizioni di favore previste in materia di imposta sulle donazioni e successioni, poteva trovare applicazione la riduzione al 50% dell'imposta ordinariamente dovuta per i trasferimenti a titolo oneroso, nel caso in cui il bene non fosse stato sottoposto al vincolo di interesse culturale anteriormente alla stipulazione del contratto di donazione¹⁵⁷.

Anche in tal caso, il contribuente avrebbe dovuto produrre un'attestazione del Ministero per i beni e le attività culturali dalla quale risultasse la sussistenza delle

¹⁵⁶ F. SOLFAROLI CAMILLOCCI, *Le donazioni dopo la L. n. 383 del 2001*, in Fisco, n. 17 del 2002, pag. 2630; A. PISCHETOLA, *Profili fiscali della circolazione dei beni culturali*, in Riv. not., 2005, fasc. 5, pag. 985.

¹⁵⁷ F. SOLFAROLI CAMILLOCCI, *Le donazioni dopo la L. n. 383 del 2001*, cit.; A. PISCHETOLA, *Profili fiscali della circolazione dei beni culturali*, cit., pag. 985-986.

caratteristiche previste dalla normativa a tutela dei beni culturali ed avrebbero potuto trovare applicazione le cause di decadenza dal beneficio.

Come accennato, l'imposta sulle donazioni è stata reintrodotta dalla L. n. 262/2006, con la conseguenza che attualmente il regime fiscale delle donazioni aventi ad oggetto beni culturali viene regolata dall'art. 59 del D.lgs. n. 346/1990.

Il ritorno in vigore del previgente regime fiscale delle donazioni di beni culturali potrebbe aver riaperto il dibattito, sorto anteriormente al 2001, in merito alla debenza o meno dell'imposta in misura fissa nel caso di trasferimenti inferiori alla franchigia¹⁵⁸.

Tale quesito è stato risolto in senso negativo dal Consiglio del Notariato¹⁵⁹.

1.6 L'assolvimento delle imposte mediante cessione di beni culturali

La possibilità di estinguere le obbligazioni tributarie mediante la cessione di beni culturali è stata introdotta con la L. n. 512/1982, i cui articoli 6¹⁶⁰ e 7¹⁶¹ hanno previsto tale possibilità con riferimento, rispettivamente, alle imposte di successione (e relative imposte ipotecarie e catastali) ed alle imposte dirette (IRPEF, IRES, ILOR ed i tributi erariali soppressi di cui all'art. 82 del DPR del 29 settembre 1973, n. 597).

L'art. 20 del D.lgs. del 26 febbraio 1999, n. 46, ha poi previsto l'applicabilità delle disposizioni di cui agli artt. 15-*bis*, 20 e 28-*bis* del DPR del 29 settembre 1973, n. 602, "esclusivamente" alle "entrate tributarie dello Stato", ivi compresa, pertanto, l'IVA¹⁶².

La *ratio* dell'istituto di cui si tratta era quella di consentire ai contribuenti privi di liquidità di far fronte a determinate obbligazioni tributarie mediante un pagamento in natura, quantomeno nelle ipotesi in cui ciò corrispondesse all'interesse dello Stato ad acquisire un bene di interesse culturale, nell'ottica di una miglior tutela dello stesso¹⁶³.

¹⁵⁸ M. ANITA, *Imposte di donazioni: recenti chiarimenti*, in Prat. fisc. prof., n. 15 del 2007, pag. 13. Per un approfondimento del dibattito v. la Nota dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale dell'Umbria - Ufficio 8° - Fiscalità del 31 agosto 2001, Prot. 21343.

¹⁵⁹ v. lo Studio n. 168 del 2006 del Consiglio del Notariato.

¹⁶⁰ L'art. 6 della L. n. 512 del 1982 ha introdotto l'art. 42-*bis* del DPR n. 637/1972.

¹⁶¹ L'art. 7 della L. n. 512 del 1982 ha introdotto l'art. 28-*bis* del DPR n. 602/1973.

¹⁶² v. la Risoluzione del 15 febbraio 2002 n. 43/E dell'Agenzia delle Entrate.

¹⁶³ A. QUATTROCCHI, *Il pagamento delle imposte dirette mediante cessione di beni culturali*, in Dir. prat. trib., n. 1 del 2020, pag. 134.

Tale esigenza era particolarmente avvertita in caso di acquisti *mortis causa* di patrimoni ereditari non comprendenti denaro; in tale circostanza, infatti, si consentiva agli eredi di far fronte all'imposta di successione ed all'Invim mediante la cessione di beni compresi nell'asse ereditario. L'interesse del contribuente risultava, tuttavia, meno rilevante rispetto alla tutela dell'interesse pubblico alla salvaguardia dei beni appartenenti al patrimonio storico ed artistico dello Stato¹⁶⁴.

Sul piano civilistico, la fattispecie delineata dal suddetto art. 28-*bis* viene inquadrata non nello schema dell'obbligazione alternativa¹⁶⁵ ma in quello della *datio in solutum* di cui di cui all'art. 1197 c.c.¹⁶⁶, essendo necessario che il contribuente e l'Amministrazione finanziaria giungano ad un accordo di carattere solutorio, connotato dal reciproco consenso delle parti in ordine al corrispettivo della cessione.

Tale accordo soggiace ad un sindacato c.d. debole del giudice amministrativo, che non può determinare il suddetto corrispettivo in via autoritativa, sostituendo le proprie valutazioni a quelle dell'Amministrazione e a quelle compiute dalle parti dell'accordo.

Tali forme di cessione non rientrano negli atti di natura contrattuale ma costituiscono una modalità di adempimento dell'obbligazione tributaria, con la conseguente irrilevanza delle stesse ai fini dell'imposta di registro¹⁶⁷.

Ciò posto, occorre soffermarsi sulla disciplina della *datio in solutum* in esame.

Per quanto riguarda le imposte sui redditi, l'art. 28-*bis* del DPR n. 602/1973 stabilisce che i soggetti tenuti al pagamento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche

¹⁶⁴ v. La Risoluzione del 24 novembre 2002 n. 308/E dell'Agenzia delle Entrate.

¹⁶⁵ Si parla di obbligazioni alternative quando l'obbligazione ha ad oggetto due o più prestazioni e si estingue mediante l'esecuzione di una sola di esse. Normalmente il potere di scegliere la prestazione da eseguire spetta al debitore, anche se può essere attribuita anche al creditore o ad un terzo. L'obbligazione alternativa si distingue dall'obbligazione facoltativa, che invece è un'obbligazione oggettivamente semplice in quanto la prestazione dedotta in obbligazione e quindi dovuta è una sola ma al debitore viene riconosciuta la facoltà di liberarsi eseguendo una diversa prestazione.

¹⁶⁶ Con l'espressione *datio in solutum*, o prestazione in luogo di adempimento si designa un particolare modo di estinzione dell'obbligazione diverso dall'adempimento, inquadrabile tra i modi di estinzione soddisfatti in quanto volto a soddisfare un interesse succedaneo del creditore. Tale istituto è disciplinato dall'art. 1197 c.c., ai sensi del quale il debitore non può liberarsi eseguendo una prestazione diversa da quella dedotta in obbligazione, salvo che vi sia il consenso del creditore; in tal caso l'effetto estintivo dell'obbligazione si produce nel momento in cui la diversa prestazione viene eseguita. Sulla qualificazione della cessione di beni in pagamento dell'imposta sui redditi v. I. MANZONI, G. VANZ, *Il diritto tributario, Profili teorici e sistematici*, seconda edizione, Torino, 2008, pag. 217; S. BOFFANO, R. CABAZZI, *Il c.d. "baratto amministrativo": una nuova modalità di attuazione della sussidiarietà orizzontale che realizza, da un lato, un risparmio d'imposta e, dall'altro, una minore spesa pubblica*, in Riv. dir. fin., anno 2016, fasc. 4, pag. 541. In giurisprudenza v. TAR Lazio, sez. II, 4 dicembre 2014, n. 12266.

¹⁶⁷ L.G. PASCALI, *Le agevolazioni fiscali in materia di beni culturali*, cit.

e dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, e relativi interessi e sanzioni pecuniarie, possono cedere allo Stato, in pagamento totale o parziale delle imposte stesse e degli accessori, i beni indicati negli articoli 1, 2 e 5 della L. n. 1089/1939, gli archivi o singoli documenti dichiarati di notevole interesse storico a norma dell'art. 36 del DPR n. 1409/1963, nonché le opere di autori viventi o la cui esecuzione risalga anche ad epoca inferiore al cinquantennio, di cui lo Stato sia interessato all'acquisizione, con la precisazione che tale disposizione non si applica ai sostituti d'imposta.

L'assolvimento delle imposte sui redditi e dell'imposta di successione mediante cessione di beni di interesse storico-artistico deve essere preceduto da un apposito procedimento avviato su iniziativa del privato che intende avvalersi di tale istituto.

In particolare, il contribuente deve presentare la proposta di cessione contenente la descrizione dettagliata dei beni offerti in pagamento, corredata da idonea documentazione al Ministero dei beni e delle attività culturali. L'Amministrazione deve quindi attestare per ogni singolo bene l'esistenza delle caratteristiche previste dalla legge e dichiarare l'interesse dello Stato ad acquisire i beni offerti dal privato.

Le condizioni ed il valore della cessione sono stabiliti con decreto del Ministero per i beni e le attività culturali di concerto con il Ministero delle Finanze e sentita una commissione appositamente nominata dal Ministero per i beni e le attività culturali.

Tale decreto è emanato entro sei mesi dalla presentazione della proposta di cessione ed è notificato al richiedente, che deve notificare la propria accettazione al medesimo Ministero entro due mesi dalla notifica del decreto, a pena di decadenza.

La presentazione della proposta non sospende il pagamento delle imposte, fermo restando che dopo il trasferimento dei beni il privato può chiedere il rimborso delle imposte eventualmente pagate nel periodo intercorrente tra la data di presentazione della proposta di cessione e quella della consegna dei beni o della trascrizione, ovvero può utilizzare, anche frazionatamente, l'importo della cessione per il pagamento delle imposte la cui scadenza è successiva al trasferimento dei beni. Qualora il privato, nei cinque anni successivi al trasferimento dei beni, non abbia potuto utilizzare per il pagamento delle imposte sui redditi l'importo integrale della cessione può chiedere il rimborso della

differenza, senza corresponsione di interessi. Tali previsioni non valgono a consentire la possibilità di estinguere mediante cessione crediti futuri¹⁶⁸.

La proposta è revocabile all'atto dell'audizione presso la commissione ovvero nei quindici giorni successivi con atto notificato al Ministero per i beni e le attività culturali.

Qualora la cessione abbia ad oggetto beni mobili, questi devono essere consegnati entro i trenta giorni successivi alla notifica dell'accettazione; con la consegna la proprietà dei beni passa allo Stato. Se invece la cessione ha ad oggetto beni immobili, il trasferimento allo Stato avviene a condizione che i beni siano liberi da ipoteche, iscrizioni e trascrizioni pregiudizievoli. Il decreto ministeriale contenente le condizioni ed il valore della cessione e la dichiarazione di accettazione, con firma autenticata, costituiscono titolo per la trascrizione del trasferimento nei registri immobiliari. Il trasferimento dei beni allo Stato ha effetto dalla data di notifica della dichiarazione di accettazione.

Qualora l'Amministrazione competente non intenda acquisire i beni offerti in cessione, il Ministero per i beni e le attività culturali provvede con decreto adottato di concerto con il Ministero delle finanze e lo notifica al richiedente entro sei mesi dalla presentazione della proposta di cessione.

Per quanto riguarda la cessione di beni culturali per l'assolvimento dell'imposta di successione, la norma di riferimento è l'art. 42-*bis* del DPR del 26 ottobre 1972, n. 637.

Tale disposizione attribuisce agli eredi ed ai legatari la possibilità di cedere allo Stato, a scomputo totale o parziale dell'imposta di successione, delle relative imposte ipotecarie e catastali, degli interessi e delle sanzioni i beni indicati negli artt. 1, 2 e 5 della L. del 30 settembre 1963, n. 1409, nonché le opere di autori viventi o la cui esecuzione risalga anche ad epoca inferiore al cinquantennio. Anche in tal caso la cessione è consentita a condizione che lo Stato abbia interesse all'acquisizione dei beni del privato.

Al pari di quanto previsto in relazione alle imposte sui redditi, la cessione di beni culturali effettuata in pagamento dell'imposta di successione deve essere preceduta da un particolare procedimento avviato su iniziativa dei contribuenti interessati.

In particolare, la proposta di cessione, contenente la descrizione dettagliata dei beni offerti in cessione e corredata da idonea documentazione, deve essere sottoscritta a pena

¹⁶⁸ v. la Risoluzione del 5 agosto 2008 n. 347/E dell'Agenzia delle Entrate; in dottrina v. A. GUIDARA, *Riscossione fiscale ed opere d'arte*, in *Dir. prat. trib.*, n. 3 del 2019, pag. 1091.

di nullità da tutti gli eredi o dal legatario e deve essere presentata al Ministero per i beni e le attività culturali ed al competente Ufficio del registro nei termini previsti per il pagamento delle imposte di successione. A seguito di tale adempimento, spetta all'Amministrazione competente attestare per ogni singolo bene l'esistenza delle caratteristiche prescritte dalla normativa in materia di tutela dei beni culturali e dichiarare l'interesse dello Stato all'acquisizione dei beni offerti.

Anche in tal caso si prevede che le condizioni ed il valore della cessione siano determinati con decreto del Ministero per i beni e le attività culturali, sentita una Commissione che viene appositamente nominata; il privato può chiedere di essere sentito da tale Commissione personalmente o a mezzo di un delegato.

Diversamente da quanto previsto in materia di imposte sui redditi, l'art. 42-*bis* impone al Ministero per i beni e le attività culturali che abbia ricevuto una proposta di cessione di beni in pagamento dell'imposta di successione di informare gli enti territoriali nella cui circoscrizione si trovano i beni offerti in cessione, per acquisirne il parere. Su richiesta degli interessati, inoltre, la suddetta Commissione viene integrata da un rappresentante, con voto consultivo, di ciascuno degli enti richiedenti.

Il decreto contenente il valore e le condizioni della cessione deve essere emanato entro sei mesi dalla presentazione della proposta di cessione e deve essere notificato al richiedente; quest'ultimo deve notificare la propria accettazione al Ministero per i beni e le attività culturali entro due mesi dalla notifica del decreto, a pena di decadenza.

Il Ministero provvede con decreto di concerto con il Ministero delle Finanze anche nel caso in cui non intenda acquisire i beni offerti in cessione.

Analogamente a quanto previsto per le imposte sui redditi, si prevede che la presentazione della proposta di cessione in assolvimento dell'imposta di successione non abbia effetto interruttivo dei termini di pagamento e che il trasferimento della proprietà dei beni dal privato allo Stato avvenga, se si tratta di beni mobili, con la consegna da effettuare nei trenta giorni successivi alla notifica dell'accettazione, mentre, se si tratta di beni immobili, dalla data di notifica della dichiarazione di accettazione; in quest'ultimo caso, il decreto ministeriale contenente le condizioni ed il valore della cessione e la dichiarazione di accettazione, con firme autenticate, costituiscono titolo per la trascrizione del trasferimento nei registri immobiliari.

Ai fini dell'estinzione del debito tributario, gli eredi devono produrre all'Ufficio del registro, entro sessanta giorni dalla dichiarazione di accettazione, le copie autentiche dell'accettazione stessa e del decreto indicante il valore dei beni ceduti.

Rispetto a quanto previsto in relazione alle imposte sui redditi, diverse sono le regole dettate per il caso in cui il valore dei beni ceduti non coincida con l'importo complessivo dell'imposta di successione, degli interessi e delle sanzioni.

Invero, l'art. 42-*bis* del DPR n. 637/1972 stabilisce che qualora il valore dei beni ceduti ecceda l'importo dell'imposta e degli accessori, al cedente non compete alcun rimborso per l'eccedenza, mentre se il valore dei beni è inferiore all'importo dell'imposta e dei relativi accessori il contribuente è tenuto a pagare la differenza.

Da ultimo, la medesima disposizione prevede che qualora la cessione non abbia luogo l'erede è tenuto al pagamento dell'imposta e degli interessi moratori previsti dalla L. del 26 gennaio 1961, n. 29, senza applicazione di penalità. Il Ministero per i beni e le attività culturali comunica immediatamente la mancata cessione al competente Ufficio del registro. Dalla data di ricevimento di tale comunicazione iniziano a decorrere i termini per il pagamento dell'imposta e dei relativi accessori.

2. Misure fiscali a sostegno delle erogazioni liberali

2.1 La nozione di “erogazione liberale”

Dal punto di vista civilistico, gli atti di liberalità sono quegli atti che un soggetto compie con l'intento di arricchire altri, depauperando il proprio patrimonio e nella consapevolezza di non esservi costretto da alcun vincolo morale o giuridico.

Come è noto, l'ordinamento civilistico italiano conosce un principio generale di fondo, secondo il quale tutti gli spostamenti patrimoniali devono essere sorretti da una valida causa giustificativa; in mancanza di tale causa, l'autore dell'atto può esperire i rimedi all'uopo predisposti, rappresentati dall'azione di ripetizione dell'indebito ex art. 2033 c.c. o dall'azione sussidiaria di arricchimento senza causa ex art. 2041 c.c.

Gli atti che realizzano uno spostamento patrimoniale per spirito di liberalità sono atti sorretti da una causa debole, in quanto economicamente disinteressata, e l'ordinamento supplisce a tale debolezza causale attraverso l'imposizione della forma solenne dell'atto pubblico. Tale prescrizione formale vale, in particolare, per le liberalità donative, ossia quegli atti di liberalità che rientrano nello schema del contratto di donazione di cui all'art. 769 c.c., salvo che si tratti di donazione di modico valore. Il requisito della forma solenne non riguarda, invece, le liberalità c.d. indirette.

Gli atti compiuti per spirito di liberalità rientrano tra gli atti a titolo gratuito ma non ne esauriscono il novero. In altri termini, tra gli “atti di liberalità” e gli “atti a titolo gratuito” intercorre un rapporto di *species a genus*.

Invero, il carattere “gratuito” dell'atto deriva dalla circostanza che un soggetto si obblighi ad eseguire una determinata prestazione senza ricevere in cambio alcuna controprestazione, circostanza che non vale di per sé a qualificare l'atto come liberalità.

Sebbene la distinzione tra atti gratuiti ed atti di liberalità sia pacifica, tesi differenti sono emerse in dottrina in merito all'individuazione del criterio discreto¹⁶⁹.

Secondo una parte della dottrina gli atti di liberalità e gli atti gratuiti si distinguono in quanto i primi comportano l'arricchimento di un soggetto al quale corrisponde il depauperamento del soggetto che compie la liberalità, mentre i secondi comporterebbero

¹⁶⁹ Riporta le due tesi F. CARINGELLA, *Manuale di diritto civile*, Roma, 2018, pag. 2214.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

un risparmio di spesa senza alcun incremento patrimoniale e senza alcun impoverimento del patrimonio del soggetto che compie l'atto a titolo gratuito.

Secondo altra parte della dottrina, invece, la differenza tra l'una e l'altra categoria di atti risiederebbe nel c.d. *animus donandi*, vale a dire nell'esistenza o meno di un interesse economicamente rilevante sotteso al compimento dell'atto.

Sul piano fiscale, le erogazioni liberali assumono rilevanza tramite la previsione di apposite fattispecie agevolative. L'analisi comparata di diverse legislazioni fiscali dimostra che tali fattispecie possono essere strutturate in vario modo (deduzioni/detractions dal reddito imponibile, credito di imposta, rimborso di imposta), spesso con la previsione di soglie e limiti massimi¹⁷⁰. Con riguardo all'ordinamento italiano, i benefici principali sono quelli previsti dal DPR n. 917/1986, dal D.lgs. del 14 marzo 2005, n. 35, e dall'art. 1 del D.L. n. 83/2014, istitutivo del c.d. *Art bonus*.

Tali benefici si sostanziano, a seconda della natura del relativo beneficiario, nella detraibilità o nella deducibilità delle somme erogate a favore di determinati soggetti in considerazione della particolare meritevolezza delle finalità da questi perseguite.

Sebbene tali benefici appaiano *prima facie* insuscettibili di dar luogo a perplessità in ordine alla relativa legittimità, un'analisi più attenta del quadro costituzionale e della normativa nazionale ed europea di riferimento consente di individuare alcune problematiche di fondo, relative soprattutto alla deducibilità dal reddito di impresa dei c.d. "oneri di utilità sociale" di cui all'art. 100 del DPR n. 917/1986.

Per quanto riguarda la legittimità costituzionale, la questione si inserisce nel più ampio contesto del rapporto che intercorre tra le agevolazioni fiscali ed il principio di capacità contributiva, inteso quale declinazione in ambito fiscale del principio di uguaglianza sancito dall'art. 3 della Carta fondamentale. Sotto questo profilo, sembra corretto ritenere che le norme che consentono di dedurre dal reddito le spese sostenute a favore del settore culturale siano costituzionalmente legittime in quanto frutto di un bilanciamento tra valori parimenti dotati di copertura costituzionale: da un lato, l'interesse

¹⁷⁰ Per un approfondimento in chiave comparatistica v. S. HEMELS, *Tax Incentives for Museums and Cultural Heritage*, in *Tax Incentives for the Creative Industries*, 2017, pag. 107. Per un breve approfondimento in ordine alla genesi delle agevolazioni italiane v. G. TRUPIANO, *Italy Increases Use of Tax Benefits to Encourage Cultural Donations From Private Sector*, in *Tax Notes International*, 2002, pag. 1309. Sull'utilizzo della leva fiscale a sostegno del mecenatismo nell'ordinamento spagnolo v. A. MUNOZ VILLAREAL, *Fiscalidad y Financiación del mecenazgo cultural, Teoría y Práctica*, Lex Nova, 2016.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

all'ottimizzazione della pretesa tributaria, volto a tutelare il c.d. interesse fiscale desumibile dall'art. 53 Cost.¹⁷¹, dall'altro, l'interesse pubblico alla conservazione del patrimonio storico-artistico della Nazione consacrato dall'art. 9 Cost¹⁷².

Quanto agli ulteriori aspetti critici, occorre preliminarmente svolgere alcune considerazioni riguardanti il concetto di "impresa" ed il relativo regime tributario.

La nozione di "attività commerciale" ed il trattamento fiscale cui essa soggiace sono basati su un modello di impresa plasmato sulle realtà produttive che operano sul mercato secondo assetti oneroso-corrispettivi, senza né richiedere elementi ulteriori (quale il perseguimento di uno scopo di lucro) né ammettere che possano considerarsi "imprese" le gestioni finalizzate alla mera erogazione di capitale¹⁷³.

Del resto, il fatto che l'impresa normalmente operi sul mercato secondo assetti corrispettivi trova conferma nella disciplina normativa del reddito di impresa.

Da un lato, infatti, le erogazioni liberali ricevute da un'impresa concorrono a formare il reddito di impresa ma vengono qualificate e trattate fiscalmente alla stregua di "sopravvenienze" e, dunque, di entrate eccezionali rispetto alla gestione ordinaria¹⁷⁴.

Dall'altro, la necessità di una norma che preveda espressamente la deducibilità di talune erogazioni liberali dimostra che tali oneri non sono normalmente deducibili sulla base delle regole ordinarie che regolano la deducibilità dei costi di impresa¹⁷⁵.

Ed è proprio in relazione a tali regole che sono stati sollevati dubbi in merito alla ammissibilità della norma che consente all'impresa di dedurre gli oneri di utilità sociale.

¹⁷¹ L'interesse fiscale è, più precisamente, l'interesse della collettività al reperimento delle risorse finanziarie necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche (sul rapporto tra l'interesse fiscale e la capacità contributiva individuale v. P. BORIA, *La dialettica costituzionale del fenomeno tributario*, in Dir. prat. trib., n. 5 del 2004, pag. 10987).

¹⁷² Il tema del rapporto delle agevolazioni fiscali con il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. ha già formato oggetto di approfondimento nel paragrafo dedicato alla legittimità costituzionale delle agevolazioni previste a favore dei proprietari dei beni di interesse culturale, al quale si rimanda.

¹⁷³ L. CASTALDI, *Enti non commerciali (diritto tributario)*, in Enc. dir., pag. 547.

¹⁷⁴ Ai sensi dell'art. 88, comma 3, del DPR n. 917/1986, "sono inoltre considerati sopravvenienze attive: (...) b) i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, esclusi i contributi di cui alle lettere g) ed h) del comma 1 dell'art. 85 e quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato. Tali proventi concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono stati incassati o in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi ma non oltre il quarto".

¹⁷⁵ Si tratta delle regole dettate dall'art. 109 del DPR n. 917/1986.

In particolare, il dubbio principale attiene alla compatibilità delle previsioni in esame con il principio di inerenza, in virtù del quale ogni onere per essere fiscalmente rilevante (e quindi deducibile) deve afferire all'attività produttiva dell'impresa.

Tal principio, pur non essendo espressamente sancito a livello normativo, è considerato un principio immanente nell'ordinamento tributario italiano; di esso si tratterà più approfonditamente nel paragrafo dedicato alle sponsorizzazioni.

Ai fini che qui interessano occorre sottolineare che il principio di inerenza trae origine da un duplice ordine di considerazioni: da un lato, vi è la necessità di circoscrivere il prelievo fiscale al reddito "effettivo" dell'impresa, determinato al netto dei costi sostenuti per produrlo; dall'altro, occorre considerare che l'impresa, agendo sulla base del c.d. criterio di economicità, si pone come obiettivo minimo (se non il conseguimento di un utile) quantomeno la copertura dei costi sostenuti.

Il problema della deducibilità delle erogazioni liberali attiene dunque all'ammissibilità di un beneficio fiscale che presuppone un comportamento che un'impresa difficilmente tiene in modo spontaneo, trattandosi di una condotta che mal si concilia con gli obiettivi economici (*rectius*, di economicità) da essa perseguiti¹⁷⁶.

Il secondo aspetto problematico riguarda la compatibilità delle agevolazioni concesse alle imprese che sostengono oneri di utilità sociale con la disciplina europea in materia di aiuti di stato. Tale questione viene in rilievo sotto un duplice profilo.

In *primis*, le misure fiscali volte a ridurre il reddito imponibile delle (sole) imprese che sostengono gli oneri previsti dal DPR n. 917/1986 rischiano di rientrare nell'ambito di operatività del divieto di aiuti di stato sancito dall'art. 107 del TFUE¹⁷⁷; occorrerà dunque verificare la sussistenza dei presupposti richiesti da tale disposizione affinché si configuri un aiuto di Stato incompatibile con l'ordinamento europeo, tenendo conto del fatto che secondo il costante orientamento seguito dalle Istituzioni europee l'idoneità delle misure agevolative a falsare la concorrenza tra gli Stati Membri si deve considerare sostanzialmente in *re ipsa*¹⁷⁸.

¹⁷⁶ S. GIANONCELLI, *Fiscalità di impresa e utilità sociale*, cit., pagg. 191-193 e pag. 202.

¹⁷⁷ In questa prima ipotesi, la disparità di trattamento suscettibile di alterare la concorrenza è particolarmente evidente se si considerano quelle imprese che, pur sostenendo oneri connessi al perseguimento di finalità di interesse generale, non rientrano tuttavia nell'ambito di operatività delle agevolazioni contemplate dall'art. 100 del DPR n. 917/1986 e non sono dunque destinatarie di alcun trattamento di favore.

¹⁷⁸ Il tema degli aiuti di stato verrà trattato *funditus* nel paragrafo dedicato alle misure a favore dei soggetti che intervengono nel settore della cultura, nel perseguimento o meno di uno scopo di profitto.

In *secundis*, si può ritenere che gli effettivi beneficiari del trattamento fiscale di vantaggio siano gli enti destinatari delle erogazioni deducibili ai sensi dell'art. 100 del DPR n. 917/1986. Vista in questa prospettiva, la questione finisce per alimentare l'annoso dibattito, tuttora in corso, sulla compatibilità dei regimi fiscali volti a favorire il settore del *no profit* con la normativa in materia di concorrenza¹⁷⁹.

Entrambe le problematiche evidenziate potrebbero essere risolte (o quantomeno attenuate) riconoscendo un ruolo più ampio all'impresa, da concepire non più quale mero operatore economico che persegue unicamente il proprio interesse alla massimizzazione del profitto ma quale "*agente creatore di utilità sociale*", indipendentemente dall'esistenza di vincoli normativi¹⁸⁰ o convenzionali¹⁸¹.

Quanto al primo profilo critico, relativo al rapporto con il principio di inerenza, occorre sottolineare che la possibilità di ricondurre anche gli interessi socialmente rilevanti nell'ambito della sfera imprenditoriale consentirebbe di ampliare il concetto di "inerenza" e di ricompredervi anche i costi sostenuti per il finanziamento di enti preordinati alla realizzazione di finalità socialmente utili¹⁸².

In quest'ottica, una previsione che consenta all'impresa di dedurre gli oneri di utilità sociale sarebbe in linea con le regole generali che presiedono alla determinazione del reddito di impresa, con particolare riguardo al suddetto principio di inerenza.

Inoltre, a favore dell'ammissibilità di tale previsione milita anche un argomento di ordine sistematico, rappresentato dal generale *favor* che il legislatore dimostra, in ambiti extrafiscali, verso gli atti di liberalità diretti a realizzare interessi socialmente rilevanti.

Si pensi, in particolare, all'art. 163 del D.lgs. del 12 gennaio 2019, n. 14¹⁸³, che, in tema di revocatoria fallimentare, esclude dal regime di inefficacia *ex lege* previsto per gli atti a titolo gratuito una serie di atti, tra i quali quelli compiuti "*a scopo di pubblica utilità*", a condizione che la liberalità sia proporzionata al patrimonio del debitore.

¹⁷⁹ S. GIANONCELLI, *Fiscalità di impresa e utilità sociale*, cit., pagg. 185-186.

¹⁸⁰ Il riferimento è alla c.d. impresa sociale di cui al D.lgs. n. 24 marzo 2006, n. 155.

¹⁸¹ Il riferimento è alle c.d. società *benefit*, recentemente introdotte nell'ordinamento giuridico italiano, il cui tratto distintivo è rappresentato dalla coesistenza della finalità lucrativa con la finalità di beneficio comune indicata nell'oggetto sociale.

¹⁸² S. GIANONCELLI, *Fiscalità di impresa e utilità sociale*, cit., pagg. 209-210.

¹⁸³ v. l'art. 163 del D.lgs. del 12 gennaio 2019, n. 14, recante il "*Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza*". Una disposizione analoga era contenuta anche nell'art. 64 della previgente R.D. del 12 marzo 1942, n. 267.

Quanto al secondo aspetto, relativo al rapporto con il diritto UE, viene in considerazione l'apertura dell'ordinamento europeo all'idea secondo la quale la funzione "sociale" dell'impresa deve svolgersi nell'ambito di un quadro normativo strutturato, in modo tale da attribuire un significato ben preciso a concetti generici, quali quelli di "utilità sociale" e di "interessi generali"¹⁸⁴.

La concezione dell'impresa quale ente volto a perseguire (anche) fini di utilità sociale presenta evidenti punti di contatto con le teorie riguardanti la c.d. responsabilità sociale dell'impresa (RSI), laddove con tale espressione si intende la "*responsabilità delle imprese per il loro impatto sulla società*"¹⁸⁵.

Sebbene alcuni autori escludano la possibilità di ricondurre il fenomeno del mecenatismo nell'ambito della RSI, essendo le liberalità condotte strumentali ad una mera politica d'immagine dell'impresa¹⁸⁶, giova ricordare che tanto la giurisprudenza costituzionale quanto l'Amministrazione finanziaria tendono a riconoscere alle imprese una funzione di carattere "*sociale, sia interna che esterna al loro sistema*"¹⁸⁷, che esse svolgono "*nella vita economica e sociale della Nazione*"¹⁸⁸.

D'altronde, un riconoscimento legislativo della possibile coesistenza di finalità lucrative e finalità "*di beneficio comune*" in capo al medesimo soggetto è contenuto nella L. del 28 dicembre 2015, n. 208, con la quale è stato introdotto nell'ordinamento italiano l'istituto delle società *benefit*, sulle quali ci si soffermerà in un apposito paragrafo.

Nei paragrafi seguenti verranno esaminate dapprima le misure che consentono la detraibilità/deducibilità di talune erogazioni liberali a sostegno di beni e attività di

¹⁸⁴ cfr. S. GIANONCELLI, *Fiscalità di impresa e utilità sociale*, cit., pagg. 231-232, e la Comunicazione del 25 ottobre 2011 della Commissione Europea.

¹⁸⁵ cfr. "*Communication from the commission to the European parliament, the council, the European economic and social committee and the committee of the regions A renewed EU strategy 2011-14 for Corporate Social Responsibility*", COM/2011/0681 final, consultabile al seguente indirizzo: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52011DC0681>. Anteriormente, la Commissione Europea aveva definito la corporate social responsibility come "*a concept whereby companies integrate social and environmental concerns in their business operations and in their interaction with their stakeholders on a voluntary basis*" (cfr. COM (2001)366). Il venir meno di ogni riferimento alla "volontarietà" dell'intervento sociale testimonia il passaggio da una visione fondata sulla "spontaneità" della condotta socialmente utile ad una concezione della RSI che ne valorizza la dimensione oggettiva, intesa in termini di "effetti" che l'azione della società produce sull'ambiente e sui soggetti estranei alla compagine sociale (c.d. *stakeholders*).

¹⁸⁶ In tal senso v. M. LIBERTINI, *Impresa e finalità sociali. Riflessioni sulla teoria della responsabilità sociale dell'impresa*, in Riv. soc., n. 1 del 2009, pag. 19.

¹⁸⁷ Risoluzione del 17 luglio 2002 n. 234/E dell'Agenzia delle Entrate.

¹⁸⁸ Corte cost., 28 aprile 1983, n. 108.

interesse culturale - alle quali si riferiscono le considerazioni sopra svolte in ordine al rapporto con il diritto interno ed europeo - e successivamente l'*Art bonus*.

2.2 La normativa fiscale anteriore all'*Art bonus*

Le agevolazioni fiscali a favore di soggetti che effettuano erogazioni liberali disciplinate dalla normativa anteriore alla norma istitutiva dell'*Art bonus* si sostanziano nella previsione di taluni oneri detraibili e deducibili dal reddito delle persone fisiche e dal reddito di impresa ai sensi degli artt. 15, 100 e 147 del DPR n. 917/1986, che prevedono agevolazioni diverse a seconda della natura del soggetto erogante¹⁸⁹ - nonché nell'agevolazione c.d. "più dai meno versi" di cui all'art. 14 del DL. n. 35/2005.

Tali norme devono essere coordinate con quelle che prevedono agevolazioni fiscali in relazione alle erogazioni liberali effettuate a favore degli enti che acquistano la qualifica di Enti del Terzo Settore, previste dall'art. 83 del Codice del Terzo Settore, sulle quali ci si soffermerà nel paragrafo ad esse dedicato.

2.2.1 Le agevolazioni in materia di imposte sui redditi

2.2.1.1 Persone fisiche ed enti non commerciali

Per quanto riguarda le persone fisiche e gli enti non commerciali, gli artt. 15 e 147 del DPR n. 917/1986 prevedono la detraibilità dall'imposta lorda, nella misura del 19%, di alcune tipologie di erogazioni liberali, qualora esse non siano deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formare il reddito complessivo.

¹⁸⁹ Le fattispecie agevolative disciplinate dal DPR n. 917/1986 variano a seconda sia del beneficiario sia dell'autore della liberalità; in particolare, sotto questo secondo profilo occorre distinguere tra soggetti passivi IRPEF e soggetti passivi IRES e, nell'ambito di questi ultimi, tra società ed enti commerciali da un lato ed enti non commerciali dall'altro. Ad avviso di alcuni, un sistema strutturato in questo modo comporta una discriminazione in ordine ai limiti posti alla fruibilità dei benefici riconosciuti in relazione alle liberalità effettuate da soggetti appartenenti alla medesima categoria a seconda che vi sia o meno lo svolgimento di un'attività di impresa, nonostante le predette liberalità non siano in alcun modo strumentali a tali attività (in tal senso v. G. TOMASIN – E. ZANETTI, *Deducibilità delle erogazioni liberali: disciplina generale e sue incongruenze*, in Fisco, n. 36 del 2000, pag. 11050).

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

In *primis*, viene in considerazione la lett. h) del suddetto art. 15, che prevede la detraibilità di talune liberalità ritenute di particolare interesse scientifico e culturale¹⁹⁰.

Si tratta, in particolare, delle erogazioni liberali in denaro effettuate a favore di determinati soggetti (Stato, Regioni, enti territoriali locali, enti pubblici, fondazioni e associazioni riconosciute senza scopo di lucro) che svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico o che organizzano e realizzano attività culturali, effettuate in base ad apposita convenzione, a condizione che tali elargizioni siano dirette, in base ad apposita convenzione, all'acquisto, alla manutenzione ed al restauro¹⁹¹ di beni di interesse culturale di cui all'art. 1 della L. n. 1089/1939 e del DPR n. 1409/1963, ivi comprese le erogazioni effettuate per l'organizzazione in Italia e all'estero di mostre e di esposizioni di rilevante interesse scientifico-culturale delle cose anzidette, e per gli studi e le ricerche eventualmente a tal fine necessari, nonché per ogni altra manifestazione di rilevante interesse scientifico-culturale anche ai fini didattico-promozionali, ivi compresi gli studi, le ricerche, la documentazione e la catalogazione, e le pubblicazioni relative ai beni culturali.

Le iniziative culturali devono essere autorizzate, previo parere del competente comitato di settore del Consiglio nazionale per i beni culturali e ambientali, dal Ministero per i beni e le attività culturali, che deve approvare la previsione di spesa ed il conto consuntivo. Il medesimo Ministero stabilisce, inoltre, i tempi necessari affinché le erogazioni liberali fatte a favore delle associazioni legalmente riconosciute, delle

¹⁹⁰ N. FORTE, *Deduzioni e detrazioni: le erogazioni liberali effettuate dalle persone fisiche*, in Corr. trib., n. 22 del 2006, pag. 1716.

¹⁹¹ Come evidenziato dalla Circolare n. 183 del 2005 del Ministero per i beni e le attività culturali, per quanto riguarda la nozione di "restauro", vengono in considerazione i chiarimenti forniti dal Ministero per i beni e le attività culturali con nota prot. n. 5986 del 30 marzo 2004, in cui si precisa che *"allo scopo di agevolare l'individuazione degli interventi ammissibili sul bene culturale a fini di sgravio fiscale, può essere utile rammentare le disposizioni della circolare ministeriale 264/1984 (...), la quale, ancorché dettata in relazione alla disciplina di cui alla legge n. 1552 del 1961 (...) in materia di partecipazione dello Stato, mediante contributi, alle spese di restauro sostenute da soggetti privati, vale a circoscrivere l'ambito degli interventi riconducibili alla nozione di "restauro" tradizionalmente accolta. In essa si precisa che le opere ammissibili a contributo sono quelle di carattere restaurativo quali ad esempio tetti, coperture, consolidamenti di fondazioni o generici, pavimentazioni ed ogni altro intervento che investa gli aspetti artisticamente ed architettonicamente significativi... e per i quali siano richiesti procedimenti tecnici e metodologici speciali. Restano dunque esclusi gli interventi di riuso ed adeguamento funzionale (impianti termici, idraulici, elettrici etc.). Si ritiene, tuttavia, che tale esclusione non sia assoluta perché se interventi di tal fatta risultano indispensabili al fine di mantenere al bene l'originaria e tradizionale destinazione d'uso (si pensi alle Chiese), con conseguenti palesi vantaggi sotto il profilo della conservazione, non v'è motivo valido per sottrarle al beneficio previsto (...)"*.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

istituzioni e delle fondazioni siano utilizzate per gli scopi indicati dall'art. 15, lett. h) del DPR n. 917/1986, e controlla l'impiego delle erogazioni stesse. Tali termini possono essere prorogati una sola volta e per cause non imputabili al donatario.

Le erogazioni non integralmente utilizzate nei termini assegnati affluiscono all'entrata del bilancio dello Stato, o delle Regioni e degli enti locali territoriali nel caso di attività o manifestazioni in cui essi siano direttamente coinvolti, e sono destinate ad un fondo da utilizzare per le attività culturali previste per l'anno successivo.

Il Ministero per i beni e le attività culturali comunica, entro il 31 marzo di ciascun anno, al centro informativo del Dipartimento delle entrate del Ministero dell'economia e delle finanze, l'elenco nominativo dei soggetti erogatori, nonché l'ammontare delle erogazioni effettuate entro il 31 dicembre dell'anno precedente.

Il beneficio fiscale in esame opera solo con riferimento alle erogazioni che siano dirette ai beni previsti dall'art. 1 della L. 1089/1939 e dal DPR n. 1409/1963; esso non è invece applicabile alle erogazioni a sostegno dei beni di cui all'art. 5 della L. n. 1089/1939 (art. 10, comma 3, lett. e), del D.lgs. n. 42/2004). Tale esclusione non appare tuttavia condivisibile, giacché comporta l'inoperatività dell'agevolazione in presenza di erogazioni liberali finalizzate all'acquisto od alla conservazione di beni, quali le biblioteche o le pinacoteche, non espressamente ricomprese nel suddetto art. 1¹⁹².

Secondo quanto precisato dall'Amministrazione finanziaria¹⁹³ sulla base di un parere reso in merito dal Consiglio di Stato¹⁹⁴, tra i soggetti beneficiari della suddetta agevolazione rientrano anche le parrocchie.

L'estensione del beneficio alle erogazioni effettuate a favore delle parrocchie è stata argomentata sulla base delle seguenti considerazioni: sono enti riconosciuti, in quanto l'art. 29 della L. del 20 maggio del 1985, n. 2222, stabilisce che le Parrocchie "*acquistano la personalità giuridica civile dalla data di pubblicazione nella Gazzetta ufficiale del decreto del Ministro dell'interno che conferisce alle singole diocesi e parrocchie la qualifica di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto*"; non perseguono fini di lucro; realizzano interventi su beni culturali tutelati ai sensi del D.lgs. n. 42/2004.

¹⁹² M. C. FREGNI, *Il regime fiscale*, in *Diritto e gestione dei beni culturali*, cit., pag. 272.

¹⁹³ Risoluzione del 5 aprile 2005 n. 42/E dell'Agenzia delle Entrate; per un commento a tale Risoluzione v. P. CLEMENTI, *Le Entrate su liberalità a parrocchie per iniziative culturali*, Enti no profit, n. 6 del 2005.

¹⁹⁴ v. il parere n. 66 del 31 gennaio 1989.

Del resto, l'assenza di finalità istituzionali nel settore dei beni culturali non preclude alle parrocchie di essere destinatarie delle erogazioni agevolate previste dalla disposizione in esame, in quanto la stessa non pone tale condizione. Sotto questo profilo, le erogazioni di cui all'art. 15, lett. h) si differenziano, infatti, da quelle previste dall'art. 100, comma 2, lettera m) del DPR n. 917/1986, in relazione alle quali lo svolgimento di compiti istituzionali nel settore dei beni culturali è stato espressamente stabilito dal decreto del Ministero per i beni e le attività culturali del 3 ottobre 2002¹⁹⁵.

Per poter essere detraibili le erogazioni devono essere effettuate tramite una banca, un ufficio postale o uno dei sistemi di pagamento previsti dall'art. 23 del D.lgs. del 9 luglio 1997, n. 241 (carte di debito e di credito, prepagate e assegni bancari e circolari)¹⁹⁶.

Inoltre, come precisato dalla norma, le suddette erogazioni devono essere effettuate sulla base di un'apposita "convenzione", in merito alla quale il Ministero dei beni e delle attività culturali ha fornito alcuni chiarimenti.

In primo luogo, sul piano soggettivo, è stato chiarito che tale convenzione deve intercorrere tra il soggetto erogatore ed il beneficiario attuatore dell'iniziativa culturale.

In secondo luogo, il Ministero ha precisato che essa "*deve essere stipulata in forma scritta ai sensi di quanto previsto dall'art. 17 del R.D. n. 2440 del 1923, se uno dei soggetti in causa è un'amministrazione pubblica, un ente o un'istituzione pubblica e dovrà essere corredata da un progetto nel quale siano specificati i costi complessivi, le fonti di finanziamento nelle quali rientrano anche le liberalità, l'avvenuto versamento delle somme erogate ed i tempi di attuazione dell'iniziativa. Se trattasi invece di persone giuridiche private senza scopo di lucro e persone fisiche, dovrà essere stipulato un accordo scritto comprovante la volontà di voler realizzare l'iniziativa culturale e di voler contribuire al sostegno finanziario della medesima beneficiando degli sgravi fiscali connessi, corredata dalla documentazione sopraccitata*"¹⁹⁷.

Come sopra ricordato, la detraibilità dell'erogazione è consentita a condizione che sia stato espletato un particolare procedimento. In particolare, richiede l'autorizzazione da parte del Ministero per i beni e le attività culturali, previo parere del competente

¹⁹⁵ v. al riguardo la Risoluzione del 20 ottobre 2003 n. 198/E dell'Agenzia delle Entrate.

¹⁹⁶ Risoluzione del 14 giugno 2007 n. 133/E dell'Agenzia delle Entrate.

¹⁹⁷ Circolare del Ministero per i beni e le attività culturali n. 183 del 22 dicembre 2005.

comitato di settore del Consiglio nazionale per i beni culturali e ambientali, delle iniziative culturali che beneficiano dell'erogazione liberale¹⁹⁸.

Oltre a rilasciare la suddetta autorizzazione, il MiBACT deve approvare la previsione di spesa ed il conto consuntivo, stabilire i tempi necessari affinché le erogazioni liberali siano impiegate per gli scopi indicati dalla legge e controllare l'impiego delle erogazioni stesse. Sul punto, il Ministero per i beni e le attività culturali ha precisato che il soggetto erogatore, per poter usufruire delle agevolazioni fiscali, deve presentare alla Soprintendenza competente per settore un'istanza corredata da una serie di dati e documenti¹⁹⁹ e relativa alle erogazioni liberali effettuate per ciascun anno finanziario.

A seguito di ciò, il soggetto beneficiario dell'erogazione liberale, facendo esplicito riferimento al contributo dell'erogatore, richiede alla suddetta Soprintendenza l'approvazione della previsione di spesa inerente alle attività finanziate.

La Soprintendenza deve quindi provvedere a vistare, per approvazione, la previsione di spesa trasmessa dal soggetto beneficiario ed a trasmettere copia del preventivo di spesa appositamente vistato al soggetto erogatore, comunicandone contestualmente l'invio al soggetto beneficiario dell'erogazione. L'invio del documento vistato costituisce autorizzazione alla richiesta di detrazione fiscale.

Al termine dell'attività, il beneficiario deve richiedere alla Soprintendenza il visto sul consuntivo di spesa dettagliato e relativo alle attività svolte²⁰⁰.

In relazione all'agevolazione fiscale in esame, uno dei principali fattori disincentivanti è stato individuato proprio nell'*iter* procedurale che deve essere espletato affinché le erogazioni liberali possano formare oggetto di detrazione. La necessità di dotarsi di una struttura proposta al compimento di tutti gli adempimenti previsti potrebbe

¹⁹⁸ Si tratta di un'autorizzazione che può implicare valutazioni sia di legittimità, in ordine ad esempio alla legittimazione del soggetto interessato, che di merito, relative ad esempio alla rilevanza dell'interesse culturale o artistico dell'attività svolta dal beneficiario dell'erogazione (cfr. M. C. FREGNI, *Il regime fiscale*, in *Diritto e gestione dei beni culturali*, cit., pag. 273).

¹⁹⁹ I dati e i documenti da allegare all'istanza sono i seguenti: copia della convenzione; denominazione e natura giuridica dell'ente beneficiario; importo dell'erogazione; denominazione ed ubicazione degli immobili/descrizione dettagliata dell'iniziativa culturale; destinazione d'uso e breve descrizione dell'intervento con i tempi presumibili di realizzazione/tempi di realizzazione dell'iniziativa culturale.

²⁰⁰ Circolare del Ministero per i beni e le attività culturali n. 38 del 22 ottobre 2007.

infatti comportare per le associazioni che operano nel settore della cultura un costo eccessivo, tale da erodere i benefici connessi alla raccolta dei fondi²⁰¹.

L'art. 15, comma 1, lett. h-bis), consente, inoltre, la detraibilità del costo specifico (normalmente il prezzo di acquisto del bene) o, in mancanza, del c.d. valore normale degli stessi beni culturali indicati dalla lettera precedentemente esaminata, determinato ai sensi dell'art. 9 del DPR n. 917/1986.

Da ultimo, l'art. 15 comma 1.1 del DPR n. 917/1986 prevede la detraibilità dall'imposta lorda di un importo pari al 24%, per il 2013, e al 26%, a decorrere dal 2014, per le erogazioni in denaro, per importo non superiore a 30.000 euro annui, a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS). Tale detrazione è consentita a condizione che il versamento di tali erogazioni sia eseguito tramite banca o ufficio postale ovvero mediante gli altri sistemi di pagamento previsti dall'art. 23 del D.lgs. n. 241/1997, e con altre modalità che consentano all'Amministrazione finanziaria di svolgere efficaci controlli, che possono essere stabilite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanare ai sensi dell'art 17, comma 3, della L. del 23 agosto 1988, n. 400.

Pertanto, tale ultima disposizione deve essere letta congiuntamente con il D.lgs. n. 117/2017 (c.d. Codice del Terzo Settore), che da un lato prevede la sostituzione di ogni riferimento alle ONLUS contenuto nella normativa vigente con il riferimento agli “enti non commerciali del Terzo settore” di cui all'art. 82, comma 1, del medesimo decreto e, dall'altro, l'inapplicabilità dell'agevolazione di cui al predetto comma 1.1 alle liberalità effettuate a favore degli enti del Terzo settore non commerciali ed alle cooperative sociali.

L'entrata in vigore del regime fiscale delineato dal Codice del Terzo settore, che formerà oggetto di un'analisi più approfondita nel capitolo dedicato agli enti che svolgono attività nel settore della cultura²⁰², è subordinato all'autorizzazione della Commissione Europea, necessaria ai sensi dell'art. 108 del TFUE. Del regime fiscale degli enti del Terzo settore si tratterà più approfonditamente nel capitolo dedicato alle misure a favore dei soggetti che svolgono attività a tutela dei beni culturali.

²⁰¹ A. FRANCO, *Gli investimenti in cultura: l'attuale normativa fiscale e le principali problematiche*, in “L'intervento dei privati nella cultura – Profili economici, fiscali e amministrativi”, a cura di Antonio Di Majo, Fabio Marchetti e Pietro Antonio Valentino, realizzato dall'Associazione Civita con il contributo della Fondazione Roma e della Fondazione Bruno Visentini, 2013.

²⁰² Si tratta del Capitolo 3 “Misure a favore dei soggetti che svolgono attività a tutela dei beni culturali”.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

2.2.1.2 Società ed enti commerciali

Quanto alle società ed agli enti commerciali, l'art. 100 del DPR n. 917/1986 prevede la possibilità di dedurre, in sede di determinazione del reddito di impresa, una serie di erogazioni liberali effettuate a favore di determinate categorie di soggetti.

In primo luogo, la lettera a) della suddetta disposizione prevede la deducibilità, nei limiti del 2% del reddito dichiarato, delle somme erogate a favore di persone giuridiche che perseguono esclusivamente finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria, di culto e di ricerca scientifica, nonché le somme versate a titolo di contributi, donazioni ed oblazioni a favore di organizzazioni non governative idonee ai sensi della L. del 26 febbraio 1987, n. 49.

Come precisato dall'Amministrazione finanziaria²⁰³, le erogazioni in esame possono essere effettuate sia in denaro che in natura. Nel primo caso, l'importo deducibile viene commisurato alla somma effettivamente erogata, nel limite del 2% del reddito di impresa; nel secondo caso, tale importo è pari al valore normale del bene, determinato ai sensi dell'art. 9 del DPR n. 917/1986²⁰⁴.

La deducibilità delle erogazioni spetta a condizione che il destinatario persegua le finalità indicate dalla legge in via esclusiva²⁰⁵ ed abbia la personalità giuridica²⁰⁶.

Uno dei profili più interessanti affrontati dall'Amministrazione finanziaria in relazione alla disposizione in esame riguarda la deducibilità delle somme erogate (solo) indirettamente all'ente che persegue le finalità indicate dalla legge.

In particolare, si era posta la questione relativa alla deducibilità delle somme erogate da una società di capitali ad un'associazione, riconosciuta e senza scopo di lucro,

²⁰³ Risoluzione del 17 luglio 2002 n. 234/E dell'Agenzia delle Entrate.

²⁰⁴ Peraltro, in caso di erogazione in natura, il bene ceduto genera, a seconda della natura del bene, un ricavo o una plusvalenza imponibile, in quanto destinato "a finalità estranee all'esercizio dell'impresa".

²⁰⁵ Secondo l'orientamento seguito a livello ministeriale, il requisito della "esclusività" è soddisfatto a condizione che il beneficiario delle erogazioni non eserciti accanto alla propria attività istituzionale altra attività di natura commerciale o lucrativa neppure nel caso tale altra attività sia di carattere marginale, accessoria o meramente strumentale rispetto all'attività istituzionale (v. Risoluzioni 30 settembre 1993, n. III/6/231; 23 maggio 1983 n. 9/177; n. 134/E del 19 luglio 1996 del Ministero delle Finanze).

²⁰⁶ Ministero delle Finanze con la Risoluzione del 17 giugno 1996 n. 99/E ha interpretato in modo estensivo tale requisito, ammettendo la deducibilità delle erogazioni effettuate in favore delle persone giuridiche di diritto straniero a condizione che possa essere comprovata la conformità dei requisiti essenziali a quelli previsti dalla legislazione italiana.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

che avrebbe provveduto a destinare le risorse finanziarie ricevute dalla suddetta società di capitali alla realizzazione delle attività previste dalla legge.

Sul punto, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che le uniche erogazioni deducibili sono quelle destinate direttamente all'ente che persegue le finalità indicate dall'art. 100, lett. a), del DPR n. 917/1986, con conseguente indeducibilità delle stesse da parte della società che partecipa in qualità di associato ad un'associazione che agisce in veste di mero "collettore finanziario" delle risorse erogate dai propri associati²⁰⁷.

Si tratta di una questione che riveste particolare importanza ai fini della risoluzione di talune problematiche che si pongono in relazione all'utilizzo del *crowd-funding* quale strumento di raccolta di fondi destinati al sostegno del setto dei beni culturali. Per una disamina più approfondita di tale questione si rimanda, pertanto, all'ultimo capitolo, dedicato all'utilizzo della tecnologia nel settore della cultura.

Con riferimento alle liberalità di cui all'art. 100 lett. a) del DPR n. 917/1986, un possibile fattore disincentivante è rappresentato dal limite (basso) alla deducibilità, fissato nella misura del 2%. A tal fine, si potrebbe prevedere la deducibilità nei periodi di imposta successivi dell'eccedenza non deducibile nel periodo di sostenimento degli oneri, sempre nel limite complessivo del 2%, con un meccanismo sostanzialmente analogo a quello previsto per la deducibilità degli interessi passivi ex art. 96 del DPR n. 917/1986²⁰⁸.

In secondo luogo, la lett. f) dell'art. 100 prevede la deducibilità delle erogazioni effettuate 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, finalizzate all'acquisto, alla manutenzione, alla protezione od al restauro di determinati beni di interesse culturale²⁰⁹, ivi comprese le erogazioni effettuate per l'organizzazione di

²⁰⁷ Risoluzione del 18 ottobre 2007 n. 299/E dell'Agenzia delle Entrate. In dottrina v. L. MAROTTA, *Erogazioni liberali deducibili se a favore di chi realizza le attività agevolate*, in *Az. e fisco*, n. 23 del 2007, pag. 43.

²⁰⁸ A. FRANCO, *Gli investimenti in cultura: l'attuale normativa fiscale e le principali problematiche*, in *L'intervento dei privati nella cultura – Profili economici, fiscali e amministrativi*, cit.

²⁰⁹ Si tratta, in particolare, "delle cose indicate nell'articolo 2 del decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490, e nel decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409".

mostre e di esposizioni, che siano di rilevante interesse scientifico o culturale, delle cose anzidette, e per gli studi e le ricerche eventualmente a tal fine necessari²¹⁰.

Anche con riferimento a tale agevolazione l'Amministrazione ha incluso nel novero delle erogazioni agevolabili quelle effettuate a favore delle parrocchie, sulla base delle stesse argomentazioni illustrate a proposito dell'art. 15, lett. h), del DPR n. 917/1986²¹¹.

In merito al requisito della non lucratività dello scopo perseguito dall'ente, l'Agenzia delle Entrate ha precisato²¹² che il concetto di "non lucratività" non necessariamente coincide con quello di "non commercialità", dal momento che il primo richiede la semplice previsione, nello statuto o nell'atto costitutivo, dell'assenza di finalità di profitto, nonché di una serie di specifiche clausole²¹³.

Anche in relazione a questa seconda agevolazione fiscale, un possibile fattore disincentivante è rappresentato dall'*iter* procedurale che deve essere espletato affinché le erogazioni liberali possano formare oggetto di deduzione.

La norma demanda infatti al Ministero per i beni culturali e ambientali sia il compito di autorizzare le mostre, le esposizioni, gli studi e le ricerche eleggibili ai fini dell'agevolazione e di approvare la previsione di spesa ed il conto consuntivo, sia il compito di stabilire i tempi necessari affinché le erogazioni fatte a favore delle associazioni legalmente riconosciute, delle istituzioni e delle fondazioni siano utilizzate per gli scopi preindicati, nonché di controllare l'impiego delle erogazioni stesse. Detti termini possono, per causa non imputabile al donatario, essere prorogati una sola volta.

Infine, anche in relazione al beneficio in esame si prevede che le erogazioni liberali non integralmente utilizzate nei termini assegnati, ovvero utilizzate non in conformità alla destinazione, affluiscono, nella loro totalità, all'entrata dello Stato.

²¹⁰ L'art. 100, lett. f) del DPR n. 917/1986 precisa che le mostre, le esposizioni, gli studi e le ricerche devono essere autorizzati, previo parere del competente comitato di settore del Consiglio nazionale per i beni culturali e ambientali, dal Ministero per i beni e le attività culturali, che dovrà approvare la previsione di spesa ed il conto consuntivo.

²¹¹ Risoluzione del 14 giugno 2007 n. 133/E dell'Agenzia delle Entrate.

²¹² Risoluzione del 18 ottobre 2007 n. 299/E e la Risoluzione n. 249/E del 17 giugno 2008.

²¹³ Tali clausole devono prevedere: l'obbligo di destinare gli utili e gli avanzi di gestione alle finalità sociali perseguite dall'ente; il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita della fondazione; l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altro ente con finalità analoghe o a fini di pubblica utilità. Esse, oltre che risultare dall'atto costitutivo o dallo statuto, devono essere anche di fatto osservate.

In terzo luogo, ai sensi dell'art. 100, lett. m), del DPR n. 917/1986, i titolari di reddito di impresa possono dedurre le erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute per lo svolgimento dei loro compiti istituzionali e per la realizzazione di programmi culturali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo.

La suddetta disposizione demanda ad un decreto periodicamente emanato dal Ministero per i beni e le attività culturali, sulla base di criteri definiti sentita la Conferenza unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, l'individuazione dei soggetti e delle categorie di soggetti che possono beneficiare delle predette erogazioni liberali, la determinazione (a valere sulla somma allo scopo indicata) delle quote assegnate a ciascun ente o soggetto beneficiario e la definizione degli obblighi di informazione da parte dei soggetti erogatori e dei soggetti beneficiari.

Proprio la necessità che i soggetti beneficiari delle erogazioni eleggibili ai fini dell'agevolazione siano individuati con apposito decreto ministeriale e la previsione di un limite massimo al riconoscimento del beneficio, che potrebbe penalizzare gli enti e le istituzioni culturali di maggiori dimensioni, hanno sollevato le principali critiche²¹⁴.

In attuazione del suddetto art. 100, lett. m), del DPR n. 917/1986 il Ministero per i beni e le attività culturali ha individuato, dapprima con il decreto ministeriale dell'11 aprile 2001 e poi con il decreto ministeriale del 3 ottobre 2002 (modificativo del primo²¹⁵), i soggetti che possono essere destinatari di erogazioni liberali.

In particolare, tale decreto prevede che le suddette erogazioni possano essere destinate ai seguenti soggetti o categorie di soggetti:

a) lo Stato, le Regioni e gli enti locali, relativamente alle attività nei settori dei beni culturali e dello spettacolo;

b) le persone giuridiche, costituite o partecipate dallo Stato o dalle Regioni o dagli enti locali;

c) gli enti pubblici o persone giuridiche private costituite mediante leggi nazionali o leggi regionali;

²¹⁴ Per un approfondimento sul punto v. A. MONTI, *Regime di deducibilità fiscale dei costi relativi ad attività di mecenatismo: le novità del Collegato alla Finanziaria 2000*, in Fisco, n. 23 del 2001, pag. 8081.

²¹⁵ Per un approfondimento in ordine alle modifiche apportate dal DM 3 ottobre 2002 al D.M. 11 aprile 2001 v. M. POSARELLI, *Le liberalità a favore delle iniziative culturali. Disciplina e problematiche. Il caso delle erogazioni liberali alle parrocchie*, in Fisco, n. 13 del 2004, pag. 1976.

d) i soggetti, aventi personalità giuridica pubblica o privata, che abbiano ricevuto almeno in uno degli ultimi cinque anni antecedenti all'anno di imposta in cui avviene l'erogazione in loro favore, ausili finanziari a valere sul Fondo unico dello spettacolo di cui alla legge 30 aprile 1985, n. 163, e che non siano incorsi in cause di revoca o decadenza dai predetti benefici ovvero che, pur non avendo ricevuto ausili finanziari, si trovino nella condizione di aver diritto a riceverli, anche se nel primo anno di attività;

e) i soggetti, aventi personalità giuridica pubblica o privata, che, almeno in uno degli ultimi cinque anni antecedenti all'anno di imposta in cui avviene l'erogazione in loro favore, abbiano ricevuto ausili finanziari ai sensi della legge 17 ottobre 1996, n. 534, e che non siano incorsi nella revoca o decadenza dai predetti benefici, ovvero che, pur non avendo ricevuto ausili finanziari, si trovino nella condizione di aver diritto a riceverli, anche se nel primo anno di attività;

f) i soggetti, aventi personalità giuridica pubblica o privata, che non rientrando nelle ipotesi di cui alle lettere precedenti, comunque abbiano ricevuto, almeno in uno degli ultimi cinque anni antecedenti all'anno di imposta in cui avviene l'erogazione in loro favore, ausili finanziari previsti da disposizioni di legge statale o regionale²¹⁶;

g) le associazioni, fondazioni e consorzi, che risultino costituiti sia tra enti locali e soggetti con personalità giuridica di diritto privato rientranti nelle categorie di cui alle lettere precedenti, sia esclusivamente tra tali ultimi soggetti;

h) le persone giuridiche private che sono titolari o gestori di musei, gallerie, pinacoteche, aree archeologiche o raccolte di altri beni culturali o universalità di beni mobili comunque soggetti ai vincoli e alle prescrizioni di cui al decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490, funzionalmente organizzati ed aperti al pubblico per almeno cinque giorni alla settimana con orario continuato o predeterminato;

²¹⁶ L'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione del 3 aprile 2008 n. 124/E, ha interpretato in modo estensivo il concetto di "legge statale o regionale", ricomprendendovi anche le leggi delle Province autonome di Trento e Bolzano, dal momento che l'art. 8 dello Statuto del Trentino Alto-Adige, adottato con legge costituzionale, ha attribuito alle predette Province autonome la potestà legislativa primaria in una serie di materie, tra le quali la "*tutela e conservazione del patrimonio storico, artistico e popolare*", nonché gli "*usi e costumi locali ed istituzioni culturali*", con la conseguenza che sono le Province le autorità competenti a legiferare in materia (per un approfondimento v. G. MARTINELLI, *Le Entrate tornano sulle liberalità ad enti culturali*, in *Enti no profit* n. 6 del 2008).

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

i) le persone giuridiche private che esercitano attività dirette a formare e diffondere espressioni della cultura e dell'arte, così come definite dall'art. 148 e segg. decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 112.

Il decreto specifica che per poter fruire dell'agevolazione fiscale in esame i suddetti soggetti devono rispettare due condizioni: 1) non devono perseguire uno scopo di lucro ed il proprio atto costitutivo o statuto deve prevedere lo svolgimento di compiti istituzionali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo; 2) devono svolgere in modo effettivo attività nei settori dei beni culturali e dello spettacolo; sotto questo secondo profilo, il decreto precisa anche che per "finalità" e "attività" nel settore de beni culturali si intendono tutte le attività di tutela, conservazione, promozione, gestione e valorizzazione dei beni e attività culturali come definite dagli articoli 148 e ss. del D.lgs. n. 112 del 1998²¹⁷, nonché dal D.lgs. n. 490/1999, nonché le attività di cui all'art. 6, comma 2, del D.lgs. del 20 ottobre 1998, n. 368²¹⁸.

Il medesimo decreto determina poi la quota spettante a ciascuno di tali soggetti²¹⁹.

Da ultimo, il decreto ministeriale contempla una serie di obblighi informativi gravanti tanto sugli autori quanto sui beneficiari delle erogazioni liberali, cui si correla uno specifico obbligo di vigilanza gravante sul Ministero per i beni e le attività culturali.

²¹⁷ Recante "Conferimento di funzioni e compiti amministrativi dallo Stato alle regioni ed agli enti locali in attuazione del capo I della legge 15 marzo 1997, n. 59"

²¹⁸ Recante "Istituzione del Ministero per i beni e le attività culturali, a norma dell' articolo 11 della legge 15 marzo 1997, n. 59".

²¹⁹Secondo quanto disposto dal D.M. del 3 ottobre 2002 "1. La quota spettante a ciascuno dei soggetti elencati al comma 1 dell'art. 1 è così di seguito determinata: a) qualora il totale delle somme complessivamente erogate nel corso dell'anno di imposta, ai sensi e per gli effetti dell'art. 65, lettera c) del decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, sia pari o inferiore alla somma complessiva compatibile, di cui al comma 3 del citato art. 38, la quota di ciascun soggetto corrisponde al totale delle somme singolarmente ricevute nel corso dell'anno di imposta; b) qualora il totale delle somme complessivamente erogate nel corso dell'anno di imposta sia superiore alla somma complessiva compatibile, la quota assegnata a ciascun soggetto è così determinata: b1) determinazione del totale delle somme singolarmente ricevute; b2) determinazione della somma in eccesso per il caso singolo mediante applicazione alla somma sub-b1) della percentuale corrispondente al rapporto derivante dalla differenza tra le somme complessivamente erogate e la somma complessiva compatibile, rispetto alle somme complessivamente erogate; b3) determinazione della quota singola come risultante dalla differenza tra b1) e b2). 2. La somma determinata ai sensi del comma 1, sub-b2) costituisce la base imponibile per l'applicazione dell'aliquota del 37% (o diversa aliquota che sarà determinata) e per la conseguente determinazione delle somme da versare all'erario. 3. Il Ministero per i beni e le attività culturali - Segretariato generale, curerà la comunicazione ai soggetti beneficiari della quota loro assegnata quale determinata ai sensi del comma 1, lettera b), e della conseguente somma da versare all'erario; la stessa comunicazione sarà effettuata anche al sistema informativo dell'Agenzia delle entrate del Ministero dell'economia e delle finanze. 4. Ai sensi dell'art. 38, comma 3, della legge 21 novembre 2000, n. 342, la somma dello stanziamento complessivo per l'anno 2002 è fissata in € 90.379.600,00".

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Per quanto concerne i soggetti che effettuano erogazioni liberali, essi sono tenuti a comunicare all'Agenzia delle Entrate entro il termine del 31 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento, l'ammontare delle erogazioni effettuate nel periodo di imposta, avendo cura di specificare le proprie complete generalità, comprensive dei dati fiscali, e i soggetti che hanno beneficiato delle suddette erogazioni. L'Agenzia delle Entrate invia i dati ricevuti al Ministero per i beni e le attività culturali.

Quanto ai beneficiari delle erogazioni liberali, essi sono tenuti a comunicare al Ministero per i beni e le attività culturali - Direzione Generale per l'organizzazione, gli affari generali, l'innovazione, il bilancio ed il personale - entro il termine del 31 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento, l'ammontare delle erogazioni liberali ricevute avendo cura di specificare le generalità complete del soggetto erogatore e le "finalità" o "attività" per le quali le stesse sono state elargite, ovvero la riferibilità delle predette erogazioni ai loro compiti istituzionali.

Infine, per quanto riguarda il suddetto obbligo di sorveglianza, il decreto prevede che il Ministero per i beni e le attività culturali, mediante l'acquisizione dei dati dei beneficiari e di quelli dei soggetti erogatori ricevuti dall'Agenzia delle Entrate, vigili sull'impiego delle erogazioni e comunichi entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello di riferimento, al sistema informativo dell'Agenzia delle Entrate, l'elenco dei soggetti erogatori aventi titolo ad usufruire dell'agevolazione e l'importo delle relative erogazioni.

Il decreto non contiene alcuna indicazione in merito alle modalità con le quali devono essere effettuate le erogazioni liberali affinché queste siano agevolabili.

Tuttavia, l'Amministrazione finanziaria²²⁰ ed il Ministero per i beni e le attività culturali²²¹ hanno chiarito che esse devono essere 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”*, con la precisazione che se il versamento è a favore dello Stato, esso deve essere effettuato *“presso una delle sezioni di Tesoreria provinciale dello Stato, direttamente o mediante bollettino di conto corrente postale”*.

²²⁰ Circolare del 31 dicembre 2001 n. 107/E dell'Agenzia delle Entrate.

²²¹ Circolare n. 141/2001 del Ministero per i beni e le attività culturali.

Si ritiene, peraltro, che anche in assenza di tali formalità (non previste da alcuna disposizione legislativa) le erogazioni effettuate possano essere dedotte dal reddito di impresa, fermo restando l'onere del contribuente di provarne la deducibilità²²².

Qualora, in un dato anno, le somme complessivamente erogate superino la somma allo scopo indicata o determinata, i soggetti beneficiari che abbiano ricevuto somme di importo maggiore della quota assegnata dal Ministero per i beni e le attività culturali versano all'entrata dello Stato un importo pari al 37% della differenza²²³.

Un regime fiscale ed amministrativo analogo è previsto per le erogazioni liberali in denaro a favore di organismi di gestione di parchi e riserve naturali, terrestri e marittimi, statali e regionali, e di ogni altra zona di tutela speciale paesistico-ambientale, così come individuata dalla disciplina attualmente vigente e gestita dalle associazioni e fondazioni private di cui all'art. 154, comma 4, lett. a), qualora siano effettuate per finanziare attività di conservazione, valorizzazione, studio, ricerca e sviluppo volte alla realizzazione finalità di interesse generale proprie di tali ambiti protetti²²⁴.

In relazione a tali misure fiscali, la principale criticità riguarda il soggetto beneficiario ed è legata al meccanismo di *recapture* delle somme conseguite in eccedenza rispetto alla quota assegnata. La previsione di un limite massimo alle erogazioni liberali spettanti a ciascun beneficiario potrebbe, inoltre, disincentivare lo svolgimento di attività di raccolta fondi da parte di questi ultimi.

L'art. 100 lett. h) prevede, infine, la deducibilità delle erogazioni liberali in denaro, per un importo non superiore a 30.000 euro o al 2% del reddito dichiarato, a favore delle

²²² G. DAN – M. GABELLI, *Imprese e mecenatismo: agevolazioni fiscali a favore della cultura e dello spettacolo*, in Fisco, n. 37 del 2002, pag. 5861.

²²³ Art. 100, 2 comma, lett. m), del DPR n. 917/1986, per l'individuazione dei soggetti beneficiari v. il D.M. 11 aprile 2001 ed il D.M. 3 ottobre 2002.

²²⁴ Art. 100, 2 comma, lett. n), del DPR 917/1986, ai sensi del quale sono deducibili “*le erogazioni liberali in denaro a favore di organismi di gestione di parchi e riserve naturali, terrestri e marittimi, statali e regionali, e di ogni altra zona di tutela speciale paesistico-ambientale come individuata dalla vigente disciplina, statale e regionale, nonché gestita dalle associazioni e fondazioni private indicate nell'articolo 154, comma 4, lettera a), effettuate per sostenere attività di conservazione, valorizzazione, studio, ricerca e sviluppo dirette al conseguimento delle finalità di interesse generale cui corrispondono tali ambiti protetti. Il Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio individua con proprio decreto, periodicamente, i soggetti e le categorie di soggetti che possono beneficiare delle predette erogazioni liberali; determina, a valere sulla somma allo scopo indicata, le quote assegnate a ciascun ente o soggetto beneficiario. Nel caso che in un dato anno le somme complessivamente erogate abbiano superato la somma allo scopo indicata o determinata i singoli soggetti beneficiari che abbiano ricevuto somme di importo maggiore della quota assegnata dal Ministero dell'ambiente e della tutela del territorio, versano all'entrata dello Stato un importo pari al 37 per cento della differenza*”.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

ONLUS. Anche tale disposizione deve tuttavia essere coordinata con quanto disposto dal D.lgs. 117/2017, attuativo della riforma del Terzo settore. Invero, quest'ultimo decreto disciplina una serie di agevolazioni concesse in relazione alle erogazioni liberali effettuate a favore degli enti che assumono la qualifica di enti del Terzo settore. Per l'aspetto del coordinamento normativo si rinvia al capitolo dedicato alle misure a sostegno degli enti che intervengono nel settore della cultura²²⁵.

2.2.1.3 Profili critici comuni e possibili soluzioni

La normativa dettata dagli artt. 15 e 100 del DPR n. 917/1986 in materia di erogazioni liberali appare per certi versi farraginoso e non sempre facile da applicare.

Al di là degli aspetti propri delle singole misure, già analizzati insieme ad esse, le due disposizioni in questione sono accomunate da un'eccessiva burocratizzazione degli adempimenti necessari ai fini della fruizione del beneficio fiscale. Sarebbe dunque auspicabile un intervento legislativo volto a porre rimedio a tali criticità.

Un particolare profilo critico è quello relativo all'onere di accertamento a carico del soggetto erogante dei requisiti previsti dalla norma agevolativa che il beneficiario deve possedere affinché l'erogazione sia detraibile o deducibile.

Sul punto le problematiche maggiori sono legate all'eventualità che l'Amministrazione finanziaria riqualifichi *ex post* l'attività dell'ente beneficiario, disconoscendo così la spettanza del beneficio fiscale.

In tal caso, si potrebbe prevedere quantomeno l'inapplicabilità delle sanzioni per indebita deduzione dall'imponibile previste dal D.lgs. 471/1997, ove l'Amministrazione finanziaria proceda effettivamente a tale riqualificazione.

In un'ottica preventiva, potrebbe poi essere opportuna l'introduzione di una "anagrafe" dei soggetti che possono beneficiare dell'erogazione, con meccanismi analoghi a quelli previsti per i destinatari del "cinque per mille"²²⁶.

²²⁵ Si tratta del Capito 3 "*Misure a favore dei soggetti che svolgono attività di tutela dei beni culturali*".

²²⁶ cfr. la proposta avanzata dalla Consulta per la valorizzazione dei beni artistici e culturali di Torino tramite la Commissione cultura di Confindustria.

Si è inoltre osservato che, soprattutto in un contesto economico generale poco positivo, il vantaggio fiscale connesso all'erogazione liberale potrebbe essere eroso dal risultato negativo conseguito dall'impresa al termine di un determinato esercizio.

Per ovviare a tale problema, si è pensato di introdurre la possibilità di riporto al periodo di imposta successivo, di prevedere la deducibilità delle somme in rate costanti in più periodi di imposta, nonché la possibilità per le persone fisiche di convertire la detrazione di imposta in un credito di imposta²²⁷.

2.2.2 L'art. 14 del D.L. del 14 marzo 2005, n. 35: “più dai, meno versi”

Altra agevolazione concessa sotto forma di deduzione è quella contemplata dall'art. 14 del D.L. n. 35/2005 (c.d. “più dai meno versi”), che prevede la deducibilità dal reddito complessivo dell'erogante delle liberalità effettuate a favore di una serie di soggetti, tra i quali rientrano “*le fondazioni e le associazioni riconosciute aventi per oggetto statutario la tutela, la promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico*” di cui al D.lgs. n. 42 del 2004, “*individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri adottato su proposta del Ministero dell'Economia e delle Finanze e del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca*”.

Tale previsione, introdotta al fine di avvicinare la disciplina italiana sulle erogazioni liberali a quella dettata dalle legislazioni straniere, si inserisce nel contesto della c.d. sussidiarietà fiscale, che il legislatore ha realizzato in attuazione del principio sancito dall'art. 118 Cost. attraverso iniziative volte a “*valorizzare la partecipazione attiva e responsabile della persona alla costruzione di un'autentica welfare community*”²²⁸.

Per quanto riguarda l'ambito soggettivo di applicazione del beneficio in esame, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che essa si applica sia alle persone fisiche soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, sia agli enti soggetti

²²⁷ L. STAROLA, *Proposte fiscali per la valorizzazione del patrimonio culturale*, in Corr. trib., n. 6 del 2014, pag. 489.

²²⁸ A. BARAGGIA, *I vincoli normativi sul settore no profit*, in Riv. trim. dir. pubbl., 2010, fasc. 3, pag. 758. Per un'analisi del principio di sussidiarietà in materia fiscale v. L. ANTONINI, *Sussidiarietà fiscale: la frontiera della democrazia*, Milano, Guerini, 2005.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

all'imposta sul reddito delle società, da individuare nei soggetti indicati dall'art. 73 del DPR n. 917/1986 ed in particolare nelle “*società ed enti commerciali e non*”²²⁹.

In merito ai requisiti soggettivi si è osservato che il riferimento alle “persone fisiche”, contenuto tanto nella legge istitutiva del beneficio quanto nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate, porterebbe ad escludere ingiustificatamente le società semplici, che soggiacciono ad un regime di trasparenza e non sono pertanto né “*persone fisiche soggette ed IRPEF*” né società soggette all'imposta sul reddito delle società²³⁰.

La deduzione è ammessa nei limiti del 10% del reddito complessivo dichiarato e in ogni caso in misura non superiore a 70.000 euro annui. Sotto questo profilo, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che, stante la rilevanza di entrambi i limiti di deducibilità previsti dalla norma, l'erogazione liberale si deve ritenere deducibile entro il minore dei due limiti, con la conseguenza che l'importo massimo di 70.000 euro vale solo nel caso in cui esso corrisponda o sia inferiore al 10% del reddito complessivo.

Quanto alla natura delle erogazioni eleggibili ai fini del beneficio, si può trattare sia di erogazioni liberali in denaro che di erogazioni liberali in natura.

Nel primo caso, esse devono essere effettuate tramite una banca, un ufficio postale o altro sistema di pagamento previsto dall'art. 23 del D.lgs. n. 241/1997.

Nel secondo caso, ai fini della rilevazione dei limiti di deducibilità previsti dall'art. 14 del DL n. 35/2005 occorre considerare il valore normale dei beni determinato ai sensi dell'art. 9 del DPR n. 917/1986. Peraltro, se si tratta di particolari tipologie di beni (ad. es. opere d'arte o gioielli), qualora non sia possibile determinarne il valore normale sulla base di criteri oggettivi il contribuente interessato potrà ricorrere alla stima da parte di un perito. In ogni caso, il soggetto che effettua liberalità in natura è tenuto ad acquisire, al fine di comprovare l'effettività della donazione e la congruità del valore attribuito al bene che ne forma oggetto, in aggiunta alla documentazione attestante il valore normale determinato in base alle prescrizioni legislative, anche una ricevuta da parte del donatario che contenga la descrizione analitica e dettagliata dei beni donati con l'indicazione dei relativi valori.

²²⁹ Circolare del 19 agosto 2005 n. 39/E dell'Agenzia delle Entrate.

²³⁰ L. PERLINI, *Precisazioni e novità della circolare sul “più dai meno versi”*, in *Enti no profit*, n. 10 del 2005.

La misura fiscale in esame non è cumulabile con le altre agevolazioni previste sotto forma di deduzione o detrazione d'imposta da altre disposizioni di legge, indipendentemente dall'importo erogato dal privato; ciò implica che anche qualora il soggetto elargisca una somma superiore a 70.000 euro la parte eccedente non può formare oggetto di deduzione o detrazione ai sensi di altre disposizioni di legge.

Per ovviare a tale inconveniente ed incentivare il ricorso alla misura in esame, è stato proposto di elevare il limite attualmente previsto per i privati²³¹.

Resta comunque ferma, per i titolari di reddito di impresa, la possibilità di avvalersi dell'agevolazione prevista dall'art. 100, comma 2, del DPR n. 917/1986²³², con la conseguenza che qualora il soggetto titolare di reddito di impresa effettui delle liberalità a favore di soggetti indicati sia dall'art. 14 del DL. n. 35/2005 e sia dall'art. 100 del DPR n. 917/1986, avrà la facoltà di usufruire, alternativamente, dell'uno o dell'altro beneficio. In base ad una lettura logico-sistematica delle disposizioni di riferimento, l'Amministrazione finanziaria ritiene che la scelta effettuata dall'imprenditore debba rimanere ferma per tutto il periodo di imposta²³³.

Ai fini del riconoscimento dell'agevolazione "più dai meno versi" la legge prescrive l'adempimento di due obblighi contabili in capo al beneficiario.

In *primis*, il destinatario dell'erogazione deve tenere scritture contabili che forniscano una rappresentazione chiara ed analitica delle operazioni poste in essere nel periodo di gestione. Secondo quanto precisato dall'Amministrazione finanziaria, la "chiarezza" implica che ogni fatto gestionale debba essere riportato con precisione mediante l'indicazione delle informazioni necessarie²³⁴, mentre l'"analiticità" impone di eseguire le registrazioni singolarmente, senza effettuare alcun raggruppamento.

In *secundis*, il beneficiario è tenuto a redigere entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio un apposito documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria²³⁵. Tale documento può assumere una forma simile

²³¹ I. BORLETTI BUITONI, *Per un'Italia possibile. La cultura salverà il nostro Paese?*, Milano, 2012.

²³² Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 19 agosto 2005 n. 39/E.

²³³ Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 19 agosto 2005 n. 39/E.

²³⁴ Tra queste rientrano, ad esempio, il numero d'ordine, la data, la natura dell'operazione, il valore, le modalità di versamento ed i soggetti coinvolti.

²³⁵ Si osserva, peraltro, che la previsione degli obblighi contabili risulti pleonastica con riferimento alle ONLUS, per le quali vigono già "*stringenti adempimenti contabili*" in virtù di quanto disposto dall'art. 20-bis del DPR n. 600/1973, introdotto dal D.lgs. n. 460/1997. Per ulteriori profili di criticità in merito ai

a quella di un vero e proprio bilancio; conseguentemente, esso può essere rappresentato da stato patrimoniale e rendiconto gestionale.

Restano in ogni caso fermi gli adempimenti contabili previsti da altre disposizioni fiscali a carico delle ONLUS e degli altri soggetti beneficiari delle erogazioni agevolate. Ad ogni modo, l'obbligo di tenere la contabilità indicata dall'art. 14 del DL n. 35/2005 non vale per l'applicazione delle altre disposizioni volte ad agevolare le erogazioni liberali, come quella di cui all'art. 15, comma 1-*bis*) del DPR n. 917/1986²³⁶.

Qualora il soggetto erogatore effettui delle deduzioni dall'imponibile in assenza dei presupposti contemplati dal comma 1, la sanzione ex art. 1, comma 2, del D.lgs. n. 471/1997 è maggiorata del 200%. Tale maggiorazione non sembra applicabile nel caso in cui non siano adempiuti gli obblighi contabili sopra descritti, stante il richiamo operato dalla norma alla sola violazione dei "presupposti di deducibilità" previsti al comma 1 dell'art. 14 del D.L. n. 35 del 2005, che menziona soltanto l'oggetto sociale degli enti destinatari delle erogazioni ed i limiti quantitativi alla deducibilità delle erogazioni²³⁷.

È inoltre prevista un'ipotesi di solidarietà passiva dell'ente e dei suoi amministratori con i soggetti erogatori per le maggiori imposte accertate e per le sanzioni applicate "*se la deduzione di cui al comma 1 risulta indebita in ragione della riscontrata insussistenza, in capo all'ente beneficiario dell'erogazione, dei caratteri solidaristici e sociali dichiarati in comunicazioni rivolte al pubblico ovvero rappresentati ai soggetti erogatori delle liberalità*". Presupposto di tale responsabilità solidale è la mancanza dei caratteri solidaristici e sociali che devono connotare l'ente beneficiario dell'erogazione. Essendo tali caratteri connaturati alla tipologia di enti che possono essere destinatari delle erogazioni eleggibili ai fini del beneficio di cui all'art. 14 del DL 35/2005, il possesso di essi deve discendere dall'insieme delle norme che disciplinano i requisiti soggettivi e oggettivi di tali enti. Inoltre, ai fini della fruibilità dell'agevolazione di cui si tratta è necessario che i suddetti caratteri solidaristici e sociali siano dichiarati in comunicazioni

suddetti adempimenti v. L. PERLINI, "*Precisazioni e novità della circolare sul "più dai/meno versi"*", in *Enti no profit*, cit.

²³⁶ Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 19 agosto 2005 n. 39/E.

²³⁷ G. CASADIO, *Le Risposte degli esperti – Responsabilità solidale del beneficiario per indebite deduzioni derivanti dalla legge "più dai meno versi"*, in *Coop. enti no profit*, n. 10 del 2014, pag. 66.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

rivolte al pubblico o siano rappresentati ai soggetti erogatori. Resta in ogni caso ferma l'operatività di ogni altra sanzione prevista dalla legislazione fiscale²³⁸.

L'irrogazione della sanzione ex art. 1, comma 2, del D.lgs. n. 471/1997 a carico del soggetto erogante in caso di mancato adempimento degli obblighi contabili da parte del beneficiario dell'erogazione ai sensi del comma 2 dell'art. 14 del D.L. n. 35/2005²³⁹ presenta profili di incompatibilità con il principio di colpevolezza ex art. 5 D.lgs. del 18 dicembre 1997, n. 472,²⁴⁰ ed il principio di personalità della sanzione²⁴¹.

Analoghe considerazioni valgono anche per la suddetta ipotesi di solidarietà passiva tra ente erogatore ed ente beneficiario dell'erogazione, laddove la deduzione operata risulti indebita per cause imputabili esclusivamente al beneficiario.

Da ultimo, occorre precisare che anche l'agevolazione "più dai meno versi" deve essere coordinata con quanto previsto a seguito della riforma del Terzo settore.

Invero, secondo quanto stabilito dall'art. 102 del D.lgs. n. 117/2017, la suddetta agevolazione è destinata ad essere abrogata a decorrere dal periodo di imposta successivo al rilascio dell'autorizzazione della Commissione Europea richiesta ai sensi dell'art. 108 del TFUE e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo a quello in cui diverrà operativo il Registro unico nazionale del Terzo settore.

2.3 L'Art bonus

2.3.1 Descrizione della fattispecie

Con l'espressione *Art bonus* si intende quella particolare agevolazione fiscale, istituita dal D.L. n. 83/2014 (convertito dalla L. n. 106/2014) e successivamente resa

²³⁸ Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 19 agosto 2005 n. 39/E.

²³⁹ Cfr. la Circolare del 19 agosto 2005 n. 39/E dell'Agenzia delle Entrate, che nell'escludere espressamente la (sola) maggiorazione della sanzione ne ammette implicitamente l'operatività nei termini di cui al D.lgs. 471/1997.

¹⁴ Art. 5 Colpevolezza - 1. *Nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa. Le violazioni commesse nell'esercizio dell'attività di consulenza tributaria e comportanti la soluzione di problemi di speciale difficoltà sono punibili solo in caso di dolo o colpa grave. (...).*

²⁴¹ Non si può nemmeno giustificare una deroga al principio di personalità della sanzione analoga a quella prevista in materia di società ed enti dotati di personalità giuridica, poiché nel caso di esame il soggetto che eroga la somma non può ritenersi colui che "trae effettivo beneficio dalla violazione"; la deducibilità della somma oggetto dell'erogazione non consegue infatti alla violazione della normativa ma si pone quale beneficio concesso *ex lege* al ricorrere di determinate condizioni.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

permanente con la L. del 28 dicembre 2015, n. 208, che si sostanzia in un credito di imposta concesso in relazione alle erogazioni liberali in denaro effettuate per finanziare una serie di interventi a sostegno del patrimonio culturale di appartenenza pubblica.

Secondo alcuni autori²⁴², l'*Art bonus* rappresenterebbe una forma di sovvenzione pubblica indiretta²⁴³, mentre altra parte dottrina propende per una qualificazione in termini di forma di finanziamento "ibrida", a metà strada tra una sovvenzione pubblica "indiretta" ed una sovvenzione privata²⁴⁴. Invero, essa non rientrerebbe pienamente né nella prima categoria, dal momento che i destinatari del beneficio fiscale non sono le istituzioni culturali ma i contribuenti privati che effettuano le erogazioni liberali, né nella seconda categoria, dal momento che l'erogazione del privato viene incentivata dallo Stato attraverso il riconoscimento dell'agevolazione fiscale²⁴⁵.

Ciò posto in ordine alla qualificazione dell'*Art bonus*, occorre anzitutto soffermarsi sul relativo presupposto oggettivo, rappresentato, come sopra accennato, dall'effettuazione di liberalità finalizzate al finanziamento dei seguenti interventi:

- la manutenzione, la protezione ed il restauro di beni culturali pubblici;
- il sostegno a luoghi di cultura di appartenenza pubblica, delle fondazioni lirico-sinfoniche e dei teatri di tradizione, delle istituzioni concertistico-orchestrali, dei teatri nazionali, dei teatri di rilevante interesse culturale, dei *festival*²⁴⁶, delle imprese e dei centri di produzione teatrale e di danza, nonché dei circuiti di distribuzione;

²⁴² M. BISOGNO - S. SPINIELLO, *Aiuti fiscali al mecenatismo culturale: l'Art bonus e la sua difficile operatività per i soggetti non residenti*, in *Fisco*, n. 30 del 2017, pag. 1-2937.

²⁴³ Si parla di sovvenzione "indiretta" con riferimento a quelle misure, come le agevolazioni fiscali, che non implicano un esborso diretto di risorse finanziarie da parte dello Stato ma si sostanziano in un dispendio di risorse pubbliche sotto forma di mancato ingresso.

²⁴⁴ R. LUPI, *L'Art Bonus come sovvenzione pubblica in forma di "credito d'imposta"*, *Aedon* n. 3 del 2014; C. BUCCICO, *Il volano fiscale dell'Art Bonus*, 13 *Innovazione e Diritto*, n. 6 del 2016, pag 51.

²⁴⁵ P. MASTELLONE, *International and EU Measures for the Protection of Cultural Heritage: Towards Broader Use of Tax Breaks to Stimulate Private Engagement*, in *European Taxation*, February/March 2019, pag. 81.

²⁴⁶ Con riferimento ai festival, è stato riconosciuto che il credito di imposta potrà essere riconosciuto esclusivamente ai soggetti pubblici e privati organizzatori di festival in possesso dei requisiti di cui al decreto del Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo 27 luglio 2017, recante "*Criteri e modalità per l'erogazione, l'anticipazione e la liquidazione dei contributi allo spettacolo dal vivo, a valere sul Fondo unico per lo spettacolo di cui alla legge 30 aprile 1985, n. 163*" (v. la risposta all'istanza di interpello n. 155 del 28 dicembre 2018 dell'Agenzia delle Entrate).

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

- la realizzazione di nuove strutture, il restauro ed il potenziamento di quelle esistenti di enti o istituzioni pubbliche che, senza scopo di lucro, svolgono esclusivamente attività nello spettacolo.

Di recente, nell'ambito del "pacchetto turismo" contenuto nel Decreto Rilancio, il legislatore ha esteso l'ambito di applicazione dell'*Art bonus* a circhi, complessi strumentali, società concertistiche e corali e spettacoli itineranti²⁴⁷.

Il credito viene riconosciuto anche nel caso in cui le erogazioni liberali per interventi di manutenzione, protezione e restauro siano effettuate a favore di concessionari o affidatari dei beni oggetto di tali interventi.

A seguito degli eventi sismici verificatisi nell'estate del 2016, il D.L. del 17 ottobre 2016, n. 189, ha esteso l'ambito di applicazione dell'*Art bonus* alle donazioni a favore del Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo, per interventi di manutenzione, protezione e restauro anche di beni culturali di interesse religioso appartenenti ad enti ed istituzioni della Chiesa cattolica o di altre professioni, presenti nei Comuni interessati dagli eventi sismici²⁴⁸. Si tratta di un'innovazione coerente con la previsione della deducibilità in sede di determinazione del reddito di impresa delle erogazioni effettuate a favore di enti colpiti da "*eventi sismici o calamitosi*"²⁴⁹²⁵⁰.

²⁴⁷ Per un approfondimento in ordine alle varie misure disposte a favore del settore della cultura v. la pagina consultabile al seguente indirizzo: https://www.beniculturali.it/mibac/multimedia/MiBAC/documents/1589455861377_DLRilancio_pacchettoTurimoCultura.pdf.

²⁴⁸ I Comuni in questione sono indicati nell'Allegato 1 del D.L. n. 189/2016.

²⁴⁹ Cfr. art. 100, comma 2, lett. m-bis) del DPR n. 917/1986, ai sensi del quale sono deducibili in sede di determinazione del reddito di impresa "*le erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato e dei comuni, per contributi volontari versati in seguito ad eventi sismici o calamitosi che hanno colpito l'ente in favore del quale si effettua il versamento. Il Ministro dell'economia e delle finanze, con proprio decreto, in seguito ad eventi sismici o calamitosi, sulla base di criteri da definire sentita la Conferenza unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, individua gli enti che possono beneficiare delle predette erogazioni liberali; determina, a valere sulla somma allo scopo indicata, le quote assegnate a ciascun ente o soggetto beneficiario; definisce gli obblighi di informazione da parte dei soggetti erogatori e dei soggetti beneficiari; vigila sull'impiego delle erogazioni e comunica, entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello di riferimento, all'Agenzia delle entrate l'elenco dei soggetti erogatori e l'ammontare delle erogazioni liberali da essi effettuate*". Si tratta di una disposizione introdotta con il medesimo D.L. n. 189 del 2016.

²⁵⁰ Peraltro, la mancanza di una previsione di segno contrario indurrebbe a ritenere che le misure previste dal DPR n. 917/1986 siano cumulabili con l'*Art Bonus*.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Successivamente il legislatore ha esteso l'ambito di applicazione della previsione di cui al suddetto D.L. n. 189/2016, alle erogazioni liberali effettuate per interventi realizzati per la salvaguardia di Venezia e della città di Matera²⁵¹.

Sul versante soggettivo, non sono previste particolari limitazioni in relazione alla natura o alla forma giuridica del soggetto erogatore; l'agevolazione spetta, dunque, alle persone fisiche che non svolgono attività di impresa, agli enti che non svolgono attività di impresa (enti non commerciali e società semplici) ed ai titolari di reddito di impresa (imprenditori individuati, società ed enti commerciali, stabili organizzazioni di imprese non residenti nel territorio dello Stato italiano)²⁵².

Ciò posto, non sembrano sussistere ragioni ostative all'operatività dell'*Art bonus* a favore di enti non commerciali che effettuano erogazioni liberali impiegando fondi raccolti tramite il *crowd-funding*, essendo il requisito oggettivo formulato in relazione alla tipologia di intervento finanziato e non alle modalità di reperimento delle risorse finanziarie impiegate. Ciò è di particolare interesse per diverse ragioni.

In *primis*, perché consentirebbe di coniugare uno strumento di grande interesse ed attualità, quale l'*Art bonus*, con un fenomeno in costante crescita, quale quello del "finanziamento collettivo". In *secundis*, perché trattandosi di enti *no profit* (e dunque "chiusi") la concessione del credito di imposta consentirebbe all'ente di disporre di ulteriori risorse da destinare alle medesime finalità non lucrative.

Diversa è la posizione di coloro che, avvalendosi di una piattaforma di *crowd-funding*, effettuano erogazioni a favore dell'ente non commerciale.

Posto che in tal caso l'intermediazione preclude il riconoscimento dell'*Art bonus* (nella misura in cui le somme erogate siano destinate non all'ente proprietario/concessionario/affidatario del bene pubblico oggetto dell'intervento, ma ad un ente non commerciale che agisce quale collettore di risorse finanziarie da destinare al settore della cultura), resta da vedere se l'ente beneficiario delle elargizione soddisfi i

²⁵¹ Art. 3-*sexies* del D.L. del 24 ottobre 2019, n. 123.

²⁵² Del resto, obiettivo della nuova disciplina era anche quello di "introdurre meccanismi più semplici ed efficaci di agevolazione fiscale", anche attraverso il superamento della "dicotomia prevista dalle disposizioni del TUIR che riconosce una detrazione del 19% per le persone fisiche ed una deduzione dalla base imponibile per le persone giuridiche" (v. in tal senso la Circolare del 31 luglio 2014 n. 24/E dell'Agenzia delle Entrate).

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

requisiti soggettivi richiesti ai fini dell'applicabilità delle agevolazioni "tradizionali" di cui agli artt. 15 e 100 del DPR n. 917/1986 ed all'art.14 del D.L. n. 35/2005.

Nel corso degli anni, l'Amministrazione finanziaria si è mostrata favorevole ad un'interpretazione estensiva dei presupposti dell'*Art bonus* attualmente previsti.

Per quanto riguarda il presupposto oggettivo, essa ha precisato che nel concetto di "bene culturale pubblico" vanno ricompresi anche i beni che un ente pubblico territoriale acquista tramite un'azienda speciale costituita ai sensi dell'art. 114 del D.lgs. del 18 agosto 2000, n. 267 (c.d. Testo unico in materia di Enti locali)²⁵³.

Quanto al presupposto soggettivo, viene in considerazione quell'orientamento dell'Agenzia delle Entrate²⁵⁴ secondo il quale i "luoghi della cultura di appartenenza pubblica", al cui sostegno possono essere destinate le erogazioni eleggibili ai fini dell'*Art Bonus*, non sono soltanto lo Stato, le Regioni e gli altri enti territoriali ma anche soggetti formalmente privati che siano dotati di talune caratteristiche, al ricorrere delle quali essi si considerano soggetti di natura sostanzialmente pubblicistica.

In particolare, tali caratteristiche possono consistere, a titolo esemplificativo e non esaustivo, nella circostanza che l'ente: sia costituito per iniziativa di soggetti pubblici e mantenga una maggioranza pubblica dei soci e partecipanti; sia finanziato esclusivamente con risorse pubbliche; gestisca un patrimonio culturale di appartenenza pubblica, conferito in uso al soggetto medesimo; sia sottoposto, nello svolgimento delle proprie attività, ad alcune regole proprie della Pubblica Amministrazione, quali gli obblighi di trasparenza o il rispetto della normativa in materia di appalti pubblici; sia sottoposto al controllo analogo di una Pubblica Amministrazione.

Coerentemente con i suddetti criteri, l'Amministrazione finanziaria ha riconosciuto la spettanza dell'*Art bonus* anche in relazione alle liberalità a sostegno:

- delle attività svolte da una fondazione partecipata da soggetti pubblici ed avente come scopo la gestione di un museo appartenente ad un Comune²⁵⁵;

²⁵³ v. la risposta all'istanza di interpello n. 155 del 28 dicembre 2018 fornita dall'Agenzia delle Entrate.

²⁵⁴ Risoluzione del 7 novembre 2017 n. 136/E dell'Agenzia delle Entrate, che ha riconosciuto l'operatività dell'*Art Bonus* in relazione ad erogazioni liberali effettuate a favore di una fondazione di diritto privato costituita su iniziativa di un Ministero.

²⁵⁵ v. la risposta all'istanza di interpello n. 465 del 4 novembre 2019 fornita dall'Agenzia delle Entrate.

- delle attività svolte da una fondazione costituita su iniziativa di un Comune (unico socio) che aveva conferito alla fondazione stessa le proprie collezioni archivistiche di materiale audiovisivo²⁵⁶;

- delle attività svolte da una fondazione costituita su iniziative di una Pubblica Amministrazione, i cui soci di maggioranza sono soggetti pubblici, controllata da un soggetto pubblico e concessionaria di un bene culturale pubblico, con la precisazione che il credito di imposta può essere riconosciuto soltanto per le erogazioni a sostegno delle attività relative al bene culturale dato in concessione e non anche per quelle a sostegno di altre attività non rientranti nell'ambito applicativo dell'*Art bonus*²⁵⁷;

Il beneficio non è stato invece riconosciuto in relazione alle liberalità a sostegno:

- delle attività istituzionali di una fondazione costituita per la gestione di un bene culturale pubblico, dal momento che tale fondazione non aveva i requisiti per essere considerata un "*luogo di appartenenza pubblica*", non rientrava tra i soggetti il cui sostegno rileva ai fini dell'*Art bonus*²⁵⁸ ed era priva dei requisiti previsti dal Decreto del Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo del 27 luglio 2017²⁵⁹²⁶⁰;

- delle attività svolte da una fondazione insuscettibile di essere qualificata come "*luogo di appartenenza pubblica*", essendo la stessa un ente di diritto privato non costituito su iniziativa di uno o più soggetti pubblici, non sottoposto a controllo analogo da parte di un soggetto pubblico e non avente in gestione una collezione pubblica²⁶¹;

- delle attività di recupero strutturale e valorizzazione di un teatro appartenente ad un soggetto qualificabile come organismo di diritto pubblico ai sensi del previgente Codice dei contratti pubblici (il D.lgs. del 12 aprile 2006, n. 163), svolte da una fondazione non assimilabile ad un ente o ad un'istituzione pubblica stante la mancanza di una prevalente componente pubblica nella costituzione e nella gestione della stessa²⁶²;

²⁵⁶ v. la risposta all'istanza di interpello n. 258 del 17 luglio 2019 fornita dall'Agenzia delle Entrate.

²⁵⁷ v. la risposta all'istanza di interpello n. 149 del 28 dicembre 2018 fornita dall'Agenzia delle Entrate.

²⁵⁸ Si tratta, in particolare, delle fondazioni lirico-sinfoniche di cui alla L. del 14 agosto 1967, n. 800, e dei teatri di tradizione di cui alla legge n. 310 del 2003.

²⁵⁹ Si tratta del decreto recante "*Criteri e modalità per l'erogazione, l'anticipazione e la liquidazione dei contributi allo spettacolo dal vivo, a valere sul Fondo unico per lo spettacolo di cui alla legge 30 aprile 1985, n. 163*".

²⁶⁰ v. la risposta all'istanza di interpello n. 262 del 17 luglio 2019 fornita dall'Agenzia delle Entrate.

²⁶¹ v. la risposta all'istanza di interpello n. 250 del 16 luglio 2019 fornita dall'Agenzia delle Entrate.

²⁶² v. la risposta all'istanza di interpello n. 48 del 12 febbraio 2019 fornita dall'Agenzia delle Entrate.

- delle attività di una fondazione che, in quanto centro di formazione e ricerca, non poteva essere considerata “istituto della cultura” ai sensi dell’art. 101 del D.lgs. n. 42/2004 nonostante l’istituzione su iniziativa di soggetti anche pubblici, ferma restando la riconoscibilità dell’*Art bonus* per le erogazioni liberali destinate alle attività di manutenzione, protezione e restauro dei beni culturali ad essa affidati²⁶³.

L’Amministrazione finanziaria ha tuttavia disconosciuto il beneficio dell’*Art bonus* in relazione alle attività istituzionali di una fondazione, in quanto non rientrante tra i luoghi della cultura di cui all’art. 101 del D.lgs. n. 42/2004, nonostante la relativa costituzione fosse avvenuta su iniziativa di un soggetto pubblico²⁶⁴.

In tale occasione l’Amministrazione finanziaria, aderendo al parere reso dal Ministero dei beni e delle attività culturali in merito alla riconducibilità della suddetta fondazione al novero dei “luoghi di appartenenza pubblica”, sembra aver optato per un’interpretazione fedele al tenore letterale del suddetto art. 101, ritenendo irrilevante l’esistenza di una componente pubblica nella costituzione della fondazione.

Sempre sul piano soggettivo, l’Amministrazione finanziaria ha incluso nell’ambito di applicazione dell’*Art bonus* anche le erogazioni liberali effettuate ad un’associazione operante nel settore della tutela e valorizzazione del patrimonio culturale che si era impegnata, in forza di una convenzione stipulata con un ente consortile pubblico cui era stato affidato in gestione un complesso monumentale, a svolgere le attività di committenza ed a sostenere gli oneri per la realizzazione di un intervento di manutenzione e restauro di un bene culturale appartenente al suddetto complesso. Ciò in quanto l’associazione interessata, in forza della suddetta convenzione, poteva essere qualificata come soggetto “affidatario” del bene culturale²⁶⁵.

Anche la nozione di “erogazione liberale” è stata intesa in senso ampio.

Secondo lo schema originario dell’*Art bonus*, il credito di imposta viene concesso in relazione alle somme erogate da un soggetto a favore di un beneficiario, proprietario o gestore o affidatario del bene di interesse culturale, che le impiega per sostenere le spese connesse agli interventi eleggibili ai fini dell’agevolazione in esame.

²⁶³ v. la risposta all’istanza di interpello n. 78 del 22 novembre 2018 fornita dall’Agenzia delle Entrate.

²⁶⁴ v. la risposta all’istanza di interpello n. 160 del 28 dicembre 2018 fornita dall’Agenzia delle Entrate.

²⁶⁵ v. la risposta all’istanza di interpello n. 20 del 3 ottobre 2018 fornita dall’Agenzia delle Entrate.

Con la Risoluzione del 15 ottobre 2015 n. 87/E, l’Agenzia delle Entrate, condividendo l’orientamento espresso dal Ministero dei beni e delle attività culturali, ha tuttavia esteso l’ambito di applicazione del beneficio in esame ad un caso che (almeno in apparenza) si discosta da tale schema. Si tratta, in particolare, dell’ipotesi in cui una fondazione bancaria provvede direttamente al pagamento degli oneri relativi alla progettazione ed all’esecuzione dei lavori di restauro e di valorizzazione del bene.

L’estensione dell’*Art bonus* a tale tipologia di pagamenti può operare al ricorrere di due requisiti, l’uno di carattere soggettivo e l’altro di carattere oggettivo.

Il primo attiene all’attività svolta dalle fondazioni bancarie istanti, che il Ministero ha ritenuto riconducibile al fenomeno del mecenatismo, data l’assenza della finalità lucrativa propria delle sponsorizzazioni.

Quanto al secondo, si è osservato che essendo l’importo e la destinazione del pagamento previamente identificati nei protocolli di intesa, l’erogazione viene quantificata a monte dagli interessati ed è quindi assimilabile ad un’erogazione in denaro.

Si tratta di un’interpretazione che sembra superare non solo il dato letterale dell’art. 1 del D.L. n. 83/2014, che menziona le sole “erogazioni liberali in denaro”, ma anche un precedente orientamento della stessa Agenzia²⁶⁶, che aveva circoscritto l’operatività dell’*Art bonus* alle sole erogazioni effettuate “esclusivamente in denaro”.

A ben vedere, tuttavia, si tratta di un contrasto solo apparente, in quanto anche il pagamento degli oneri inerenti alle attività di recupero e valorizzazione rappresenta un’erogazione di tipo finanziario, ancorché non diretta al proprietario del bene²⁶⁷.

Diverso è invece il caso in cui l’elargizione venga effettuata in natura.

In relazione a tale ipotesi, l’Amministrazione finanziaria ha escluso dall’ambito di applicazione dell’*Art bonus* le erogazioni effettuate sotto forma di fornitura gratuita di materiale e posa in opera da parte di una ditta che aveva offerto di effettuare lavori di ristrutturazione richiedendo solo una quota pari al 35% del corrispettivo dovuto²⁶⁸.

Più di recente, si è posta un’interessante questione legata all’emergenza epidemiologica da Covid-19. In particolare, tale questione è stata posta da una fondazione

²⁶⁶ Circolare del 31 luglio 2014 n. 24/E dell’Agenzia delle Entrate.

²⁶⁷ A. DE FRANCO, *L’Agenzia apre sul mecenatismo delle fondazioni bancarie*, in Corr. trib., n. 1 del 2016, pag. 41.

²⁶⁸ v. la risposta all’istanza di interpello n. 156 del 28 dicembre 2018 fornita dall’Agenzia delle Entrate.

che ha interpellato l’Agenzia delle Entrate in merito alla possibilità di considerare “erogazione liberale” ai fini del riconoscimento dell’*Art Bonus* anche la rinuncia al *voucher* previsto dall’art. 88 del DL del 17 marzo 2020, n. 18, a fronte dell’annullamento di spettacoli ed eventi di qualsiasi natura, anche teatrali e cinematografici, da parte di coloro che avevano acquistato i biglietti per assistervi.

In tale occasione l’Amministrazione finanziaria, dimostrandosi ancora una volta favorevole ad un’interpretazione estensiva dei presupposti applicativi dell’*Art bonus*, ha affermato che la rinuncia all’ottenimento del *voucher*, che per legge sostituisce il rimborso in denaro del biglietto, è sostanzialmente equiparabile ad un’erogazione liberale valida ai fini del riconoscimento dell’*Art bonus*, a condizione che tale rinuncia sia realizzata con le modalità indicate nel parere reso dal Ministero per i beni e le attività culturali²⁶⁹, secondo quanto disposto dalla Circolare dell’8 luglio 2020 n. 19/E.

Per quanto riguarda le modalità di fruizione del beneficio, l’*Art bonus* consiste in un credito di imposta pari al 65% dell’importo erogato, concesso nel limite del 15% del reddito imponibile per le persone fisiche e gli enti non commerciali e nel limite del 5 per mille dei ricavi annui per i soggetti titolari di reddito di impresa e ripartito in tre quote annuali di pari importo. Per i titolari di reddito di impresa, il credito è utilizzabile mediante compensazione ex art. 17 del D.lgs. n. 241/1997 e va esposto nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui esso viene riconosciuto²⁷⁰.

Quanto alle modalità di effettuazione dell’erogazione, l’Amministrazione²⁷¹ ha precisato che esse devono essere eseguite avvalendosi di una banca, di un ufficio postale o di uno dei sistemi di pagamento previsti dall’art. 23 del D.lgs. n. 241/1997 (carte di debito e di credito, carte prepagate, assegni bancari e assegni circolari).

²⁶⁹ In tale parere il Ministero, dopo aver riconosciuto la possibilità di qualificare la rinuncia al *voucher* previsto dall’art. 88 del D.L. n. 18/2020 come “erogazione liberale” valida ai fini dell’*Art bonus*, ha subordinato il riconoscimento di tale beneficio alla condizione che vi sia l’esplicito riconoscimento della causale dell’importo ricevuto (non rimborsato tramite *voucher*) a titolo di donazione, condizione che ad avviso del Ministero può ritenersi sussistente allorquando vi sia l’emissione di un’apposita attestazione nei confronti dei destinatari del *voucher* che rinuncino allo stesso “che riconosca ed individui specificamente nell’importo e nella causale l’erogazione liberale”.

²⁷⁰ Per una scheda tecnica di tale adempimento v. F. GAGLIARDI, *L’Art bonus debutta in dichiarazione*, in *Prat. fisc. prof.*, n. 19 del 2015, pag. 20).

²⁷¹ Circolare del 31 luglio 2014 n. 24/E dell’Agenzia delle Entrate, che richiama le indicazioni contenute nella precedente Risoluzione del 14 giugno 2007 n. 133/E dell’Agenzia delle Entrate.

Il sostenimento dell'onere è documentato dalla ricevuta del versamento bancario o postale ovvero, in caso di pagamento con carta di credito, carta di debito o carta prepagata, dall'estratto conto della società che gestisce tali carte, con la conseguenza che l'agevolazione non spetta in relazione alle erogazioni effettuate in contanti.

In caso di pagamento con assegno bancario o circolare ovvero nel caso in cui dall'estratto conto delle suddette società non sia possibile individuare il beneficiario dell'erogazione liberale, il contribuente deve essere in possesso della ricevuta rilasciata dal beneficiario dalla quale deve risultare anche la modalità del versamento effettuato.

Infine, è necessario che dalla documentazione attestante il pagamento sia possibile desumere anche il carattere liberale dell'erogazione effettuata. Pertanto, per i pagamenti effettuati dall'anno 2017 è necessario che la natura liberale del versamento risulti dalla ricevuta del versamento bancario o postale, dall'estratto conto della società che gestisce le carte di credito, di debito o prepagate o dalla ricevuta rilasciata dal beneficiario²⁷².

Secondo quanto stabilito dal terzo comma dell'art. 1 del DL n. 83/2014, l'*Art bonus* non rileva ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Da tale previsione deriva che l'*Art bonus*: non concorre alla formazione della base imponibile delle imposte sui redditi (ivi comprese le addizionali regionali e comunali) e non rileva ai fini della determinazione del valore della produzione netta ai fini IRAP; non rileva ai fini della determinazione della quota di interessi passivi deducibile dal reddito di impresa; non rileva ai fini della determinazione della quota di spese e altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, deducibile dal reddito di impresa ai sensi dell'articolo 109, comma 5, del DPR n. 917/1986²⁷³.

Da ultimo, occorre dare atto dell'esigenza di coordinare la disposizione istitutiva dell'*Art bonus* con le altre disposizioni che prevedono la deducibilità o detraibilità delle erogazioni liberali destinate agli interventi a sostegno del patrimonio culturale.

Al fine di evitare che la medesima disposizione possa beneficiare di un duplice beneficio fiscale, la norma istitutiva dell'*Art bonus* detta una serie di disposizioni volte a coordinare l'ambito di applicazione di quest'ultima agevolazione con quello proprio delle agevolazioni previste da altre disposizioni normative. In particolare, la norma istitutiva

²⁷² v. la Circolare dell'8 luglio 2020 n. 19/E dell'Agenzia delle Entrate.

²⁷³ v. la Circolare del 31 luglio 2014 n. 24/E dell'Agenzia delle Entrate.

dell'Art bonus stabilisce espressamente che in relazione agli interventi da essa contemplati non trovino più applicazione le disposizioni di cui agli artt. 15, comma 1, lettere h) ed i) e 100, comma 2, lettere f) e g) del DPR n. 917/1986, che contemplano, rispettivamente, talune detrazioni dal reddito delle persone fisiche e talune deduzioni dal reddito di impresa per erogazioni liberali a sostegno della cultura (v. *supra*).

Peraltro, la *ratio* sottesa a tale disposizione di coordinamento, ossia l'esigenza di evitare una duplice agevolazione, porta a ritenere che la non applicabilità delle disposizioni dettate dal DPR n. 917/1986 debba essere circoscritta ai soli interventi "sovrapponibili", ossia quegli interventi astrattamente rientranti nell'ambito di applicazione sia dell'art. 1 del DL n. 83/2014 sia delle norme del DPR n. 917/1986²⁷⁴. Conseguentemente, tali ultime disposizioni, dotate di una portata applicativa più ampia, continueranno a trovare applicazione in relazione alle erogazioni che soddisfano i requisiti da esse previsti ma non sono eleggibili ai fini dell'Art Bonus (si pensi, ad esempio, alle erogazioni liberali a sostegno dei beni culturali di appartenenza privata).

La norma istitutiva dell'Art bonus ha poi definitivamente abrogato quelle disposizioni - di fatto mai attuate - dettate in materia di "micro-mecenatismo" dei privati alla cultura, di cui all'art. 12 del D.L. dell'8 agosto 2013, n. 91²⁷⁵.

2.3.2 Vantaggi dell'Art bonus

Il successo dell'Art bonus, desumibile dal progressivo aumento del numero dei mecenati che scelgono di effettuare erogazioni liberali avvalendosi dei benefici fiscali ad esso connessi²⁷⁶, sembra essere legato ad una serie di fattori, che rendono tale strumento preferibile rispetto alle agevolazioni "tradizionali".

²⁷⁴ M. SACCARO, *Come funziona l'art bonus*, in Coop. enti no profit, n. 10 del 2014, pag. 13.

²⁷⁵ Tale disposizione, rubricata "Disposizioni urgenti per agevolare la diffusione donazioni di modico valore in favore della cultura e il coinvolgimento dei privati", prevedeva che con decreto del Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze entro novanta giorni dall'entrata in vigore del D.L. n. 91/2013, fossero definite le modalità di acquisizione delle donazioni di modico valore (fino all'importo di diecimila euro) da destinate ai beni ed alle attività culturali, sulla base di determinati criteri (massima semplificazione ed esclusione di qualsiasi onere amministrativo a carico del privato, garanzia della destinazione della liberalità allo scopo indicato dal donante, piena pubblicità delle donazioni ricevute e del loro impiego, previsione della possibilità di effettuare le liberalità tramite versamento bancario o postale o con altre modalità interamente tracciabili).

²⁷⁶ I dati raccolti dimostrano un progressivo aumento dei "mecenati" che hanno effettuato erogazioni liberali usufruendo dei benefici fiscali dell'Art bonus. Mentre a fine ottobre 2015 risultavano 773 mecenati, quasi

In *primis*, dalla lettura della normativa di riferimento si evince una maggiore snellezza sul piano procedimentale, dal momento che gli oneri a carico del soggetto erogatore attengono alle (sole) modalità di effettuazione dei pagamenti (mediante banca, ufficio postale, carte di credito, di debito e prepagate, assegni bancari e circolari) ed alla conservazione della ricevuta dell'operazione finanziaria, mentre gli oneri a carico del beneficiario consistono nella mera comunicazione mensile al Ministero dei beni e delle attività culturali dell'ammontare delle erogazioni liberali ricevute e nel dare pubblica comunicazione delle cifre ricevute e del loro utilizzo mediante il proprio sito web istituzionale e tramite l'apposito portale gestito dal Ministero.

La norma istitutiva dell'*Art bonus* rientra tra quei pochi interventi legislativi direttamente operativi senza bisogno di alcuna normativa di attuazione, tanto che “l'Agenzia delle Entrate si è trovata a dover rassicurare i contribuenti che diffidavano della semplicità degli adempimenti richiesti per la fruizione del beneficio”²⁷⁷.

D'altronde, il credito di imposta in cui si sostanzia l'*Art bonus* è stato anche preso a modello per altri strumenti, quali, ad esempio, il *bonus* per le erogazioni liberali a favore dello sport e delle bonifiche ambientali di cui alla L. del 30 dicembre 2018, n. 145.

Inoltre, la possibilità di scegliere tra una pluralità di interventi già predeterminati dall'Amministrazione competente ed indicati sul portale dedicato all'*Art bonus* agevola ulteriormente il contribuente, sul quale non grava alcun onere di accertamento dei requisiti prescritti dalla legge in capo al soggetto beneficiario delle erogazioni.

In *secundis*, la mancata previsione di particolari regimi sanzionatori rende l'*Art bonus* un'agevolazione meno rischiosa per il contribuente e, dunque, maggiormente attrattiva rispetto ad altre misure fiscali, con particolare riferimento a quella prevista dall'art. 14 del D.L. n. 35/2005.

34 milioni di euro, già verso la fine del 2015 si registravano 1.400 mecenati e 57 milioni erogati; a fine gennaio 2016 i mecenati sono diventati 2039, con erogazioni di ammontare pari a quasi 62 milioni, mentre ad agosto 2016 risultavano più di 3.000 donatori e più di 100 milioni erogati (Fonte: A. CHERCHI, *L'Art bonus decolla: 62 milioni a fine gennaio*, in *Il Sole 24 Ore* del 3 febbraio 2016; Fonte: V. Ch. *Art bonus oltre cento i milioni – Maxi – plafond per i restauri*, in *Il Sole 24 Ore* del 5 agosto 2016). Alla data del 9 ottobre 2020 il portale dedicato all'*Art bonus* riporta un numero di mecenati pari a 16446.

²⁷⁷ L. CASINI, *Politica e amministrazione: the Italian style*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, anno 2019, Fasc. 2, pag. 18.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

2.3.3 Criticità dell'Art bonus

Una delle maggiori problematiche poste dalla normativa attualmente vigente riguarda l'ambito soggettivo di operatività dell'Art Bonus.

Invero, come già ricordato, esso spetta tanto alle persone fisiche, esercenti o meno un'attività di impresa, quanto alle società e agli enti, aventi o meno natura commerciale, senza alcuna limitazione ai soli soggetti residenti sul territorio dello Stato.

Il tenore letterale della normativa che disciplina il beneficio in esame sembra dunque garantirne la fruibilità ad un'ampia platea di contribuenti.

D'altronde, la stessa Amministrazione finanziaria ha sottolineato l'ampiezza del novero dei possibili destinatari del beneficio, specificando che esso spetta a tutti coloro che effettuano liberalità a sostegno della cultura “*indipendentemente dalla natura e dalla forma giuridica*” e ravvisando la *ratio* di tale estensione nell'esigenza di introdurre meccanismi più semplici ed efficaci per le liberalità volte a sostenere la cultura superando la “dicotomia” derivante dagli artt. 15 e 100 del DPR n. 917/1986²⁷⁸.

A ben vedere, tuttavia, l'aver configurato l'Art bonus come un credito di imposta ne limita fortemente l'ambito applicativo in relazione a talune categorie di soggetti²⁷⁹.

Invero, per quanto riguarda le persone fisiche e gli enti non commerciali, l'agevolazione viene riconosciuta sotto forma di credito spettante nella misura del 15% del reddito imponibile, con conseguente esclusione di tutti quei soggetti, residenti e non, che non possiedono redditi soggetti ad imposizione ordinaria tramite dichiarazione.

Si pensi, ad esempio, alle persone fisiche ed agli enti non commerciali che conseguono rendite di natura finanziaria soggette a ritenuta di imposta o ad imposta sostitutiva, ovvero redditi locativi soggetti al regime della cedolare secca.

Ancora, si pensi ai soggetti non residenti sul territorio dello Stato che producono in Italia soltanto redditi soggetti a ritenuta o ad imposizione sostitutiva, o anche a coloro che trasferiranno la propria residenza fiscale in Italia al fine di beneficiare del regime di cui all'art. 24-*bis* del DPR n. 917/1986 e che non abbiano redditi di fonte italiana o redditi esteri non ricompresi nell'ambito di operatività dell'agevolazione.

²⁷⁸ Circolare del 31 luglio 2014 n. 24/E dell'Agenzia delle Entrate.

²⁷⁹ M. BISOGNO - S. SPINIELLO, *Aiuti fiscali al mecenatismo culturale: l'Art bonus e la sua difficile operatività per i soggetti non residenti*, cit.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Per quanto riguarda le società e gli enti commerciali, occorre distinguere a seconda che essi abbiano o meno una stabile organizzazione sul territorio dello Stato.

Nel caso di un'erogazione liberale effettuata dalla stabile organizzazione di un soggetto non residente, il credito di imposta spetta nella misura del 5 per mille dei ricavi, secondo le regole stabili per i soggetti titolari di reddito di impresa²⁸⁰.

Qualora invece l'erogazione sia effettuata da un soggetto non residente e privo di una stabile organizzazione in Italia, il credito di imposta non potrebbe essere computato nella misura del 5 per mille dei ricavi, dal momento che in tal caso il soggetto non residente non produce ricavi ai sensi dell'art. 85 del DPR n. 917/1986; esso dovrà dunque essere calcolato sulla base delle regole stabilite per gli enti non commerciali, in relazione ai quali il predetto credito spetta in misura pari al 15% del reddito imponibile.

Conseguentemente, i soggetti non residenti privi di una stabile organizzazione in Italia potrebbero usufruire dell'*Art Bonus* soltanto in relazione ai redditi "isolati" prodotti in Italia e non soggetti ad imposizione sostitutiva (es. redditi fondiari o redditi di capitale o redditi diversi non soggetti ad imposizioni sostitutive).

Un ulteriore profilo critico rilevato potrebbe essere rappresentato dal ritorno di immagine che il donante può ottenere rendendo pubblica la propria donazione.

È stato infatti osservato²⁸¹ che il riconoscimento di tale facoltà al donante, se da un lato costituisce un incentivo ad effettuare erogazioni, dall'altro potrebbe erodere il confine tra "liberalità" e "spese pubblicitarie" (ivi incluse le sponsorizzazioni), con conseguenti incertezze in ordine al regime fiscale concretamente applicabile.

Ciò in quanto il confine tra sponsorizzazione ed erogazione liberale può essere estremamente labile, soprattutto quando la promozione dell'immagine dello *sponsor* avviene in modo discreto (ad esempio mediante la sola apposizione di un cartello contenente l'indicazione del nome dello *sponsor* durante lo svolgimento dell'iniziativa sponsorizzata), mentre la seconda viene messa in risalto dai media anche a prescindere dalla volontà del mecenate di rendere nota al pubblico la propria erogazione²⁸².

²⁸⁰ Circolare del 31 luglio 2014 n. 24/E dell'Agenzia delle Entrate.

²⁸¹ G.P. RANOCCHI, *L'effetto pubblicità minaccia l'Art bonus*, in *Il Sole 24 Ore* del 23 marzo 2015, "Norme e tributi".

²⁸² In tal senso v. R. LUNELLI, *Sponsorizzazione o mecenatismo: per la conservazione e il restauro dei beni della "collettività"*, in *Fisco*, n. 17 del 2004, pag. 2548.

Sul piano giuridico, tuttavia, la differenza tra sponsorizzazione ed erogazione liberale è piuttosto netta. Invero, mentre la sponsorizzazione, come si vedrà meglio nel paragrafo ad essa dedicato, è un contratto a titolo oneroso dal quale deriva in capo al soggetto sponsorizzato di un vero e proprio obbligo giuridico di promuovere l'immagine dello *sponsor*, l'erogazione liberale è un atto a titolo gratuito connotato dallo spirito di liberalità a fronte del quale non sussiste alcun obbligo in capo al beneficiario della stessa; né, in assenza di siffatto obbligo, la configurabilità di un'erogazione liberale (e non di una sponsorizzazione) può essere esclusa dalla sola circostanza che il benefattore consegua comunque un ritorno di immagine²⁸³.

A conclusioni analoghe sembra approdare quell'orientamento del Ministero dei beni e delle attività culturali²⁸⁴, secondo il quale *“deve considerarsi errata ogni automatica esclusione della possibilità di ricondurre un conferimento in denaro o opere entro lo schema dell'elargizione liberale o patrocinio, per una sua qualificazione in termini di sponsorizzazione, sol perché il benefattore accetti o chiedo una qualche forma di riconoscimento, soprattutto morale e ideale (o comunque inerente ad un interesse patrimoniale che non trova diretta corrispettività in un obbligo posto a carico dell'amministrazione), dell'elargizione accordata”*.

Ove la mera pubblicazione del nome del soggetto erogatore sul portale dedicato all'*Art bonus* fosse considerata un mero “riconoscimento morale”, sarebbe dunque possibile sostenere la natura liberale dell'erogazione eseguita²⁸⁵.

Inoltre, posto che nel caso dell'*Art bonus* è rimessa al donante la scelta in ordine alla pubblicizzazione dell'erogazione, appare ragionevole ritenere che esso rientri nello schema dell'erogazione liberale e non in quello della sponsorizzazione.

2.3.4 Possibili margini di ampliamento dell'operatività dell'*Art bonus*

²⁸³ v. in tal senso il Decreto del Ministero dei beni e delle attività culturali del 3 ottobre 2002, attuativo dell'art. 38 della legge n. 342 del 2000; sulla distinzione tra sponsorizzazione ed erogazione liberale v., ex multis, M. GIUA, *Il punto su mecenatismo e sponsorizzazioni culturali*, n. 6 del 2001, pag. 415.

²⁸⁴ Cfr. il Decreto del Ministero dei beni e delle attività culturali del 19 dicembre 2012.

²⁸⁵ Considerazioni analoghe valgono anche con riferimento al “*Concorso Progetto Art Bonus*”; si tratta di un'iniziativa volta a premiare il progetto ritenuto più meritevole (il “progetto dell'anno”), con conseguente gratificazione dei mecenati che lo hanno finanziato.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Tanto premesso in merito all'ambito di operatività, ai vantaggi ed alle criticità dell'*Art bonus* così come delineato dalla normativa attuale, giova soffermarsi sull'opportunità di estenderne sia il presupposto soggettivo che quello oggettivo.

Per quanto riguarda il presupposto soggettivo, si potrebbe anzitutto ipotizzare di includere nell'ambito di applicazione dell'*Art bonus* anche le imprese estere che volessero effettuare liberalità a sostegno del patrimonio culturale italiano²⁸⁶.

Per quanto riguarda il presupposto oggettivo, la circostanza che l'*Art bonus* sia riconosciuto solo in relazione alle somme impiegate per finanziare interventi aventi ad oggetti beni culturali pubblici offre alcuni spunti di riflessione in merito all'opportunità di estenderne l'ambito di operatività anche ai beni appartenenti a soggetti privati.

Sebbene il Ministero abbia individuato la *ratio* dell'*Art bonus* proprio nell'esigenza di incentivare il finanziamento di azioni a sostegno del "patrimonio culturale pubblico"²⁸⁷, si potrebbe infatti ritenere che la mancata inclusione nell'ambito applicativo del beneficio fiscale in esame dei beni appartenenti a soggetti privati costituisca un'ingiustificata discriminazione a danno di questi ultimi; ciò anche alla luce di un'interpretazione sistematica che tenga conto del contesto normativo di riferimento.

A livello costituzionale, l'art. 9 della Carta fondamentale pone a carico dello Stato l'obbligo di tutelare il «*patrimonio storico ed artistico*», senza alcuna distinzione in ordine alla natura pubblica o privata dei proprietari dei beni che lo compongono.

Sul piano della legislazione ordinaria, vengono in considerazione da un lato quelle disposizioni che ricomprendono nella nozione di "bene culturale" anche i beni appartenenti a soggetti privati e, dall'altro, quelle disposizioni che prevedono la partecipazione dello Stato alle relative attività di tutela e di valorizzazione.

Sotto il primo profilo, occorre considerare che l'art. 10 del D.lgs. n. 42/2004, come sopra ricordato, considera "beni culturali" anche determinati beni appartenenti a soggetti diversi dagli enti pubblici, a condizione che sia intervenuta la dichiarazione di interesse culturale di cui all'art. 13 del medesimo Decreto.

L'elemento rilevante ai fini della individuazione dei beni di interesse culturale da assoggettare al peculiare regime giuridico volto a garantirne la corretta conservazione è

²⁸⁶ A. TOMASSINI, *L'Italia come distretto finanziario per le società "impatriate"*, in Corr. trib., n. 1 del 2020 pag. 62.

²⁸⁷ Risoluzione del 15 ottobre 2015 n. 87/E dell'Agenzia delle Entrate.

dunque rappresentato dalla intrinseca valenza culturale del bene, suscettibile di formale riconoscimento ai sensi del suddetto art. 13, indipendentemente dal fatto che i relativi proprietari siano soggetti pubblici o privati. Inoltre, si osserva²⁸⁸, i vincoli e gli obblighi derivanti dal suddetto regime trovano giustificazione anche nella destinazione dei beni sui quali essi gravano alla “pubblica fruizione”; tali beni dovrebbero pertanto considerarsi “beni comuni” indipendentemente dalla natura dei relativi proprietari.

Sotto il secondo profilo, rilevano gli artt. 112 e 113 del D.lgs. n. 42/2004.

La prima di tali disposizioni, sebbene rubricata “*Valorizzazione dei beni culturali di appartenenza pubblica*”, prevede espressamente che lo Stato, le Regioni e gli altri enti pubblici possano stipulare accordi per definire strategie ed obiettivi comuni di valorizzazione e che tali accordi possano riguardare “*anche beni di proprietà privata, previo consenso degli interessati*”²⁸⁹. La seconda, rubricata “*Valorizzazione dei beni culturali di proprietà privata*”, prevede espressamente che le attività di valorizzazione ad iniziativa privata di beni culturali di proprietà privata possano beneficiare del “*sostegno pubblico*” da parte dello Stato, delle Regioni e degli altri enti pubblici territoriali.

²⁸⁸ E. SBARBARO, *Codice dei beni culturali e diritto d'autore: recenti evoluzioni nella valorizzazione e nella fruizione del patrimonio culturale*, in Riv. dir. ind., fasc. 2, 2016, p. 63.

²⁸⁹ Ai sensi dell'art. 112 del D.lgs. n. 42/2004, “1. *Lo Stato, le regioni e gli altri enti pubblici territoriali assicurano la valorizzazione dei beni presenti negli istituti e nei luoghi indicati all'articolo 101, nel rispetto dei principi fondamentali fissati dal presente codice. (...) 4. Lo Stato, le regioni e gli altri enti pubblici territoriali stipulano accordi per definire strategie ed obiettivi comuni di valorizzazione, nonché per elaborare i conseguenti piani strategici di sviluppo culturale e i programmi, relativamente ai beni culturali di pertinenza pubblica. Gli accordi possono essere conclusi su base regionale o sub-regionale, in rapporto ad ambiti territoriali definiti, e promuovono altresì l'integrazione, nel processo di valorizzazione concordato, delle infrastrutture e dei settori produttivi collegati. Gli accordi medesimi possono riguardare anche beni di proprietà privata, previo consenso degli interessati. Lo Stato stipula gli accordi per il tramite del Ministero, che opera direttamente ovvero d'intesa con le altre amministrazioni statali eventualmente competenti. 5. Lo Stato, per il tramite del Ministero e delle altre amministrazioni statali eventualmente competenti, le regioni e gli altri enti pubblici territoriali possono costituire, nel rispetto delle vigenti disposizioni, appositi soggetti giuridici cui affidare l'elaborazione e lo sviluppo dei piani di cui al comma 4. 6. In assenza degli accordi di cui al comma 4, ciascun soggetto pubblico è tenuto a garantire la valorizzazione dei beni di cui ha comunque la disponibilità. (...) 9. Anche indipendentemente dagli accordi di cui al comma 4, possono essere stipulati accordi tra lo Stato, per il tramite del Ministero e delle altre amministrazioni statali eventualmente competenti, le regioni, gli altri enti pubblici territoriali e i privati interessati, per regolare servizi strumentali comuni destinati alla fruizione e alla valorizzazione di beni culturali. Con gli accordi medesimi possono essere anche istituite forme consortili non imprenditoriali per la gestione di uffici comuni. Per le stesse finalità di cui al primo periodo, ulteriori accordi possono essere stipulati dal Ministero, dalle regioni, dagli altri enti pubblici territoriali, da ogni altro ente pubblico nonché dai soggetti costituiti ai sensi del comma 5, con le associazioni culturali o di volontariato, dotate di adeguati requisiti, che abbiano per statuto finalità di promozione e diffusione della conoscenza dei beni culturali (...)*”.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Sotto questo profilo, le disposizioni del DPR n. 917/1986 sostituite dall'*Art Bonus*²⁹⁰ denotavano una maggiore coerenza con il dettato costituzionale e con le altre leggi ordinarie sopra richiamate nella parte in cui accordavano detrazioni (dal reddito delle persone fisiche) e deduzioni (dal reddito di impresa) che prescindevano dalla natura pubblica o privata del bene culturale al quale le erogazioni erano destinate²⁹¹.

A favore dell'ampliamento dell'ambito di operatività dell'*Art Bonus* anche ai beni culturali appartenenti a soggetti privati militano, oltre all'argomento sistematico, anche una serie di ulteriori considerazioni.

In primo luogo, viene in rilievo il confronto con la Francia che, al fine di tutelare e valorizzare il proprio patrimonio culturale, ha istituito un beneficio fiscale che non discrimina tra beni culturali pubblici e privati; tale beneficio è stato introdotto anteriormente all'*Art Bonus* e consiste in un "*avoir fiscal*" pari al 60% dell'importo delle donazioni - in denaro o in natura - a favore di interventi di valorizzazione del patrimonio artistico²⁹². Il riconoscimento del beneficio indipendentemente dalla natura pubblica o privata dei soggetti destinatari delle liberalità consente alle famiglie proprietarie di beni culturali di gestire il proprio patrimonio dando lavoro a molti dipendenti e generando turismo nei luoghi in cui i beni sono collocati²⁹³.

Del resto, si osserva, gran parte del patrimonio culturale italiano appartiene a soggetti privati (si pensi, a titolo esemplificativo, a tutti i palazzi e le ville qualificate come "beni di interesse culturale), per cui il mancato riconoscimento dell'*Art Bonus* in relazione alle erogazioni dirette a tali beni rischia di produrre conseguenze dannose per l'intera generalità dei consociati, considerato anche che dal 2011 è stata ridotta

²⁹⁰ Si ricorda che le disposizioni in esame sono gli artt. 15, comma 1, lettere h) ed i) e 100, comma 2, lettere f) e g) del DPR n. 917/1986.

²⁹¹ Giova precisare che tali disposizioni dovrebbero continuare ad operare con riferimento alle erogazioni liberali effettuate a sostegno dei beni culturali appartenenti a privati, dal momento che l'effetto sostitutivo opera soltanto in relazione agli interventi rientranti nell'ambito di applicazione dell'*Art bonus*. Sul punto, anche la Circolare n. 24/E del 2014 ha precisato che la disciplina di cui agli artt. 15 e 100 del DPR n. 917/1986 continua ad applicarsi alle fattispecie non contemplate dall'art. 1 del DL n. 83/2014, come ad esempio le erogazioni per l'acquisto di beni culturali; sul punto v. anche A. SACRESTANO, *Spinta al "mecenatismo" con il nuovo "art-bonus"*, in Corr. trib. n. 35 del 2014, pag. 2711.

²⁹² Code général des impôts - Article 238-bis.

²⁹³ A. VOZZA, *Art bonus: ambito di applicazione e possibili sviluppi*, in Corr. trib., n. 5 del 2019, pag. 507, che rileva che la famiglia proprietaria del Castello di Vaux-le-Vicomte può gestire la propria dimora monumentale, dando lavoro a molti dipendenti e attraendo numerosi visitatori all'anno a Sud di Parigi.

l'agevolazione generale in materia di imposte dirette immobiliari concernenti le "dimore storiche" introdotta nel 1992 e volta a favorire il sostenimento delle spese di restauro²⁹⁴.

In secondo luogo, occorre sottolineare che l'*Art bonus* comporta non una riduzione dell'imposizione (e quindi una sottrazione di risorse pubbliche) finalizzata al soddisfacimento di un interesse individuale del "mecenate", ma un incremento delle risorse da destinare alla tutela dei beni culturali, nel rispetto dell'art. 53 Cost.

Ciò in quanto il credito di imposta viene riconosciuto in misura inferiore rispetto all'ammontare totale della erogazione effettuata, con la conseguenza che gli interventi eleggibili ai fini nell'*Art bonus* sono finanziati in parte dal concorso della generalità dei contribuenti (nella misura del 65% dell'erogazione, corrispondente alla parte coperta dal credito di imposta) e in parte (solo) da coloro che effettuano liberalità (nella misura del 35% dell'erogazione, corrispondente alla parte non coperta dal credito di imposta). Questi ultimi, dunque, contribuiscono al finanziamento degli interventi a sostegno del patrimonio culturale in misura superiore rispetto agli altri consociati, dato che l'onere finanziario da essi sostenuto viene solo parzialmente compensato dall'*Art bonus*.

L'opportunità di ampliare l'ambito di applicazione dell'*Art bonus* va valutata tenendo conto del fatto che nel corso degli anni l'Amministrazione finanziaria, come si è già avuto modo di rilevare nel paragrafo dedicato alla descrizione del beneficio, si è mostrata favorevole ad un'interpretazione estensiva degli attuali presupposti.

Accanto all'estensione del beneficio ai beni di proprietà privata, si potrebbe valutare l'opportunità di ricomprendere nel relativo ambito di applicazione anche le erogazioni liberali destinate ai beni appartenenti alle istituzioni ecclesiastiche, con particolare riferimento a quelli vincolati ed aperti alla fruizione pubblica²⁹⁵.

Attualmente, infatti, dovendosi escludere dalla nozione di "bene culturale pubblico" i beni appartenenti a persone giuridiche private senza fine di lucro «ivi compresi gli enti

²⁹⁴ Si tratta dell'agevolazione istituita dall'art. 2, comma 5, DL. del 23 gennaio 1993, n. 16, abrogato dall'art. 4, comma 5-ter, del DL n. 16/2012, convertito in legge con la L. n. 44/2012; la medesima legge ha previsto la riduzione della base imponibile IMU (rendita catastale effettiva) in misura pari al 50% ma tale misura viene da molti considerata ancora insufficiente (in tal senso v. G. SEVERINI, *Il patrimonio culturale e il concorso dei privati alla sua valorizzazione*, in Riv. giu. ed., fasc. 6, 2015, pag. 323).

²⁹⁵ v. la prima delle "Cinque proposte per la Cultura" emerse da LuBeC 2016 (pentalogo 2016), consultabili al seguente indirizzo <https://www.lubec.it/pentalogo-cultura.html>.

ecclesiastici civilmente riconosciuti»²⁹⁶, i beni culturali appartenenti a questi ultimi possono beneficiare dell'*Art bonus* solo in ipotesi piuttosto residuali.

Si tratta del caso in cui i beni si trovino in zone interessate da eventi sismici, eleggibili ai fini dell'*Art bonus* in base al già richiamato D.L. n. 189/2016, e del caso in cui il bene oggetto dell'intervento di manutenzione, protezione o restauro appartenga ad un ente pubblico e l'ente ecclesiastico ne sia il concessionario o affidatario/gestore.

Un'ulteriore questione attinente all'ambito oggettivo di operatività dell'*Art bonus* riguarda la possibilità di estenderne l'applicabilità a forme di liberalità che si discostano, almeno in apparenza, dal modello delineato dal D.L. n. 83/2014.

In particolare, ci si può chiedere se l'orientamento seguito dall'Amministrazione finanziaria in relazione al pagamento delle spese di progettazione ed esecuzione degli interventi a sostegno del bene, già esaminato nel paragrafo relativo alla descrizione dell'*Art bonus*, possa essere esteso a soggetti diversi dalle fondazioni bancarie.

A sfavore di tale estensione milita, oltre allo specifico riferimento all'attività svolta dalle fondazioni quale presupposto soggettivo dell'estensione, anche il particolare ruolo che la legge riconosce a queste ultime, quali soggetti legittimati a stipulare protocolli di intesa con il Ministero ed altri enti pubblici territoriali ai sensi dell'art. 121 del D.lgs. n. 42/2004²⁹⁷, di cui la fattispecie esaminata in sede di interpello costituisce, ad avviso del Ministero, un caso di diretta applicazione.

Esistono tuttavia anche argomenti a favore della soluzione affermativa.

In primo luogo, la valorizzazione della *ratio* della norma istitutiva dell'*Art bonus*, che il Ministero stesso ha individuato nell'esigenza di promuovere azioni a sostegno delle erogazioni destinate al patrimonio culturale italiano, porterebbe a ritenere sufficiente che il soggetto in capo al quale sussiste il requisito di carattere oggettivo (predeterminazione

²⁹⁶ v. la risposta alla domanda "*Cosa si intende per bene culturale pubblico?*", nella sezione dedicata alle Frequently Asked Questions (FAQ), consultabile al seguente indirizzo: <http://artbonus.gov.it/faq.html>.

²⁹⁷ Ai sensi dell'art. 121 del D.lgs. n. 42/2004, rubricato "Accordi con le fondazioni bancarie" "*Il Ministero, le regioni e gli altri enti pubblici territoriali, ciascuno nel proprio ambito, possono stipulare, anche congiuntamente, protocolli di intesa con le fondazioni conferenti di cui alle disposizioni in materia di ristrutturazione e disciplina del gruppo creditizio, che statutariamente perseguono scopi di utilità sociale nel settore dell'arte e delle 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. La parte pubblica può concorrere, con proprie risorse finanziarie, per garantire il perseguimento degli obiettivi dei protocolli di intesa*".

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

a monte dell'erogazione) svolga un'attività priva di intento lucrativo, indipendentemente dal fatto che si tratti di una fondazione bancaria.

In secondo luogo, occorre evidenziare che le fondazioni in questione non si pongono più quali interlocutori unici o, comunque “privilegiati”, della Pubblica Amministrazione nel settore della cultura. Tale asserzione trova un fondamento normativo tanto nell'art. 112 dello stesso D.lgs. n. 42/2004, che attribuisce a tutti i “*privati interessati*” la possibilità di stipulare con lo Stato e gli altri enti pubblici territoriali accordi volti a disciplinare i servizi strumentali alla fruizione e valorizzazione dei beni culturali, quanto (e soprattutto) nel nuovo Codice dei contratti pubblici, nella parte in cui semplifica la procedura di affidamento dei contratti di sponsorizzazione relativi a beni culturali (artt. 19 e 151 del D.lgs. del 18 aprile 2016, n. 50; v. *infra*) e prevede la possibilità di attuare forme “speciali” di partenariato con enti pubblici e con “*soggetti privati*” (art. 151 del D.lgs. n. 50/2016), senza alcun riferimento specifico alle fondazioni bancarie.

Sempre sul piano del presupposto oggettivo, giova soffermarsi ora sulla tipologia di interventi eleggibili ai fini dell'*Art bonus*, con particolare riguardo a quelli diretti a realizzare forme di tutela preventiva dei beni di interesse culturale.

Sebbene gli interventi normativi che estendono *ex post* l'ambito di applicazione dell'*Art bonus* siano certamente apprezzabili²⁹⁸, la gravità (e talvolta l'irreversibilità) degli effetti dannosi che conseguono al verificarsi di calamità naturali suggeriscono di ragionare anche in termini di prevenzione dai rischi ambientali²⁹⁹.

Stando alla formulazione attuale della norma istitutiva dell'*Art bonus*, gli interventi di natura preventiva potrebbero ragionevolmente essere ricompresi tra quelli volti alla “protezione” dei beni di interesse culturale³⁰⁰.

²⁹⁸ Il riferimento è al DL n. 189/2016, che, come ricordato, ha esteso l'ambito di applicazione della misura alle erogazioni a favore di taluni beni situati in zone sismiche.

²⁹⁹ La necessità di attuare una “Conservazione programmata” dei beni culturali attraverso forme di prevenzione dai rischi ambientali e di manutenzione ordinaria degli stessi era stata messa in luce nell'ambito del progetto di riforma della legge sulla tutela delle cose di interesse artistico e storico presentato da Giovanni Urbani nel 1987 (sul punto cfr. E. CAVALIERI, *La tutela dei beni culturali. Una proposta di Giovanni Urbani*, in Riv. trim. dir. pubbl., fasc. 2, 2011, pag. 473).

³⁰⁰ Per una disamina “tecnica” dei possibili interventi cfr. le “*Linee guida per la valutazione e la riduzione del rischio sismico del patrimonio culturale con riferimento alle Norme tecniche per le costruzioni di cui al decreto del Ministero delle Infrastrutture e dei trasporti del 14 gennaio 2008*», consultabili al seguente indirizzo:

http://www.protezionecivile.gov.it/resources/cms/documents/LineeGuida_BBCC_2010_11_26_1.pdf.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Tuttavia, a sfavore di siffatta interpretazione milita la discrasia esistente sul piano terminologico tra l'art. 1 del D.L. n. 83/2014 e l'art. 29 del D.lgs. n. 42/2004.

Invero, mentre il primo prevede quali presupposti applicativi dell'*Art bonus* l'effettuazione di erogazioni liberali per interventi di «*manutenzione, protezione e restauro*» dei beni culturali pubblici, il secondo articola l'attività di “conservazione” dei beni culturali in attività di «*studio, prevenzione, manutenzione e restauro*».

Dal raffronto tra le due disposizioni si evince che la norma istitutiva dell'*Art bonus* non annovera espressamente tra gli interventi finanziabili quelli finalizzati alla “prevenzione”, mentre il D.lgs. n. 42/2004 distingue tra “protezione”, intesa quale complesso di prescrizioni volte a prevenire il deterioramento dei beni culturali ed a regolarne taluni profili giuridici, e “prevenzione”, intesa come “*complesso delle attività idonee a limitare le situazioni di rischio connesse al bene culturale nel suo contesto*”.

Un'interpretazione rigorosamente sistematica dell'art. 1 del D.L. n. 83/2014 porterebbe a ricomprendere nel relativo ambito di applicazione tutti gli interventi a tutela del patrimonio culturale ad eccezione di quelli finalizzati alla prevenzione³⁰¹; ciò in quanto la mancata previsione di quest'ultima sarebbe sintomatica della volontà del legislatore di escluderla dall'ambito di applicazione dell'*Art bonus*.

Considerato anche che la valutazione e la prevenzione dei rischi connessi alle calamità naturali rappresentano alcuni degli obiettivi principali perseguiti dall'Unione Europea in ambito culturale³⁰², si potrebbe valutare l'idea di estendere (espressamente) l'ambito di operatività dell'*Art bonus* anche a tale tipologia di interventi.

³⁰¹ Per una disamina “tecnica” dei possibili interventi cfr. le “Linee guida per la valutazione e la riduzione del rischio sismico del patrimonio culturale con riferimento alle Norme tecniche per le costruzioni di cui al decreto del Ministero delle Infrastrutture e dei trasporti del 14 gennaio 2008”, consultabili al seguente indirizzo: http://www.protezionecivile.gov.it/resources/cms/documents/LineeGuida_BBCC_2010_1_26_1.pdf.

³⁰² *Conclusions of the Council and of the Representatives of the Governments of the member States, meeting within the Council, on a Work for Culture (2015-2018)*, in Official Journal of the European Union (2014/C 463/02), consultabili al seguente indirizzo: [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A52014XG1223\(02\)](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A52014XG1223(02)).

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

3. Misure a favore di soggetti che svolgono attività di tutela dei beni culturali

3.1 La compatibilità con la Costituzione e con il diritto dell'Unione Europea

Tra le misure fiscali inerenti al settore dei beni culturali rientrano anche quelle particolari agevolazioni fiscali destinate ai soggetti che svolgono attività volte a favorire il settore della cultura, nel perseguimento o meno di finalità di profitto.

La legittimità delle misure fiscali in esame deve essere valutata sotto due profili, attinenti uno all'ordinamento nazionale e l'altro all'ordinamento europeo.

Sotto il primo profilo, si rende necessario verificare che il regime fiscale di favore che la legge riserva a tali soggetti sia compatibile con il principio di capacità contributiva enunciato dall'art. 53 della Costituzione. Sul punto, giova richiamare quell'orientamento secondo il quale non costituirebbe manifestazione di capacità contributiva il possesso di ricchezza destinata alla realizzazione di interessi di rilevanza pubblicistica, quale è senza dubbio quello alla conservazione ed alla valorizzazione dei beni culturali³⁰³. Aderendo a tale orientamento, i soggetti in esame sarebbero dunque destinatari di agevolazioni di natura fiscale in quanto privi o comunque dotati di una minor capacità contributiva.

In quest'ottica, le misure in esame sarebbero costituzionalmente legittime in quanto volte a dare attuazione al principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 Cost., che, come già ricordato, impone al legislatore di assoggettare a regimi fiscali differenti soggetti che manifestano una diversa attitudine alla contribuzione.

Ad ogni modo, anche a voler ritenere tali misure derogatorie rispetto al suddetto principio, esse dovrebbero ritenersi costituzionalmente legittime in quanto volte a perseguire un interesse meritevole di essere tutelato e bilanciato con l'interesse a che tutti contribuiscano alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.

Invero, analogamente a quanto rilevato in merito alle agevolazioni riconosciute ai proprietari di beni di interesse culturale, anche le norme agevolative in esame, nell'incentivare l'attività di soggetti che si occupano della conservazione e della

³⁰³ P. PIANAVIGNA, *Un modello per la disciplina fiscale dell'impresa sociale: low profit limited liability company*, in Riv. dir. fin., fasc. 4, 2011, pag. 592.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

valorizzazione dei beni culturali, mirano a perseguire un interesse costituzionalmente rilevante, quale quello alla tutela del patrimonio storico ed artistico della Nazione sancito, come più volte ricordato, dall'art. 9 della Carta fondamentale.

Quanto al profilo attinente all'ordinamento europeo, la legittimità delle misure di sostegno ai soggetti che operano a favore del settore della cultura deve essere vagliata alla luce del divieto di aiuti di Stato sancito dall'art. 107 del TFUE.

L'art. 107 del TFUE rientra tra le disposizioni della normativa euro-unitaria poste a presidio della concorrenza e del corretto funzionamento del mercato unico.

Invero, l'instaurazione ed il funzionamento del mercato comune richiede la creazione di uno spazio economico unificato nell'ambito del quale i prodotti ed i servizi possano circolare in condizioni analoghe a quelle presenti nel mercato nazionale.

A tal fine, non è sufficiente riconoscere e garantire la libera circolazione di beni e servizi ma è necessario che la concorrenza tra le imprese stabilite sul territorio dell'Unione Europea non sia falsata attraverso l'adozione da parte dello Stato Membro di misure di favore limitate ad una ristretta platea di imprese nazionali.

La normativa dettata dagli artt. 107 e 108 del TFUE mira così a bilanciare la suddetta esigenza di tutela del mercato unico con l'interesse degli Stati Membri a mantenere la propria autonomia decisionale in materia di politica economica e fiscale³⁰⁴.

Il punto di equilibrio tra i descritti interessi viene individuato dal legislatore comunitario nel discriminare tra misure ammesse e misure vietate da definire sulla base dei criteri enucleati dal Trattato, per l'interpretazione dei quali svolge un ruolo fondamentale la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea³⁰⁵.

In base al sistema delineato dalle norme del TFUE, gli Stati Membri restano liberi di legiferare in una materia, come quella della fiscalità diretta, che rientra nella loro competenza esclusiva ma le misure fiscali che vanno a vantaggio di talune imprese o

³⁰⁴ Giova ricordare che i Trattati europei, diversamente da quanto previsto in materia di fiscalità indiretta, non conferiscono espressamente all'Unione Europea la competenza ad armonizzare le legislazioni nazionali in materia di fiscalità diretta e tale mancata previsione porta a ritenere che la materia della fiscalità diretta rientri nella competenza legislativa esclusiva degli Stati membri. Peraltro, la competenza dell'Unione europea in materia di fiscalità diretta potrebbe avere un fondamento normativo in quella disposizione del Trattato che consente al Consiglio di adottare direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, amministrative e regolamentari degli Stati Membri aventi un'incidenza sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato comune; per l'adozione di tali direttive il Consiglio deve tuttavia deliberare all'unanimità.

³⁰⁵ P. BORJA, *Diritto Tributario Europeo*, Milano, 2010, pag. 219.

talune produzioni e che soddisfano le altre condizioni previste dal suddetto art. 107 devono essere notificate alla Commissione e possono entrare concretamente in vigore soltanto dopo che quest'ultima le abbia giudicate compatibili con il mercato unico³⁰⁶.

Ciò posto, occorre ora soffermarsi brevemente sulla nozione di “aiuto di stato”. Come è noto, l'art. 107 del TFUE prevede l'incompatibilità con il mercato interno dei benefici economici concessi dagli Stati o con l'impiego di risorse statali, sotto qualsiasi forma, qualora tali benefici, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza ed incidano sugli scambi tra gli Stati Membri.

Come precisato dalla Corte di Giustizia, affinché una misura possa essere qualificata come “aiuto di stato”, è necessario che essa soddisfi quattro requisiti: deve trattarsi di un intervento realizzato dallo Stato o con risorse statali; deve poter incidere sul commercio tra gli Stati Membri; deve attribuire un vantaggio selettivo all'impresa beneficiaria; deve falsare o minacciare di falsare la concorrenza tra gli Stati Membri³⁰⁷.

Come chiarito dalla Commissione, presupposto fondamentale per l'applicabilità della normativa sugli aiuti di stato è innanzitutto la concessione di un beneficio di natura economica ad un soggetto nazionale che sia qualificabile come “impresa”.

Secondo la costante giurisprudenza della Corte di Giustizia, con il termine “impresa” si indica qualsiasi ente che svolga un'attività di natura economica, da intendere come qualsiasi attività consistente nell'offrire beni e servizi sul mercato³⁰⁸, indipendentemente dal suo stato giuridico e dalle sue modalità di finanziamento³⁰⁹.

Da tale definizione derivano alcune conseguenze rilevanti ai fini della questione relativa alla ammissibilità dei benefici a favore degli enti del Terzo settore.

³⁰⁶ La Commissione Europea gode di una competenza esclusiva in materia di aiuti di stato, tale da imporre al giudice nazionale di disapplicare una disposizione - come l'art. 2909 c.c. - che nell'attribuire autorità di cosa giudicata ad una sentenza del giudice nazionale impedisce il recupero di un aiuto di stato giudicato dalla Commissione incompatibile con il mercato interno (C-119/05, *Lucchini*). Nelle pronunce successive la Corte di Giustizia ha precisato che in via generale il diritto comunitario non impone al giudice nazionale di disapplicare una disposizione che conferisce autorità di cosa giudicata ad una sentenza emanata in contrasto con il diritto comunitario, salva l'inidoneità della stessa a produrre il c.d. giudicato esterno, e che il principio rigoroso espresso nel caso *Lucchini* si giustificava proprio in considerazione della materia degli aiuti di stato, in relazione alla quale la Commissione dispone di una competenza esclusiva (sentenza *Omniclub*).

³⁰⁷ v., *ex multis*, Corte giust. UE, Causa C-39/14, *BVVG*.

³⁰⁸ Corte giust. UE, Causa C-118/85, *Commissione v. Italia*, Causa C-35/96, *Commissione v. Italia*, C-35/96; Cause riunite da C-180/98 a C-184/98, *Pavlov e altri*.

³⁰⁹ Corte giust. UE, Cause riunite da C-180/98 a C-184/98, *Pavlov e altri*, e C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze SpA e altri*.

In primo luogo, l'aver incentrato la nozione di impresa soltanto sulla natura dell'attività esercitata comporta l'irrelevanza dello stato giuridico conferito all'ente sulla base del diritto nazionale, con la conseguenza che anche i benefici concessi ad enti qualificati come "associazioni" o ad enti pubblici possono costituire aiuti di stato.

In secondo luogo, è irrilevante la mancanza di scopo lucrativo, giacché anche gli enti che non perseguono uno scopo di profitto possono offrire beni e servizi sul mercato.

Da ultimo, l'ente deve essere qualificato come "impresa" in relazione ad un'attività specifica, con la conseguenza che se un ente svolge sia attività economiche che attività non economiche sarà considerato "impresa" soltanto in relazione alle prime.

Una volta acclarato che il destinatario della misura di favore sia un soggetto qualificabile come impresa, occorre verificare che la misura sia imputabile allo Stato.

Sul punto, la Commissione ha specificato che la concessione del beneficio direttamente o indirettamente tramite risorse statali e l'imputabilità di esse allo Stato costituiscono due condizioni cumulative previste separatamente ai fini della riconducibilità della misura al divieto di aiuti di stato³¹⁰, sebbene in concreto tali requisiti siano spesso valutati congiuntamente nel verificare l'origine pubblica del beneficio.

Peraltro, se l'art. 107 del TFUE fosse interpretato in modo tale da restringerne l'ambito applicativo alle sole misure adottate a livello statale, gli Stati potrebbero eludere il divieto di aiuti di stato avvalendosi delle diverse forme di decentramento del potere tributario o creando enti autonomi incaricati di distribuire gli aiuti.

Proprio in un'ottica antielusiva, il divieto deve ritenersi integrato anche in presenza di un beneficio concesso da un ente infra-statale³¹¹, da un organismo pubblico o privato designato da un'autorità pubblica per la gestione del beneficio o da un'impresa pubblica, ferma restando in quest'ultimo caso la necessità di verificare in concreto che le autorità pubbliche abbiano avuto un qualche ruolo nella concessione della misura³¹².

³¹⁰ Corte giust. UE, Causa C-482/99, *Francia/Commissione (Stardust)*, e Trib., Causa T-351/02, *Deutsche Bahn AG/Commissione*.

³¹¹ Corte giust. UE, Causa C-248/84, *Germania v Commissione*; sul punto la Corte ha poi fornito importanti precisazioni nella Causa C-88/03, *Azzorre*.

³¹² Corte giust. UE, Causa C-482/99, *Francia/Commissione (Stardust)*.

Per quanto riguarda il concetto di “vantaggio”, la Corte di Giustizia ha chiarito con tale termine si intende qualsiasi beneficio economico che un’impresa non potrebbe ricevere in condizioni normali di mercato, senza un intervento dello Stato³¹³.

La nozione di “aiuto di stato” delineata dall’art. 107 del TFUE è dunque calibrata non sulla qualificazione formale ma sugli effetti della misura statale e si presta a ricomprendere qualsiasi vantaggio concesso mediante risorse pubbliche, ivi comprese quelle che si sostanziano in un trattamento fiscale di favore³¹⁴.

Invero, fin dai primi anni ’90 la Corte di Giustizia dell’Unione Europea ha più volte affermato che le misure qualificabili come “aiuti di stato” possono consistere tanto in prestazioni e sovvenzioni a contenuto positivo, quanto in misure pubbliche che determinano la riduzione degli oneri gravanti sulle imprese³¹⁵. Anche le misure nazionali con il quali lo Stato membro accorda a talune imprese esenzioni o altre agevolazioni fiscali, sebbene non comportino l’attribuzione di risorse statali a tali imprese, pongono comunque queste ultime in una condizione finanziaria più favorevole rispetto a quella in cui versano le altre imprese che rimangono assoggettate ad imposizione in misura integrale e sono dunque idonee ad essere ricomprese nel divieto.

Nel 1998, in coincidenza con l’adozione da parte del Consiglio di un Codice di Condotta sulla fiscalità diretta delle imprese volto a prevenire la c.d. concorrenza fiscale dannosa, la Commissione, al fine di assicurare una maggiore trasparenza ed uguaglianza tra gli Stati Membri nell’interpretazione delle norme dei Trattati, ha reso pubblica una Comunicazione recante indicazioni in merito all’applicazione delle regole dettate in materia di aiuti di stato alle misure concernenti la fiscalità diretta delle imprese³¹⁶.

Quanto alla forma che il beneficio fiscale può assumere per essere qualificato come aiuto di stato, esso può consistere in un’esenzione temporanea o definitiva, in una riduzione dell’aliquota di imposta normalmente applicabile, in un credito di imposta, in una riduzione della base imponibile, in un riporto di perdite o in un differimento dell’imposta oltre i termini normalmente previsti, in una rinuncia, in uno sconto o in un

³¹³ Corte giust. UE, Causa C-39/94, *SFEI e altri* e Causa C-342/96, *Spagna/Commissione*.

³¹⁴ P. ROSSI-MACCANICO, *Fiscalità delle imprese ed aiuti di stato parte II: le questioni procedurali*, in *Fisc. int.*, n. 5 del 2008, pag. 420.

³¹⁵ Corte giust. UE, Causa C-387/92, *Banco Exterior*, in cui la questione è stata esaminata per la prima volta, Causa C-328/99, *Italia e Sim 2 multimedia* e causa C-276/02, *Spagna c. Commissione*.

³¹⁶ v. la Comunicazione C-384 del 1998.

differimento nel versamento delle imposte o in uno sconto o una transazione in relazione ad un debito erariale già stabilito. Il beneficio può inoltre consistere nel potere dell'Amministrazione di accordarsi con il contribuente circa l'ammontare delle imposte da accertare eccedente il normale potere interpretativo ad essa riconosciuto³¹⁷³¹⁸.

Peraltro, non tutte le misure che favoriscono operatori economici rientrano nel divieto sancito dall'art. 107 del TFUE, ma solamente quelle che concedono un vantaggio di carattere selettivo a determinate imprese o categorie di imprese o a determinati settori economici. Affinché il suddetto divieto di aiuti di stato possa ritenersi integrato è dunque necessario che la misura soddisfi il requisito della "selettività".

Dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia emerge che al fine di valutare la sussistenza di tale requisito occorre stabilire se, nell'ambito di un determinato regime giuridico, la misura nazionale scrutinata sia tale da favorire "*talune imprese o talune produzioni*" rispetto ad altre imprese che si trovino in una situazione giuridica e fattuale analoga, tenuto conto dell'obiettivo del suddetto regime³¹⁹.

Per chiarire ulteriormente la nozione di "selettività" occorre poi distinguere la selettività "materiale" dalla selettività "territoriale": la prima si configura allorché la misura si applichi soltanto a determinate imprese o gruppi di imprese o a determinati settori economici di uno Stato Membro e può essere di diritto o di fatto; la seconda porta invece a ritenere generalmente escluse dall'ambito di applicazione dell'art. 107 del TFUE soltanto le misure destinate a trovare applicazione in tutto il territorio dello Stato Membro, tenendo però conto del fatto che non tutte le misure che si applicano solo in alcune parti del territorio sono automaticamente qualificate come "selettive".

Per quanto riguarda in particolare la selettività delle misure di natura fiscale, la Corte ha precisato che la Commissione deve dapprima individuare il regime tributario normalmente applicabile e quindi dimostrare che la misura sottoposta al suo esame possa essere considerata derogatoria rispetto al suddetto regime, in quanto volta ad introdurre

³¹⁷ Decisione 2004/C280/06 del 12 maggio 2003 relativa al caso C 76/2003 che apre la procedura di esame ex art. 88, par. 2, CE sulla riduzione di un debito IVA della società Umicore S.A. (ex Union Minière S.A.), GU C/280/2004.

³¹⁸ Per un approfondimento v. P. ROSSI-MACCANICO, *Fiscalità delle imprese ed aiuti di stato – parte I: i fondamenti della nozione di aiuto fiscale*, in *Fisc. int.*, n. 4 del 2008, pag. 340.

³¹⁹ In tal senso, Corte giust. UE Causa C-403/10, *Mediaset/Commissione*, C-403/10; Causa C-106/09 e C-107/09, *Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito*; Causa C-518/13, *Eventech*, e Causa C-15/14, *Commissione/MOL*.

differenziazioni tra operatori economici che si trovano nella medesima situazione giuridica e fattuale³²⁰. La sussistenza del requisito della selettività deve tuttavia essere esclusa qualora lo Stato Membro dimostri che tali differenziazioni siano giustificate alla luce della natura o del sistema fiscale in cui si inseriscono³²¹.

Da ultimo, affinché la previsione nazionale ricada nel divieto di aiuti di stato è necessario che essa falsi o minacci di falsare la concorrenza e che sia idonea ad incidere sugli scambi tra gli Stati Membri. Sebbene l'art. 107 del TFUE configuri tali requisiti alla stregua di condizioni separate, nella pratica essi sono valutati congiuntamente.

Per quanto riguarda il requisito della distorsione della concorrenza, si ritiene che esso sussista allorquando la misura nazionale sia idonea a migliorare la posizione concorrenziale del beneficiario nei confronti delle altre imprese concorrenti³²².

Nella pratica, si riscontra una misura distorsiva della concorrenza quando viene concesso un vantaggio finanziario ad un'impresa che opera in un settore liberalizzato dove esiste o potrebbe esistere un mercato concorrenziale³²³.

Quanto all'incidenza sugli scambi tra gli Stati Membri, la Corte di Giustizia ha precisato che ai fini della sussistenza di tale requisito non è necessario dimostrare che la misura sia concretamente in grado di influenzare gli scambi intracomunitari, essendo sufficiente che tale idoneità sussista a livello potenziale³²⁴. Così, quando la legge nazionale rafforza la posizione di un'impresa rispetto ad altre imprese concorrenti sul mercato unico, gli scambi intracomunitari devono reputarsi influenzati dall'aiuto³²⁵.

Sul piano procedurale, l'art. 108 del TFUE prevede che la Commissione debba procedere ad un duplice controllo, uno di tipo preventivo e l'altro di tipo successivo.

Il controllo successivo concerne gli "aiuti esistenti" ed è quello previsto dal primo paragrafo dell'art. 107 del TFUE, che impone alla Commissione di procedere con gli Stati Membri all'esame permanente dei regimi degli aiuti già concessi da tali Stati. Alla

³²⁰ Corte giust. UE Causa da C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos*.

³²¹ Corte giust. UE Causa C-159/01, *Paesi Bassi/Commissione*; Causa da C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos*, Causa C-417/10, *3M Italia*.

³²² Corte di giust. UE Causa-730/79, *Philip Morris*; Trib. Cause riunite T-298/97, T-312/97 ecc., *Alzetta*.

³²³ Trib. Cause riunite T-298/97, T-312/97, *Alzetta*; Corte giust. UE Causa C-280/00, *Altmark Trans*.

³²⁴ Corte giust. UE Causa C-518/13 *Eventech/The Parking Adjudicator*; Corte giust. UE Cause riunite C-197/11 e C-203/11, *Libert e altri*.

³²⁵ Corte giust. UE Causa C-518/13, *Eventech/The Parking Adjudicator*; Cause riunite C-197/11 e C-203/11, *Libert e altri*; Trib. Causa T-288/97, *Friuli Venezia Giulia*.

Commissione spetta, inoltre, il compito di proporre le opportune misure richieste dal graduale sviluppo o dal funzionamento del mercato interno.

Quanto al controllo preventivo, l'art. 108 del TFUE prevede che debbano essere comunicati alla Commissione i progetti diretti ad istituire o modificare aiuti e che gli Stati Membri non possano dare esecuzione ad esse prima che la Commissione si sia pronunciata positivamente sulla relativa compatibilità comunitaria. A tale ultimo riguardo, va osservato che spesso gli Stati inseriscono nella legge istitutiva della misura la c.d. clausola di *standstill*, con la quale subordinano l'efficacia della misura al rilascio della autorizzazione da parte della Commissione; si tratta di una clausola inserita anche nel D.lgs. n. 177/2017, attuativo, come si vedrà, della Riforma del Terzo Settore, in relazione all'entrata in vigore delle disposizioni fiscali in esso contenute.

Qualora la Commissione ritenga che il progetto sottoposto al suo esame non sia compatibile con il mercato interno o sia stato attuato in modo abusivo, decide che lo Stato interessato deve sopprimerlo o modificarlo nel termine da essa fissato. Se lo Stato non si conforma alla decisione della Commissione nel termine stabilito, la Commissione o qualsiasi altro Stato interessato può adire direttamente la Corte di Giustizia.

Le regole che disciplinano tale procedura standard trovano alcune eccezioni.

In primo luogo, l'art. 108 del TFUE prevede che a richiesta di uno Stato Membro il Consiglio, deliberando all'unanimità, possa decidere che un aiuto istituito o da istituire da parte di tale Stato possa considerarsi compatibile con il mercato interno, in deroga all'art. 107 del TFUE se circostanze eccezionali giustificano tale decisione³²⁶.

In secondo luogo, il terzo paragrafo di quest'ultima disposizione prevede una serie di aiuti che sono³²⁷ o possono considerarsi³²⁸ compatibili con il mercato interno.

³²⁶ Qualora la Commissione in relazione a tale aiuto abbia già avviato la procedura prevista dall'art. 108 del TFUE la richiesta dello Stato interessato al Consiglio avrà l'effetto di sospendere tale procedura fino a quando il Consiglio non si sia pronunciato al riguardo. Tuttavia, se il Consiglio non si pronuncia entro tre mesi dalla data della richiesta, la Commissione delibera.

³²⁷ Tra gli aiuti compatibili con il mercato interno rientra: a) gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, a condizione che siano accordati senza discriminazioni determinate dall'origine dei prodotti; b) gli aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali; c) gli aiuti concessi all'economia di determinate regioni della Repubblica federale di Germania che risentono della divisione della Germania, nella misura in cui sono necessari a compensare gli svantaggi economici provocati da tale divisione. Cinque anni dopo l'entrata in vigore del trattato di Lisbona, il Consiglio, su proposta della Commissione, può adottare una decisione che abroga la presente lettera.

³²⁸ Tra gli aiuti che "*possono considerarsi compatibili con il mercato interno*" rientrano: a) gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione, nonché quello delle regioni di cui all'articolo 349, tenuto conto della

In questa seconda categoria rientrano anche “*gli aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio, quando non alterino le condizioni degli scambi e della concorrenza nell’Unione in misura contraria all’interesse comune*”.

In merito a tale previsione, la Commissione ha specificato che talune attività concernenti la cultura o la conservazione del patrimonio, dato il loro carattere specifico, possono essere organizzate in forma non commerciale e, quindi, presentare carattere non economico. In quest’ottica, la circostanza che i visitatori di un’istituzione culturale o i partecipanti ad un’attività culturale o di conservazione del patrimonio siano tenuti a versare un contributo economico che copre solo una parte del costo effettivo non modifica il carattere non economico di tale attività, dal momento che il contributo versato non può essere considerato un’autentica remunerazione del servizio.

Inoltre, in relazione a talune attività non sostituibili (ad esempio la gestione di un archivio pubblico con documenti unici), si può escludere l’esistenza di un mercato.

Diversamente, dovrebbero essere considerate attività economiche le attività culturali o di conservazione del patrimonio culturale finanziate prevalentemente dai contributi dei visitatori o degli utenti o attraverso altri mezzi commerciali, nonché le attività volte a favorire talune imprese e non il grande pubblico.

È anche possibile che tra le varie attività di carattere culturale che l’ente svolge alcune siano di carattere economico ed altre di carattere non economico; in tal caso, gli aiuti finanziari che l’ente riceve possono essere qualificati come “aiuti di stato” solo nella misura in cui essi siano diretti a coprire i costi connessi alle attività economiche³²⁹.

Da ultimo, l’art. 109 del TFUE consente al Consiglio, su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento Europeo, di emanare tutti i

loro situazione strutturale, economica e sociale; b) gli aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo oppure a porre rimedio a un grave turbamento dell’economia di uno Stato membro; c) gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse; d) gli aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio, quando non alterino le condizioni degli scambi e della concorrenza nell’Unione in misura contraria all’interesse comune; e) le altre categorie di aiuti, determinate con decisione del Consiglio, su proposta della Commissione.

³²⁹ In via generale, la Commissione reputa che il finanziamento pubblico concesso per servizi comunemente aggiuntivi ad infrastrutture che sono quasi esclusivamente utilizzate per attività non economiche non abbia, generalmente, alcun effetto sugli scambi tra gli Stati Membri (v. il punto 207 della Comunicazione). Allo stesso modo, essa ritiene che normalmente il finanziamento ai servizi pubblici concesso ai servizi forniti nell’ambito di attività culturali e di conservazione del patrimonio a carattere non economico non abbia, di norma, incidenza sugli scambi tra gli Stati Membri.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l’Università Luiss nell’Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell’autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell’Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

regolamenti utili ai fini dell'applicazione degli artt. 107 e 108 del TFUE e di individuare le categorie di aiuti dispensati dalla procedura di notifica disciplinata dall'art. 108.

In attuazione di tale previsione, con il Regolamento 2014/651/UE sono state definite le condizioni in presenza delle quali gli aiuti per la cultura e la conservazione del patrimonio culturale possono essere considerati compatibili con il mercato interno ed esentati dall'obbligo della preventiva notifica alla Commissione ex art. 108 del TFUE.

Sul piano funzionale, gli aiuti in questione sono quelli diretti ai seguenti obiettivi:

a) musei, archivi, biblioteche, centri o spazi culturali e artistici, teatri, sale cinematografiche, teatri lirici, sale da concerto, altre organizzazioni del settore dello spettacolo dal vivo, cineteche o altre analoghe infrastrutture, organizzazioni ed istituzioni culturali ed artistiche; b) il patrimonio comprendente il patrimonio culturale mobile e immobile, siti archeologici, monumenti, siti ed edifici storici; il patrimonio naturale collegato direttamente al patrimonio culturale o riconosciuto formalmente come patrimonio culturale o naturale dalle autorità pubbliche competenti di uno Stato membro; c) il patrimonio immateriale in tutte le sue forme, compresi i costumi e il folclore tradizionale; d) eventi artistici o culturali, spettacoli, festival, mostre ed attività culturali analoghe; e) attività di educazione culturale ed artistica, e sensibilizzazione sull'importanza della tutela e promozione della diversità delle espressioni culturali tramite programmi educativi e di sensibilizzazione del pubblico, anche tramite l'uso delle nuove tecnologie; f) scrittura, editing, produzione, distribuzione, digitalizzazione e pubblicazione di musica e opere letterarie, comprese le traduzioni.

Per quanto riguarda la tipologia di aiuti che lo Stato può concedere, essi possono consistere sia in aiuti agli investimenti, compresi gli aiuti per la creazione o l'ammodernamento delle infrastrutture culturali³³⁰, sia in aiuti al funzionamento³³¹.

Per quanto riguarda i primi, gli aiuti non possono superare la differenza tra i costi ammissibili e il risultato operativo dell'investimento stesso. Il risultato operativo viene dedotto dai costi ammissibili *ex ante*, sulla base di proiezioni ragionevoli o mediante un meccanismo di recupero. Il gestore dell'infrastruttura può mantenere un utile ragionevole³³² nel periodo rilevante. Quanto agli aiuti al funzionamento, l'importo dell'aiuto non supera quanto necessario per coprire le perdite di esercizio ed un utile ragionevole nel periodo in questione; ciò è garantito *ex ante* sulla base di proiezioni ragionevoli o mediante un meccanismo di recupero.

³³⁰Per gli aiuti agli investimenti, i costi ammissibili corrispondono ai costi degli investimenti materiali e immateriali, tra cui: a) i costi per la costruzione, l'ammodernamento, l'acquisizione, la conservazione o il miglioramento di infrastrutture se annualmente sono utilizzate a fini culturali per almeno l'80 % del tempo o della loro capacità; b) i costi di acquisizione, incluso il leasing, il trasferimento del possesso o la ricollocazione fisica del patrimonio culturale; c) i costi necessari per la tutela, la conservazione, il restauro e la riqualificazione del patrimonio culturale materiale e immateriale, compresi i costi aggiuntivi per lo stoccaggio in condizioni appropriate, gli attrezzi speciali, i materiali e i costi relativi a documentazione, ricerca, digitalizzazione e pubblicazione; d) i costi sostenuti per rendere il patrimonio culturale meglio accessibile al pubblico, compresi i costi per la digitalizzazione e altre nuove tecnologie, i costi per migliorare l'accessibilità delle persone con esigenze particolari (in particolare, rampe e sollevatori per le persone disabili, indicazioni in braille e esposizioni interattive nei musei) e per la promozione della diversità culturale per quanto riguarda presentazioni, programmi e visitatori; e) i costi relativi a progetti e attività culturali, alla cooperazione, ai programmi di scambio e alle borse di studio, compresi i costi per le procedure di selezione, per la promozione e i costi direttamente imputabili al progetto.

³³¹Per gli aiuti al funzionamento, sono ammissibili i seguenti costi: i costi delle istituzioni culturali o dei siti del patrimonio collegati alle attività permanenti o periodiche - comprese mostre, spettacoli, eventi e attività culturali analoghe - che insorgono nel normale svolgimento dell'attività; b) i costi delle attività di educazione culturale e artistica e di sensibilizzazione sull'importanza della tutela e promozione della diversità delle espressioni culturali tramite programmi educativi e di sensibilizzazione del pubblico, compreso mediante l'uso delle nuove tecnologie; c) i costi per migliorare l'accesso del pubblico ai siti e alle attività delle istituzioni culturali e del patrimonio, compresi i costi di digitalizzazione e di utilizzo delle nuove tecnologie, nonché i costi di miglioramento dell'accessibilità per le persone con disabilità; d) i costi operativi collegati direttamente al progetto o all'attività culturale, quali la locazione o l'affitto di immobili e centri culturali, le spese di viaggio, i materiali e le forniture con attinenza diretta al progetto o all'attività culturale, le strutture architettoniche utilizzate per mostre e messe in scena, i prestiti, la locazione e l'ammortamento di strumenti, software e attrezzature, i costi per l'accesso a opere protette dal diritto d'autore e ad altri contenuti protetti da diritti di proprietà intellettuale, i costi di promozione e i costi direttamente imputabili al progetto o all'attività; i costi di ammortamento e di finanziamento sono ammissibili solo se non sono stati inclusi negli aiuti agli investimenti; e) le spese relative al personale impiegato nell'istituzione culturale o nel sito del patrimonio o per un progetto; f) i costi dei servizi di consulenza e di sostegno forniti da consulenti esterni e da fornitori di servizi, direttamente imputabili al progetto.

³³² Il Regolamento specifica che per "utile ragionevole" si intende l'utile che viene tipicamente ottenuto nel settore interessato. In ogni caso, viene considerato un utile ragionevole un tasso di rendimento del capitale non superiore al tasso swap pertinente maggiorato di un premio di 100 punti di base.

Sempre in attuazione delle suddette disposizioni, il Consiglio ha stabilito che una di tali categorie di aiuti è rappresentata dagli aiuti c.d. *de minimis*, in quanto tali aiuti, a giudizio del Consiglio non soddisfano tutti i requisiti di cui all'art. 107 del TFUE; si tratta, in particolare, di quei benefici che lo Stato concede ad un'impresa unica in un determinato arco di tempo e che non superano un certo ammontare prestabilito³³³.

Secondo la normativa attualmente vigente, gli aiuti *de minimis* sono quelli che non eccedono il limite di 200.000 e sono concessi nell'arco di tre esercizi finanziari.

Ai fini del calcolo di tale somma gli aiuti sono espressi in termini di sovvenzione diretta in denaro, il cui importo deve essere determinato al lordo di qualsiasi imposta o di altri oneri; qualora l'aiuto sia concesso in una forma diversa dalla sovvenzione diretta in denaro occorre avere riguardo all'“*equivalente sovvenzione lordo*”.

La qualificazione come aiuto *de minimis* e la conseguente esenzione dall'obbligo di notifica riguardano soltanto gli aiuti “trasparenti”, ossia quelli per i quali è possibile determinare *ex ante* l'equivalente lordo della sovvenzione.

Una questione particolare riguarda la possibilità per l'Amministrazione nazionale di procedere ad un recupero parziale degli aiuti eccedenti la soglia *de minimis*.

La giurisprudenza di legittimità ha chiarito che le disposizioni relative al regime “*de minimis*” devono essere interpretate come una soglia sotto la quale i benefici di ridotto ammontare si considerano inidonei ad incidere sulla concorrenza e, dunque, ad integrare il divieto di aiuti di stato, e non come una sorta di “franchigia” della quale possa beneficiare il contribuente destinatario di un provvedimento di recupero del beneficio giudicato comunitariamente illegittimo. Conseguentemente, quando la soglia prestabilita dalle Istituzioni europee viene superata, trova applicazione la disciplina in materia di aiuti di stato in virtù della quale l'Amministrazione deve procedere al recupero dell'intera somma corrisposta all'impresa e non solo della parte eccedente la soglia di tolleranza³³⁴.

L'interpretazione seguita dai giudici di legittimità trovava conferma nel testo letterale del Regolamento di riferimento³³⁵ ed in talune pronunce del Tribunale di primo

³³³ Per le condizioni del regime “*de minimis*” v. Regolamento (UE) 2013/1407/UE della Commissione.

³³⁴ Cass., sez. V., 20 maggio 2011, n. 11228.

³³⁵ L'art. 2 del previgente Regolamento (CE) n. 1998/2006 stabiliva quanto segue: “*qualora l'importo complessivo dell'aiuto concesso nel quadro di una misura d'aiuto superi il suddetto massimale, tale importo d' aiuto non può beneficiare dell'esenzione prevista dal presente regolamento, neppure per una parte che non superi detto massimale. In tal caso, il beneficio del presente regolamento non può essere*

grado delle Comunità europee³³⁶ ma non è tuttavia condivisa da chi sottolinea l'esigenza di non attenersi strettamente alla formulazione letterale della normativa di riferimento e di considerare quelle decisioni della Commissione che si riferiscono espressamente a recuperi parziali limitati alla parte eccedente la soglia³³⁷.

La soluzione favorevole al recupero parziale degli aiuti eccedenti la soglia *de minimis* sembrerebbe essere avallata dall'orientamento interpretativo espresso dalla Direzione generale del settore concorrenza della Commissione europea in merito all'interpretazione dell'art. 3, paragrafo 7, del Regolamento 2013/1407/UE³³⁸.

Stando a quanto precisato dalla suddetta Direzione generale, il nuovo contributo concesso dall'ente pubblico può essere ridotto proporzionalmente da tale ente al fine di ricondurlo entro la soglia in questione e spetta alle autorità nazionali scegliere tra riduzione proporzionale del contributo e la reiezione integrale dello stesso, essendo entrambe le soluzioni coerenti con la normativa in materia di aiuti *de minimis*.

Invero, anche qualora l'impresa richieda un beneficio che cumulato con quelli già conseguiti comporta il superamento della soglia *de minimis*, l'Amministrazione potrebbe o ridurre o negare il nuovo beneficio ma non potrebbe in ogni caso revocare quelli già concessi nei limiti della suddetta soglia. In quest'ottica, la soglia tollerata sembrerebbe operare come una sorta di "franchigia" suscettibile di trovare applicazione anche laddove avvenga a seguito del riconoscimento di un unico beneficio anziché di tante diverse agevolazioni, altrimenti vi sarebbe una irragionevole disparità di trattamento a seconda che, a parità di ammontare complessivo, i benefici vengano concessi in modo frazionato nel tempo ovvero in un'unica soluzione³³⁹.

Anche il settore della cultura conosce taluni aiuti *de minimis*.

invocato per questa misura d' aiuto né al momento della concessione dell'aiuto né in un momento successivo".

³³⁶ Trib. Cause riunite T-394/08, T-408/08, T-453/08 e T-454/08

³³⁷ Per una disamina più approfondita della questione v. I. PIRELLI - D. STEVANATO - S. SERASIN, *Se l'agevolazione fiscale è un illegittimo aiuto di stato si recupera anche quella inferiore alla soglia "de minimis"?* in Dia. Trib., n. 1 del 2012.

³³⁸ Tale decisione si inserisce nell'ambito della vicenda decisa in primo grado dal TAR Veneto con la sentenza n. 997 del 2016 ed in secondo grado dal Consiglio di Stato, sez. III, 31 luglio 2019, n. 5447, che ha rimesso due questioni alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea ex art. 267 del TFUE.

³³⁹ Per una disamina più approfondita della questione v. I. PIRELLI - D. STEVANATO - S. SERASIN, *Se l'agevolazione fiscale è un illegittimo aiuto di stato si recupera anche quella inferiore alla soglia "de minimis"?* cit.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Tra questi rientra, ad esempio, il programma “*Cultura crea*” promosso dal Ministero per i beni e le attività culturali al fine di incentivare le iniziative imprenditoriali e *no profit* dell’industria culturale e turistica delle Regioni del Sud³⁴⁰.

Il programma di incentivi è strutturato in tre linee di interventi, che si sostanziano nel riconoscimento di finanziamenti a tasso zero e contributi a fondo perduto.

Un prima linea di intervento sostiene la nascita di nuove cooperative dell’industria culturale che promuovano l’innovazione, lo sviluppo tecnologico e la creatività.

Una seconda linea di intervento agevola le cooperative esistenti che presentano progetti di investimenti in una serie di settori, tra cui quello dell’industria culturale.

La terza ed ultima linea agevola i soggetti del Terzo settore che operano nel settore dell’industria culturale, turistica e manifatturiera.

Anche il D.lgs. 117/2017, attuativo della riforma del Terzo settore, prevede che talune agevolazioni fiscali agli enti del Terzo settore siano concesse nei limiti fissati dai Regolamenti europei in materia di aiuti *de minimis*³⁴¹.

Tanto premesso in ordine alla legittimità delle misure in questione, nei prossimi paragrafi si procederà alla disamina delle singole agevolazioni, distinguendo tra quelle riconosciute agli enti del c.d. Terzo settore e quelle riconosciute a quelle società che agiscono nel settore della cultura perseguendo uno scopo di profitto ovvero uno scopo di utilità sociale che si affianca alla finalità lucrativa.

3.2 Gli enti no profit che intervengono nel settore dei beni culturali

3.2.1 La riforma del Terzo Settore

Il c.d. Terzo settore è stato recentemente riformato ad opera del D.lgs. n. 117/2017, che ha dato attuazione alla L. n. 106/2016, recante delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell’impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale.

Punto nevralgico della suddetta riforma è la sostituzione della qualifica tributaria di ONLUS – Organizzazione non lucrativa di utilità sociale, disciplinata dal D.lgs. del 4

³⁴⁰ Per un’analisi del regime “*Cultura crea*” v. il sito di Invitalia ad esso dedicato, consultabile al seguente indirizzo: <https://www.invitalia.it/cosa-facciamo/creiamo-nuove-aziende/cultura-crea/cose>; in dottrina v. R. FRISCOLANTI - B. PAGAMICI, *Cultura crea: sostegni a coop ed enti non profit della filiera culturale-turistica*, in *Coop. Enti no profit*, n. 10 del 2016, pag. 15.

³⁴¹ V. l’art. 88 del D.lgs. n. 117/2017.

dicembre 1997³⁴², n. 460, con quella di Enti del Terzo Settore (ETS). Tale sostituzione diventerà effettiva soltanto con l'istituzione del Registro unico nazionale del Terzo settore (c.d. Runts)³⁴³, dato che solo a seguito dell'iscrizione in tale registro l'ente acquista la qualifica di ente del Terzo settore e soggiace alla disciplina di cui al D.lgs. n. 117 del 2017³⁴⁴. Tra gli enti che possono assumere la qualifica di ente del Terzo Settore, il decreto contempla espressamente:

- le organizzazioni di volontariato;
- le associazioni di promozione sociale;
- gli enti filantropici;
- le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute;
- le fondazioni;
- gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento, in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, ed iscritti nel RUNTS.³⁴⁵

Tali enti, per poter essere qualificati come enti del Terzo settore, devono svolgere in via esclusiva o principale una o più attività di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale³⁴⁶.

Tra le suddette attività di interesse generale rientrano anche

- a) gli interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio, ai sensi del D.lgs. n. 42/2004;

³⁴² Ai sensi di quanto disposto dall'art. 102, comma 2, lett. a) del D.lgs. n. 117/2017, tale disciplina è destinata ad essere abrogata a partire dal periodo di imposta successivo a quello in cui verrà rilasciata l'autorizzazione della Commissione Europea richiesta dall'art. 108 del TFUE.

³⁴³ Con Decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali del 15 settembre 2020 n. 106 sono state disciplinate le procedure di iscrizione degli enti nel Registro Unico, le modalità di deposito degli atti nel Registro, le regole per la predisposizione, la tenuta, la conservazione e la gestione del Registro stesso.

³⁴⁴ G. VISCONTI, *Riforma del Terzo Settore: lo stato dell'arte*, in Coop. enti no profit., n. 11 del 2018, pag. 19.

³⁴⁵ Art. 4 del D.lgs. n. 117/2017, rubricato Enti del Terzo Settore.

³⁴⁶ Art. 5 del D.lgs. n. 117/2017, rubricato "Attività di interesse generale".

b) l'organizzazione e la gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, incluse attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato e delle attività di interesse generale;

c) l'organizzazione e la gestione di attività turistiche di interesse culturale.

È ammesso lo svolgimento di attività diverse da quelle di "interesse generale" sopra menzionate, a condizione che lo statuto o l'atto costitutivo dell'ente lo consenta e che esse siano secondarie e strumentali rispetto all'attività di carattere generale.

Ai fini dell'attribuzione della qualifica di ente del Terzo settore, la norma sembra dare rilievo esclusivamente alle finalità perseguite dall'ente, con l'intento di superare il criterio che imponeva di avere riguardo alla natura dell'attività esercitata.

Sul versante tributario, tuttavia, il suddetto obiettivo non è stato pienamente raggiunto, dal momento che le attività svolte dagli enti del Terzo settore si considerano non commerciali (e quindi fiscalmente irrilevanti), solo a condizione che esse siano svolte nel rispetto dei requisiti previsti dalla legge, con la conseguenza che le modalità di svolgimento dell'attività continuano a svolgere un ruolo determinante ai fini della qualificazione fiscale dell'ente³⁴⁷. Da ciò deriva, pertanto, la necessità di distinguere, ai fini dell'imposta sui redditi, tra "enti del Terzo settore fiscalmente non commerciali" ed "enti del Terzo settore fiscalmente commerciali", con un evidente richiamo alla tradizionale distinzione tra "enti commerciali" ed "enti non commerciali" dovuto probabilmente al timore di possibili abusi della normativa fiscale di vantaggio³⁴⁸.

Il D.lgs. n. 117/2017 riconosce alle suddette categorie di enti benefici fiscali di diversa natura ed entità e tale distinzione, si osserva, rischia di pregiudicare il

³⁴⁷ P. FERRI, *Prime riflessioni sul regime fiscale degli Enti del Terzo Settore*, in *Coop. enti no profit*, n. 11 del 2017, pag. 38; nello stesso senso si esprime anche G. GIRELLI, *La disciplina tributaria degli enti del Terzo settore: un'occasione mancata*, in *Rass. trib.*, n. 2 del 2020, pag. 409, secondo il quale la riforma attuata in materia di impresa sociale e di enti del Terzo settore se da un lato sembra aver raggiunto l'obiettivo di semplificare la disciplina normativa in tali materie dall'altro essa non appare del tutto idonea a realizzare gli obiettivi di carattere sociale alla cui realizzazione essa era preordinata, giacché il legislatore fiscale "ha subordinato la fruizione del trattamento fiscale riservato a tali enti non solo alle finalità di interesse generale perseguite, bensì anche alla prevalenza o meno dei ricavi commerciali dagli stessi conseguiti, ovvero per l'impresa sociale al limite del reinvestimento degli utili nello svolgimento dell'attività di interesse generale (...). Dunque essa è incentrata sui risultati economici delle attività svolte dall'ente piuttosto che sulle finalità perseguite, limitando in questo modo il novero dei soggetti che possono accedere ai previsti benefici fiscali".

³⁴⁸ P. SANNA, "Dalla legge di riforma al 'Codice del Terzo settore': alcuni profili introduttivi", in *Resp. civ. prev.*, n. 6 del 2018, parte III, pag. 2087, rileva che l'intera riforma del Terzo settore è stata attuata in un clima di forte diffidenza da parte del legislatore verso le attività *no profit*.

raggiungimento dello scopo che la riforma era preordinata a realizzare, ossia quello di incentivare lo svolgimento di attività di carattere sociale³⁴⁹.

Tanto premesso in ordine alla disciplina dettata dal Codice del Terzo settore, occorre ora soffermarsi sul regime fiscale previsto a favore degli enti *no profit*.

L'analisi delle agevolazioni fiscali verrà condotta distinguendo tra il regime fiscale disciplinato dagli artt. 79 e ss. del D.lgs. n. 117/2017, destinato ad entrare in vigore e ad essere applicato agli enti del Terzo settore dopo il conseguimento dell'autorizzazione della Commissione Europea richiesta ai sensi dell'art. 108 del TFUE, ed il regime fiscale disciplinato dagli artt. 143 e ss. del DPR n. 917/1986, attualmente vigente ed applicabile agli enti *no profit* fiscalmente qualificati come "non commerciali".

Come già accennato, in materia di imposte sui redditi il regime fiscale degli enti del Terzo settore varia a seconda che essi siano qualificati come "fiscalmente commerciali" o "fiscalmente non commerciali". Poiché la disciplina dettata dal D.lgs. n. 117/2017 prevede agevolazioni a favore tanto dell'una quanto dell'altra categoria enti, la suddetta distinzione rileva non sul piano della spettanza o meno di un regime fiscale agevolato ma sul piano della individuazione delle agevolazioni riconosciute.

La disamina del trattamento fiscale riconosciuto agli enti del Terzo settore verrà condotta analizzando dapprima le agevolazioni riconosciute agli enti di natura non commerciale e, successivamente, quelle riconosciute agli enti di natura commerciale.

3.2.1.1 Gli enti del Terzo settore fiscalmente non commerciali

3.2.1.1.1 Le agevolazioni in materia di imposte sui redditi

I benefici fiscali concessi agli enti del Terzo settore fiscalmente qualificati come "non commerciali" si sostanziano nel riconoscimento della natura non commerciale di determinate attività, nell'introduzione di un regime forfetario di determinazione del reddito di impresa eventualmente posseduto, nel riconoscimento di una serie di

³⁴⁹ Del resto, come rileva E. TUCCARI, "La disciplina "democratica" delle associazioni non riconosciute tra Codice del Terzo settore e Codice civile", in Resp. civ. prev., n. 2 del 2019, parte I, pag. 449, la riduzione dell'onere fiscale rappresenta la ragione principale che induce gli enti ad iscriversi nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

agevolazioni concesse in relazione ai tributi indiretti ed ai tributi locali e nella deducibilità o detraibilità delle erogazioni liberali effettuate in favore di tali enti.

Prima di analizzare le singole agevolazioni sopra indicate, occorre soffermarsi sulla definizione di “ente del Terzo settore fiscalmente non commerciale”.

Secondo quanto stabilito dall’art. 79, comma 5, del D.lgs. n. 117/2017, gli enti del Terzo settore si considerano “fiscalmente non commerciali” qualora svolgano le attività di interesse generale previste dall’art. 5 del medesimo Decreto “*in via esclusiva o prevalente*” e “*con le modalità specificate dai commi 2 e 3*” del suddetto art. 79.

Quest’ultimo comma esclude la natura commerciale di talune specifiche attività, tra le quali non rientrano, però, quelle attinenti al settore culturale³⁵⁰.

Di maggiore interesse è, invece, il secondo comma dell’art. 79, che esclude il carattere commerciale delle attività di interesse generale qualora esse siano svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi.

Più precisamente, affinché un ente del Terzo settore che opera nel settore della cultura possa assumere la qualifica di “ente fiscalmente non commerciale” è dunque necessario che esso svolga le attività di interesse culturale di cui al comma 5 del D.lgs. n. 117 del 2017 “*in via esclusiva e prevalente*” e che tali attività siano esercitate “*a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi*”.

Il quinto comma dell’art. 79 contempla altresì l’eventualità che l’ente perda la qualifica di “ente non commerciale” ed assuma quella di “ente commerciale”; ciò si verifica, in particolare, quando i proventi delle attività di interesse generale che siano esercitate in forma di impresa e senza le modalità sopra descritte superino, nel medesimo periodo di imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali³⁵¹.

³⁵⁰ Più precisamente il terzo comma dell’art. 79 esclude la natura commerciale delle seguenti attività: a) le attività di cui all’articolo 5, comma 1, lettera h), se svolte direttamente dagli enti di cui al comma 1 la cui finalità principale consiste nello svolgere attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale e purché tutti gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di ricerca e nella diffusione gratuita dei loro risultati e non vi sia alcun accesso preferenziale da parte di altri soggetti privati alle capacità di ricerca dell’ente medesimo nonché ai risultati prodotti; b) le attività di cui all’articolo 5, comma 1, lettera h), affidate dagli enti di cui al comma 1 ad università e altri organismi di ricerca che la svolgono direttamente in ambiti e secondo modalità definite dal *decreto del Presidente della Repubblica 20 marzo 2003, n. 135; b-bis*) le attività di cui all’articolo 5, comma 1, lettere a), b) e c), se svolte da fondazioni delle ex istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza, a condizione che gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di natura sanitaria o socio-sanitaria e che non sia deliberato alcun compenso a favore degli organi amministrativi.

³⁵¹ La norma specifica che tra le “entrate derivanti da attività non commerciali” rientrano anche i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell’ente e ogni altra entrata assimilabile a queste.

Affinché l'ente perda la qualifica di ente fiscalmente non commerciale è dunque necessario che si verifichino due condizioni: lo svolgimento dell'attività di interesse generale in modo non conforme ai criteri stabiliti dai suddetti commi 2 e 3 dell'art. 79 ed il conseguimento di proventi in misura superiore rispetto alle entrate istituzionali.

Peraltro, come si vedrà meglio nel paragrafo successivo, il Codice del Terzo settore prevede talune agevolazioni fiscali anche a favore degli enti commerciali. Coerentemente con tale circostanza, è stata prevista la disapplicabilità dell'art. 149 del DPR n. 917/1986, rubricato "*Perdita della qualifica di ente non commerciale*", agli enti che assumono la qualifica di ente del Terzo settore iscrivendosi nel Registro unico.

Ciò posto in ordine all'assunzione ed alla perdita della qualifica di ente del Terzo settore fiscalmente non commerciale, occorre ora soffermarsi sulle singole agevolazioni riconosciute agli enti appartenenti a tale categoria.

Un primo beneficio, che si desume dalle medesime disposizioni richiamate ai fini della definizione di "ente fiscalmente non commerciale", consiste nella decommercializzazione delle attività di interesse generale svolte a titolo gratuito o dietro corrispettivi non eccedenti i costi effettivi, con la precisazione, contenuta nel comma 2-*bis*³⁵², che tali attività di interesse generale si considerano "non commerciali" quando i ricavi non superano di oltre il 5% i relativi costi per ciascun periodo di imposta e per non oltre due periodi di imposta consecutivi.

Sul piano pratico, tale beneficio si sostanzia nella inidoneità delle suddette attività di interesse generale a produrre reddito di impresa, con conseguente irrilevanza delle stesse ai fini IRES e non assoggettabilità a IVA delle operazioni (cessioni di beni e prestazione di servizi) compiute nell'ambito delle suddette attività³⁵³.

Ai fini della suddetta decommercializzazione, sembrano assumere rilevanza le modalità di esercizio delle attività svolte dall'ente, più che le finalità perseguite da quest'ultimo, e che tali modalità non possano consistere in un modello gestionale tale da garantire quantomeno la remunerazione dei fattori produttivi con i ricavi conseguiti.

Tale previsione sembra trovare spiegazione nella incompatibilità di un modello di gestione improntato alla sistematica remunerazione dei fattori produttivi con le logiche

³⁵² Il comma 2-*bis* è stato introdotto dal DL del 17 dicembre 2018, n. 136.

³⁵³ G. VISCONTI, *Riforma del Terzo settore: lo stato dell'arte*, cit.

proprie degli enti *no profit*, che sono soliti reperire le risorse finanziarie necessarie per i propri fini istituzionali attraverso liberalità e contributi pubblici e privati.

Più precisamente, secondo quanto si legge nella Relazione illustrativa al D.lgs. n. 117/2017, affinché le attività svolte dagli enti del Terzo settore possano considerarsi “non commerciali” è necessario che la somma tra il corrispettivo (proveniente dall’utente o da un terzo) ed i contributi pubblici non superi i costi effettivi, laddove per “*costi effettivi*” si intendono i costi sia diretti che indiretti afferenti alla specifica attività.

Dal testo della Relazione sembra dunque potersi desumere che l’eventuale differenziale positivo tra i componenti positivi e quelli negativi osti al riconoscimento della decommercializzazione dell’attività svolta, dal momento che tale differenziale sarebbe indicativo dell’esercizio di un’attività economica con modalità commerciali.

In merito a tale aspetto si è osservato che il regime fiscale delineato dall’art. 79 e dalla Relazione illustrativa non sembra favorire una gestione efficiente degli enti *no profit*, che per ottenere il beneficio della decommercializzazione dovrebbero adottare un modello gestionale improntato al pareggio (se non alla perdita) di bilancio, con conseguente impossibilità da parte di tali enti di ricorrere a forme di autofinanziamento³⁵⁴.

Accanto alla decommercializzazione delle attività di interesse generale, è prevista anche l’esclusione di determinate entrate dalla determinazione del reddito degli enti del Terzo settore fiscalmente non commerciali. Più in particolare, il quarto comma dell’art. 79 stabilisce che non concorrono alla formazione del reddito dei suddetti enti:

a) i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;

b) i contributi e gli apporti erogati da parte delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del D.lgs. del 30 marzo 2001, n. 165, per lo svolgimento, anche convenzionato o in regime di accreditamento di cui all'articolo 9, comma 1, lettera g), del D.lgs. del 7 dicembre 1993, n. 517, delle attività di cui ai commi 2 e 3 dell’art. 79.

Come già evidenziato in precedenza, gli enti del Terzo settore possono svolgere anche attività diverse da quelle istituzionali, a condizione che esse siano secondarie e strumentali allo svolgimento delle attività di interesse generale. Lo svolgimento di tali

³⁵⁴ G.M. COLOMBO, *La fiscalità degli Enti del Terzo settore (ETS)*, in Corr. trib., n. 35 del 2017, pag. 2697.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l’Università Luiss nell’Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell’autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell’Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

attività consente infatti all'ente di reperire risorse finanziarie da destinare all'espletamento delle finalità istituzionalmente perseguite dall'ente.

Considerato che lo svolgimento di attività strumentali produce solitamente reddito di impresa, l'art. 80 del D.lgs. n. 117/2017 prevede un regime forfetario di determinazione di tale tipologia reddituale, da adottare su base opzionale in via alternativa rispetto a quello ordinario. Tale regime forfetario consente agli enti del Terzo settore fiscalmente non commerciali di determinare il reddito di impresa eventualmente posseduto applicando ai ricavi derivanti dall'esercizio delle attività di cui agli artt. 5 e 6 del D.lgs. n. 117/2017 in forma non commerciale taluni coefficienti di redditività, differenziati a seconda del tipo di attività e dello scaglione di reddito³⁵⁵, ed aggiungendo l'ammontare dei componenti reddituali positivi di cui agli artt. 86, 88, 89 e 90 del DPR n. 917/1986.

Il quinto comma della medesima disposizione precisa che i componenti positivi e negativi di reddito riferiti ad anni precedenti quello da cui ha effetto il regime forfetario, la cui imposizione o deduzione è stata rinviata in conformità alle disposizioni del DPR n. 917/1986 che dispongono o consentono il rinvio, partecipano per le quote residue alla formazione del reddito dell'esercizio precedente a quello di efficacia del suddetto regime.

Le perdite fiscali generatesi nei periodi d'imposta anteriori a quello da cui decorre il regime forfetario possono essere computate in diminuzione del reddito determinato ai sensi dei commi 1 e 2 secondo le regole ordinarie stabilite dal DPR n. 917/1986.

L'opzione per il regime forfetario è esercitata nella dichiarazione annuale dei redditi ed ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata fino a quando non è revocata e comunque per un triennio. La revoca dell'opzione è effettuata nella dichiarazione annuale dei redditi ed ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso

³⁵⁵ In particolare, il primo comma dell'art. 80 del D.lgs. n. 117/2017 stabilisce che “*gli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5, possono optare per la determinazione forfetaria del reddito d'impresa applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività di cui agli articoli 5 e 6, quando svolte con modalità commerciali, il coefficiente di redditività nella misura indicata nelle lettere a) e b) e aggiungendo l'ammontare dei componenti positivi di reddito di cui agli articoli 86, 88, 89 e 90 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917: a) attività di prestazioni di servizi: 1) ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente 7 per cento; 2) ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente 10 per cento; 3) ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente 17 per cento; b) altre attività: 1) ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente 5 per cento; 2) ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente 7 per cento; 3) ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente 14 per cento*”. Il secondo comma della medesima disposizione specifica che “*per gli enti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività il coefficiente si determina con riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi*”.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

del quale la dichiarazione stessa è presentata. Gli enti che intraprendono l'esercizio d'impresa commerciale esercitano l'opzione nella dichiarazione da presentare ai sensi dell'articolo 35 del DPR n. 633/1972.

Gli enti che optano per la determinazione forfetaria del reddito di impresa sono esclusi dall'applicazione degli studi di settore di cui all'articolo 62-*bis* del D.L. del 30 agosto 1993, n. 331, e dei parametri di cui all'articolo 3, comma 184, della L. del 28 dicembre 1995, n. 549, nonché degli indici sintetici di affidabilità di cui all'art. 9-*bis* del D.L. del 24 aprile 2017, n. 50.

Il regime forfetario di cui all'art. 80 del D.lgs. n. 117/2017 è destinato ad operare indipendentemente dalla dimensione dell'ente, non essendo previsti né limiti in termini di fatturato o attivo patrimoniale né limiti di altro genere.

Anche l'art. 145 del DPR n. 917/1986 prevede un regime forfetario di determinazione del reddito di impresa di taluni enti non commerciali, basato sull'applicazione ai ricavi conseguiti da tali enti di una serie di coefficienti. Tale regime è attualmente applicabile agli enti qualificati come "non commerciali" sulla base delle disposizioni dettate dal DPR n. 917/1986 ma non appena entrerà in vigore la nuova disciplina dettata dall'art. 80 del D.lgs. 117/2017, il regime di cui al suddetto art. 145 troverà applicazione limitatamente ai seguenti enti ed alle seguenti attività:

- enti che non possono iscriversi al Registro unico nazionale del Terzo settore e non possono dunque assumere la qualifica di enti del Terzo settore (formazioni e associazioni politiche, sindacati, associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, associazioni di datori di lavoro, enti sottoposti ad attività di direzione e coordinamento o controllati da suddetti enti);
- agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti ed agli enti delle confessioni religiose che hanno stipulato patti, accordi o intese con lo Stato che non sono iscritti al Registro unico nazionale del Terzo settore;
- alle attività diverse da quelle di cui all'art. 5 del D.lgs. n. 117/2017 esercitate dai suddetti enti religiosi che sono iscritti nel Registro unico.

Ulteriori agevolazioni fiscali concernenti gli enti del Terzo settore fiscalmente non commerciali sono quelle che si sostanziano nella deducibilità ai fini IRES o detraibilità ai fini IRPEF delle erogazioni liberali effettuate a favore di tali enti.

Più in particolare, il primo comma dell'art. 83 del D.lgs. n. 117/2017 prevede la detraibilità dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche di un importo pari al 30%³⁵⁶ delle erogazioni liberali in denaro o in natura³⁵⁷, per un ammontare complessivo non superiore a 30.000 euro annui.

Qualora la liberalità consista nell'erogazione di una somma di denaro, l'agevolazione viene riconosciuta a condizione che il versamento di tale somma sia effettuato mediante banche, uffici postali o tramite gli altri sistemi di pagamento previsti dall'art. 23 del D.lgs. n. 241/1997.

Il secondo comma del suddetto art. 83 prevede invece la deducibilità dal reddito complessivo netto delle liberalità in denaro o in natura³⁵⁸ effettuate a favore degli enti fiscalmente non commerciali da persone fisiche, enti e società, nel limite del 10% del reddito complessivo dichiarato. Qualora la deduzione sia di ammontare superiore al reddito complessivo dichiarato, diminuito di tutte le deduzioni, l'eccedenza può essere computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quarto, fino a concorrenza del suo ammontare.

Le agevolazioni previste dai due commi dell'art. 83 non sono cumulabili.

Esse non sono inoltre cumulabili con le altre agevolazioni previste a titolo di deduzione o di detrazione di imposta da altre disposizioni di legge a fronte delle medesime erogazioni liberali. Sotto questo secondo profilo, l'art. 89 del D.lgs. n. 117/2017 contiene talune disposizioni volte a coordinare le agevolazioni previste dal medesimo decreto con quelle previste dal DPR n. 917/1986, di cui si è trattato nel capitolo relativo alle misure fiscali a favore dei soggetti che effettuano liberalità.

Secondo quanto disposto da tale norma, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali agli enti del Terzo settore non commerciali ed alle cooperative sociali, non si

³⁵⁶ Tale percentuale è elevata al 35% qualora l'erogazione sia effettuata a favore di organizzazioni di volontariato.

³⁵⁷ L'art. 83 del D.lgs. n. 117/2017 demanda ad un apposito decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, l'individuazione delle tipologie di beni in natura che danno diritto alle deduzioni o detrazioni. A tale disposizione ha dato attuazione il D.M. del 28 novembre 2019, "*Erogazioni liberali in natura a favore degli enti del Terzo settore*", che specifica che l'ammontare della deduzione o detrazione spettante nelle ipotesi di erogazioni liberali in natura è quantificato sulla base del valore normale del bene oggetto dell'erogazione determinato ai sensi dell'art. 9 del DPR n. 917/1986; se l'erogazione ha ad oggetto un bene strumentale, l'ammontare della detrazione o della deduzione è determinato con riferimento al residuo valore fiscale all'atto del trasferimento.

³⁵⁸ v. nota 139.

applicano, per le medesime erogazioni liberali, le disposizioni di cui all'articolo 15, comma 1.1. ed all'articolo 100, comma 2, lettera h), del DPR n. 917/1986.

Quanto alla deducibilità dal reddito imponibile delle erogazioni liberali previste dall'articolo 10, comma 1, lettera g), del DPR n. 917/1986, essa è consentita a condizione che per le medesime erogazioni il soggetto erogante non usufruisca delle detrazioni d'imposta di cui all'articolo 15, comma 1.1, del suddetto decreto presidenziale.

Analogamente, la deducibilità dal reddito imponibile delle erogazioni liberali previste dall'articolo 100, comma 2, lettere a) e b), del DPR n. 917/1986 è ammessa a condizione che per le medesime erogazioni liberali il soggetto erogante non usufruisca delle deduzioni previste dalla lettera h) del medesimo articolo 100, comma 2.

Da ultimo, il suddetto art. 89 stabilisce che la deducibilità dal reddito imponibile delle erogazioni liberali previste all'art. 153, comma 6, lettere a) e b) del DPR n. 917/1986, è consentita qualora per le medesime liberalità il soggetto erogante non usufruisca delle detrazioni d'imposta previste dal comma 3 del medesimo articolo 153.

Le agevolazioni sopra descritte sono riconosciute a condizione che l'ente dichiari la propria natura non commerciale al momento dell'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore³⁵⁹. Peraltro, come si vedrà meglio nel prossimo paragrafo, i medesimi benefici possono essere riconosciuti anche agli enti del Terzo settore di natura commerciale, comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società, qualora sussistano le condizioni prescritte dalla legge³⁶⁰.

3.2.1.1.2 Le agevolazioni in materia di tributi indiretti e di tributi locali

Gli enti del Terzo settore considerati fiscalmente non commerciali, al pari di quelli fiscalmente commerciali, sono destinatari di una serie di agevolazioni previste in relazione ai tributi indiretti ed ai tributi locali dall'art. 82 del D.lgs. n. 117/2017.

³⁵⁹ La perdita della natura non commerciale va comunicata dal rappresentante legale dell'ente all'Ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore della Regione o della Provincia autonoma in cui l'ente ha la sede legale, entro trenta giorni dalla chiusura del periodo d'imposta nel quale si è verificata. In caso di mancato tempestivo invio di detta comunicazione, il legale rappresentante dell'ente è punito con la sanzione amministrativa da 500 euro a 5.000 euro.

³⁶⁰ Art. 83, ultimo comma, del D.lgs. n. 117/2017.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Tale disposizione prevede anzitutto l'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni e dalle imposte ipotecaria e catastale dei trasferimenti a titolo gratuito effettuati a favore degli enti del Terzo settore ed utilizzati per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Si prevede inoltre l'applicazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastale in misura fissa in relazione ai seguenti atti:

- atti costitutivi³⁶¹ e alle modifiche statutarie³⁶², comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione poste in essere da enti del Terzo settore;
- gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento a favore di tutti gli enti del Terzo settore, incluse le imprese sociali, a condizione che i beni siano direttamente utilizzati, entro cinque anni dal trasferimento, in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale e che l'ente renda, contestualmente alla stipula dell'atto, apposita dichiarazione in tal senso³⁶³.

Un'ulteriore agevolazione consiste nell'esenzione dall'imposta di bollo di atti, documenti, istanze, contratti, nonché le copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni, attestazioni ed ogni altro documento cartaceo o informatico, comunque denominato, posti in essere o richiesti dagli enti del Terzo settore.

Gli immobili posseduti e utilizzati dagli enti del Terzo settore non commerciali che siano destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, comma 1, lettera a), della L. n. 222/1985, sono esenti dall'imposta municipale propria e dal tributo per i servizi indivisibili alle condizioni e nei limiti previsti dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del D.lgs. del 30 dicembre 1992, n. 504, dall'articolo 9, comma 8, secondo periodo, del D.lgs. n. 23/2011, dall'articolo 91-*bis* del D.L. del 24 gennaio 2012, n. 1, convertito con

³⁶¹ Gli atti costitutivi e quelli connessi allo svolgimento delle attività delle organizzazioni di volontariato sono esenti dall'imposta di registro

³⁶² Tali modifiche statutarie sono esenti dall'imposta di registro se hanno lo scopo di adeguare gli atti a modifiche o integrazioni normative.

³⁶³ In caso di dichiarazione mendace o di mancata effettiva utilizzazione del bene in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale, è dovuta l'imposta nella misura ordinaria, nonché la sanzione amministrativa pari al 30 per cento dell'imposta dovuta oltre agli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta avrebbe dovuto essere versata.

modificazioni dalla L. del 24 marzo 2012, n. 27, e dall'articolo 1, comma 3, del D.L. del 6 marzo 2014, n. 16, convertito con modificazioni dalla L. del 2 maggio 2014, n. 68³⁶⁴.

Con riferimento ai tributi diversi dall'IMU e dal tributo per i servizi indivisibili³⁶⁵, l'art. 82 del D.lgs. n. 117/2017 prevede la possibilità per i Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni di deliberare nei confronti degli enti del Terzo settore che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale la riduzione o l'esenzione dal pagamento dei tributi di loro pertinenza e dai connessi adempimenti.

Le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano possono disporre nei confronti degli enti del Terzo settore la riduzione o l'esenzione dall'imposta regionale sulle attività produttive di cui al D.lgs. n. 446/1997, nel rispetto della normativa dell'Unione europea e degli orientamenti della Corte di giustizia dell'Unione Europea.

L'imposta sugli intrattenimenti non è dovuta per le attività indicate nella tariffa allegata al DPR del 26 ottobre 1972, n. 640, svolte dagli enti del Terzo settore occasionalmente o in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione. L'esenzione spetta a condizione che dell'attività sia data comunicazione, prima dell'inizio di ciascuna manifestazione, al concessionario di cui all'articolo 17 del suddetto decreto presidenziale.

Infine, gli atti e i provvedimenti relativi agli enti del Terzo settore sono esentati dalle tasse sulle concessioni governative di cui al DPR del 26 ottobre 1972, n. 641.

3.2.1.2 Gli enti del Terzo settore fiscalmente commerciali

Come già accennato, anche gli enti del Terzo settore fiscalmente qualificati come commerciali sono destinatari di talune agevolazioni fiscali.

In materia di imposte sui redditi, le differenze principali tra gli enti del Terzo settore non commerciali e gli enti del Terzo settore qualificati come commerciali attengono al regime forfetario determinazione del reddito di impresa ed al regime di deduzioni e detrazioni delle erogazioni liberali.

³⁶⁴ La previsione in esame deve essere coordinata con la L. n. 160/2019 (Legge di bilancio 2020), che ha soppresso la TASI e modificato la disciplina dell'IMU.

³⁶⁵ La previsione in esame deve essere coordinata con la L. n. 160/2019 (Legge di bilancio 2020), che ha soppresso la TASI e modificato la disciplina dell'IMU.

Quanto al regime forfetario, la circostanza che esso sia riservato esclusivamente agli enti che assumono la qualifica di enti fiscalmente non commerciali fa sì che gli enti del Terzo settore di natura commerciale debbano determinare il reddito di impresa posseduto applicando le regole analitiche dettate dal DPR n. 917/1986 in materia di IRES.

Per quanto riguarda i benefici della deducibilità e della detraibilità delle erogazioni liberali, essi si applicano anche alle erogazioni destinate agli enti del Terzo settore “comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società”, a condizione che esse siano impiegate per lo svolgimento dell’attività statutaria ai fini dell’esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale³⁶⁶.

Gli enti di natura commerciale possono invece beneficiare della decommercializzazione delle attività di interesse generale che siano svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi non eccedenti i costi effettivi.

Quanto alle imposte indirette, le agevolazioni riconosciute agli enti di commerciali sono sostanzialmente equivalenti a quelle riconosciute agli enti non commerciali. Ciò si evince dall’art. 82 del D.lgs. n. 117/2017, che riserva ai soli enti del Terzo settore fiscalmente qualificati come non commerciali soltanto l’esenzione dall’IMU e dal tributo sui servizi indivisibili, concessa in relazione agli immobili destinati esclusivamente allo svolgimento di talune attività di utilità sociale con modalità non commerciali.

Le agevolazioni concernenti le imposte sui trasferimenti (successioni e donazioni), le imposte ipotecaria e catastale, l’imposta di bollo, l’imposta regionale sulle attività produttive, l’imposta sugli intrattenimenti e le tasse sulle concessioni governative, già esaminate con riferimento agli enti fiscalmente non commerciali, sono invece estese a tutti gli enti del Terzo settore, “comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società”.

³⁶⁶ Art. 83, comma 6, del D.lgs. n. 117/2017.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l’Università Luiss nell’Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell’autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell’Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

3.2.1.3 Le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale

Il D.lgs. n. 117/2017 delinea un particolare disciplina dedicata alle organizzazioni di volontariato ed alle associazioni di promozione sociale³⁶⁷.

Per quanto riguarda le prime, esse sono definite dall'art. 32 del D.lgs. n. 117/2017 come quegli enti del Terzo settore costituiti in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, da un numero non inferiore a sette persone fisiche o a tre organizzazioni di volontariato, per lo svolgimento prevalentemente in favore di terzi di una o più attività di interesse generale, avvalendosi in modo prevalente dell'attività di volontariato dei propri associati o delle persone aderenti agli enti associati.

Quanto alle associazioni di promozione sociale, esse sono attualmente definite dall'art. 35 del D.lgs. n. 117/2017 come quegli enti del Terzo settore costituiti in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, da un numero non inferiore a sette persone fisiche o a tre associazioni di promozione sociale per lo svolgimento in favore dei propri associati, di loro familiari o di terzi di una o più attività di interesse generale; l'esecuzione di tali attività deve essere basata prevalentemente sull'attività di volontariato degli associati o delle persone aderenti agli enti associati.

Sul versante tributario, gli artt. 84, 85 e 86 del D.lgs. n. 117/2017 delineano un regime fiscale specificamente riguardante le categorie di enti in esame.

Tali disposizioni, al pari delle altre contenute nel Titolo X del D.lgs. n. 117/2017, sono destinate ad entrare in vigore soltanto nel periodo di imposta successivo a quello in cui la Commissione Europea rilascerà l'autorizzazione richiesta ai sensi dell'art. 108 del TFUE e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo a quello in cui diventerà operativo il Registro unico nazionale del Terzo settore.

Sul punto, l'art. 101, comma 2, del D.lgs. n. 117/2017 dispone che finché non diviene operativo il Registro unico nazionale continueranno ad applicarsi le norme previgenti *“ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione degli enti nei Registri Onlus,*

³⁶⁷ Secondo la definizione fornita dall'art. 35 del D.lgs. n. 117/2017, le associazioni di promozione sociale sono enti del Terzo settore costituiti in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, da un numero non inferiore a sette persone fisiche o a tre associazioni di promozione sociale per lo svolgimento in favore dei propri associati, di loro familiari o di terzi di una o più attività di interesse generale, avvalendosi in modo prevalente dell'attività di volontariato dei propri associati o delle persone aderenti agli enti associati.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

*Organizzazioni di Volontariato, Associazioni di promozione sociale che si adeguano alle disposizioni inderogabili del presente decreto entro il 31 ottobre 2020*³⁶⁸.

Tale disposizione ha formato oggetto di una richiesta di consulenza giuridica concernente le conseguenze derivanti dal mancato adeguamento degli statuti entro il termine prescritto. In merito a tale questione, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che un'Organizzazione di volontariato iscritta in un registro previsto dalla L. n. 266/1991 o un'Associazione di promozione sociale iscritta in un registro previsto dalla L. n. 383/2000 possa continuare ad applicare le disposizioni previgenti (sempre che sia in possesso dei requisiti formali e sostanziali previsti dalle leggi di settore) fino a quando non entreranno in vigore le disposizioni fiscali previste dal D.lgs. n. 117/2017, anche nel caso in cui non provveda ad adeguare lo statuto entro nei termini prescritti³⁶⁹.

A questa regola fanno eccezione talune disposizioni che, come si vedrà, sono destinate ad essere applicate in via transitoria a taluni enti iscritti in appositi registri.

Tanto premesso in ordine al regime temporale del trattamento fiscale riservato alle organizzazioni di volontariato ed alle associazioni di promozione sociale, occorre ora soffermarsi sulle singole disposizioni che concorrono a definire tale trattamento.

Per quanto riguarda le organizzazioni di volontariato, l'art. 84 del D.lgs. n. 117/2017 ribadisce anzitutto la natura non commerciale delle attività svolte nel rispetto di quanto stabilito dai commi 2, 3 e 4 dell'art. 79 del suddetto decreto.

Tali disposizioni stabiliscono, come già rilevato, che non si considerano commerciali, con conseguente irrilevanza delle stesse ai fini IRES ed IVA, le attività di interesse generale che siano svolte a titolo gratuito ovvero dietro il pagamento di corrispettivi che non eccedono i “costi effettivi” sostenuti dall'ente.

Con riferimento a questa seconda ipotesi, in dottrina si ritiene che per “costi effettivi” la legge intenda “*non soltanto i costi diretti (o di produzione) per l'organizzazione e lo svolgimento dell'attività, ma anche la quota dei costi generali (o indiretti, o di struttura) ad essa attribuibile*” sulla base di taluni criteri, come la

³⁶⁸ La norma precisa poi che “*entro il medesimo termine, esse possono modificare i propri statuti con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria al fine di adeguarli alle nuove disposizioni inderogabili o di introdurre clausole che escludono l'applicazione di nuove disposizioni derogabili mediante specifica clausola statutaria*”.

³⁶⁹ v. la Risoluzione del 25 ottobre 2019 n. 89/E dell'Agenzia delle Entrate. Per un commento a tale decisione v. M. GARONE - M. MANFREDONIA, *Risvolti fiscali del mancato adeguamento di ONLUS, ODV e APS alla Riforma del Terzo settore*, in Fisco, n. 1 del 2020, pag. 1-39.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

percentuale delle entrate generate da quella attività rispetto al totale delle entrate; ciò in quanto una diversa soluzione indurrebbe l'ente del Terzo settore che volesse conseguire la qualifica di ente fiscalmente non commerciale ad attuare una gestione inefficiente³⁷⁰.

In aggiunta a quanto previsto dall'art. 79 per tutti gli enti che acquistano la qualifica di enti del Terzo settore, l'art. 84 prevede anche la decommercializzazione di talune attività svolte dalle organizzazioni di volontariato senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato.

Si tratta, in particolare, delle seguenti attività:

a) la vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, se la vendita è curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;

b) la cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari, se la vendita è curata direttamente dall'organizzazione di volontariato senza alcun intermediario;

c) le attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale.

Inoltre, il reddito degli immobili posseduti dalle suddette organizzazioni e destinati esclusivamente allo svolgimento di attività non commerciali sono esenti dall'imposta sul reddito delle società. Tale esenzione si applica anche alle organizzazioni di volontariato trasformatesi in enti filantropici³⁷¹ ed iscritte nella specifica sezione del Registro unico nazionale del Terzo settore.

Come sopra ricordato, l'art. 84 entrerà in vigore nel periodo di imposta successivo a quello in cui verrà rilasciata la prescritta autorizzazione della Commissione Europea e comunque non prima del periodo di imposta successivo a quello in cui diverrà operativo il Registro unico nazionale del Terzo settore, ad eccezione del secondo comma³⁷² che è

³⁷⁰ G. VISCONTI, *Il nuovo regime tributario delle Organizzazioni di Volontariato dopo la Riforma del Terzo settore*, in Coop. Enti no profit, n. 4 del 2019, pag. 23.

³⁷¹ Secondo la definizione fornita dall'art. 37 del D.lgs. n. 117/2017, gli enti filantropici sono enti del Terzo settore costituiti in forma di associazione riconosciuta o di fondazione al fine di erogare denaro, beni o servizi, anche di investimento, a sostegno di categorie di persone svantaggiate o di attività di interesse generale.

³⁷² Tale disposizione prevede, come ricordato, l'esenzione da IRES del reddito derivante dagli immobili posseduti dalle organizzazioni di volontariato e destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciali.

destinato ad essere applicato in via transitoria alle organizzazioni di volontariato iscritte nei pubblici registri di cui alla L. n. 266/1991³⁷³.

A di là delle agevolazioni specificamente previste dagli artt. 84 ed 86 del D.lgs. n. 117/2017, alle organizzazioni di volontariato che assumano la qualifica di enti del Terzo settore fiscalmente non commerciali spettano, naturalmente, anche le agevolazioni riconosciute a tutti gli enti del Terzo settore che assumano tale qualifica.

Di tali agevolazioni si è già trattato nel paragrafo dedicato agli enti del Terzo settore fiscalmente non commerciali. In questa sede giova tuttavia sottolineare che, la percentuale di detraibilità delle erogazioni liberali effettuate a favore di enti fiscalmente non commerciali, generalmente fissata nella misura del 30%, è elevata al 35% nel caso in cui la liberalità sia destinata ad un'organizzazione di volontariato³⁷⁴.

Per quanto riguarda le associazioni di promozione sociale, il relativo regime fiscale è delineato dagli artt. 85 e 86 del D.lgs. n. 117/2017.

Tale disposizione esclude anzitutto la natura commerciale di una serie di attività.

In *primis*, si considerano non commerciali le attività svolte dalle suddette associazioni in diretta attuazione degli scopi istituzionali, qualora tali attività siano effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti dei propri associati e dei familiari conviventi degli stessi, ovvero degli associati di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché nei confronti di enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo settore.

In *secundis*, non si considerano commerciali, ai fini delle imposte sui redditi, le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati e ai familiari conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici in attuazione degli scopi istituzionali³⁷⁵.

³⁷³ Art. 104, comma 1, del D.lgs. n. 117/2017. L'applicazione provvisoria è prevista a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017 e fino all'entrata in vigore delle disposizioni di cui al Titolo X del D.lgs. n. 117/2017

³⁷⁴ Art. 83 del D.lgs. n. 117/2017.

³⁷⁵ Il terzo comma specifica peraltro che, in deroga a quanto stabilito di primi due commi dell'art. 85, si considerano comunque commerciali, ai fini delle imposte sui redditi, le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, le somministrazioni di pasti, le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore, le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito e le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali nonché le prestazioni effettuate nell'esercizio delle seguenti attività: a) gestione di spacci aziendali e di mense;

Infine, si considerano “non commerciali” le attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario e sia svolta senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato³⁷⁶.

Ai fini dell'imposta sugli intrattenimenti non concorrono alla formazione della base imponibile le quote ed i contributi corrisposti alle associazioni di promozione sociale.

Da ultimo, al pari di quanto previsto per le organizzazioni di volontariato, anche il reddito degli immobili posseduti dalle associazioni di promozione sociale e destinati esclusivamente allo svolgimento di attività non commerciale da parte di tali associazioni è esente dall'imposta sul reddito delle società.

Anche l'art. 85 del D.lgs. n. 117/2017 è destinato ad entrare in vigore a partire dal periodo di imposta successivo a quello in cui verrà rilasciata l'autorizzazione della Commissione Europea e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo a quello in cui diventerà operativo il Registro unico nazionale del Terzo settore.

A questa regola fa eccezione il comma 7 del suddetto art. 85, relativo all'esenzione da IRES del reddito derivante dagli immobili destinati all'esercizio di attività non commerciali, che è destinato ad essere applicato in via transitoria alle associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionali, regionali e delle Province autonome di Trento e Bolzano di cui all'art. 7 della L. n. 383/2000³⁷⁷.

Dalla normativa appena esaminata si evince la particolare vantaggiosità dell'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore in qualità di organizzazione di volontariato o di associazione di promozione sociale, stante la più ampia gamma di attività decommercializzate e la possibilità di accedere ad un regime forfetario di

b) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale; d) pubblicità commerciale; e) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

³⁷⁶ Ai fini di una maggiore completezza, si segnala che, con specifico riferimento alle associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'art. 3, comma 6, lettera e) della L. n. 287 del 1991³⁷⁶, iscritte nell'apposito registro, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, non si considera in ogni caso commerciale, anche se effettuata a fronte del pagamento di corrispettivi specifici, la somministrazione di alimenti o bevande effettuata presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale da bar e esercizi similari, nonché l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, sempre che vengano soddisfatte le seguenti condizioni: a) tale attività sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia effettuata nei confronti degli associati e dei familiari conviventi degli stessi; b) per lo svolgimento di tale attività non ci si avvalga di alcuno strumento pubblicitario o comunque di diffusione di informazioni a soggetti terzi, diversi dagli associati.

³⁷⁷ Art. 104 del D.lgs. n. 117/2017.

determinazione del reddito derivante dalle attività commerciali secondarie più conveniente rispetto a quello previsto in via generale per gli enti del Terzo settore non commerciali³⁷⁸. Tale regime forfetario verrà esaminato nel prossimo paragrafo.

3.2.1.3.1 Il regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle organizzazioni di volontariato e dalle associazioni di promozione sociale

Come più volte accennato nel paragrafo precedente, anche per le organizzazioni di volontariato e per le organizzazioni di promozione sociale è previsto un regime forfetario relativo alle attività commerciali svolte da tali enti.

Tale regime è delineato dall'art. 86 del DPR n. 117/2017, che detta una serie di analitiche disposizioni riguardanti tanto l'imposta sui redditi quanto l'IVA.

Sotto il primo profilo, l'art. 86 stabilisce che gli enti in questione possono applicare il regime di determinazione forfetaria del reddito derivante dalle attività commerciali eventualmente svolte a condizione che nel periodo d'imposta precedente abbiano percepito ricavi, ragguagliati al periodo d'imposta, non superiori a 130.000 euro o alla diversa soglia che dovesse essere autorizzata dal Consiglio dell'Unione europea in sede di rinnovo della decisione in scadenza al 31 dicembre 2019³⁷⁹ o alla soglia che sarà eventualmente armonizzata in sede europea.

L'opzione per il suddetto regime deve essere esercitata mediante una comunicazione inserita nella dichiarazione annuale o nella dichiarazione di inizio attività di cui all'art. 35 del DPR n. 633/1972, attestante il possesso dei requisiti.

Le modalità di determinazione forfetaria del reddito variano a seconda che si tratti di un'organizzazione di volontariato ovvero di un'associazione di promozione sociale.

Per le organizzazioni di volontariato, l'applicazione del regime forfetario comporta la determinazione del reddito imponibile mediante l'applicazione all'ammontare dei ricavi percepiti di un coefficiente di redditività pari all'1 per cento.

³⁷⁸ F.M. SILVETTI, *Volontariato, promozione sociale e riforma del Terzo settore*, in *Fisco*, n. 46 del 2018, pag. 4439.

³⁷⁹ L'art. 86 del D.lgs. n. 117/2017 specifica che Fino al sopraggiungere della predetta autorizzazione si applica la misura speciale di deroga rilasciata dal Consiglio dell'Unione europea, ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Per le associazioni di promozione sociale, l'applicazione del regime in esame comporta la determinazione del reddito imponibile mediante l'applicazione all'ammontare dei ricavi percepiti di un coefficiente di redditività pari al 3 per cento.

Qualora sia esercitata l'opzione per il regime forfetario, si applica il comma 5 e 6 dell'articolo 80, considerando quale reddito da cui computare in diminuzione le perdite quello determinato mediante l'applicazione ai ricavi conseguiti dei coefficienti di redditività sopra descritti.

Le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che esercitano l'opzione per l'adozione del regime forfetario di determinazione del reddito sono esonerate dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili; resta comunque fermo l'obbligo di conservare i documenti ricevuti ed emessi, ai sensi dell'art. 22 del DPR del 29 settembre 1973, n. 600.

Gli enti che optano per il regime forfetario in esame non sono tenuti ad operare le ritenute alla fonte di cui al Titolo III del DPR n. 600/1973³⁸⁰.

L'art. 86 del D.lgs. n. 117/2017 prevede poi una serie di regole rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Più in particolare, il comma 7 della suddetta disposizione prevede che, ai fini IVA, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario: a) non esercitino la rivalsa dell'imposta di cui all'articolo 18 del DPR n. 633/1972, per le operazioni nazionali; b) applichino alle cessioni di beni intracomunitarie l'articolo 41, comma 2-bis, del D.L. n. 331/1993; c) applichino agli acquisti di beni intracomunitari l'articolo 38, comma 5, lettera c) del D.L. n. 331/1993; d) applichino alle prestazioni di servizi ricevute da soggetti non residenti o rese ai medesimi gli articoli 7-ter e seguenti del DPR n. 633/1972; e) applichino alle importazioni, alle esportazioni e alle operazioni ad esse assimilate le disposizioni di cui al DPR n. 633/1972 ferma restando l'impossibilità di avvalersi della facoltà di acquistare senza applicazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera c), e comma 2, del DPR n. 633/1972.

Per le operazioni di cui al presente comma le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario non hanno diritto

³⁸⁰ Con la precisazione, tuttavia, che nella dichiarazione dei redditi, i medesimi contribuenti devono indicare il codice fiscale del percettore dei redditi per i quali all'atto del pagamento degli stessi non è stata operata la ritenuta e l'ammontare dei redditi stessi.

alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti ai sensi degli articoli 19 e seguenti del DPR n. 633/1972.

Le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario sono esonerate dal versamento dell'IVA e da tutti gli altri obblighi previsti dal DPR n. 633/1972³⁸¹. Tuttavia, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario, in relazione alle operazioni per le quali risultano debitori dell'imposta devono emettere fattura (o integrarla con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta) e versare l'imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni.

Il passaggio dalle regole ordinarie di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto al regime forfetario comporta la rettifica della detrazione dell'IVA passiva ai sensi dell'art. 19-*bis* del DPR n. 633/1972, da operarsi nella dichiarazione dell'ultimo periodo d'imposta di applicazione delle regole ordinarie.

In caso di passaggio, anche per opzione, dal regime forfetario alle regole ordinarie è operata un'analogia rettifica della detrazione nella dichiarazione del primo periodo d'imposta di applicazione delle regole ordinarie.

Nell'ultima liquidazione relativa al periodo d'imposta in cui è applicata l'IVA è computata anche l'imposta relativa alle operazioni, per le quali non si è ancora verificata l'esigibilità, di cui all'articolo 6, comma 5, del DPR n. 633/1972 e dell'art. 32-*bis* del D.L. n. 83/2012. Nella stessa liquidazione può essere esercitato, ai sensi degli articoli 19 e seguenti del DPR n. 633/1972, il diritto alla detrazione dell'imposta relativa alle operazioni di acquisto effettuate in vigore dell'opzione di cui all'articolo 32-*bis* del D.L. n. 83/2012, i cui corrispettivi non sono stati ancora pagati.

L'eccedenza detraibile emergente dalla dichiarazione presentata dalle organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario, relativa all'ultimo periodo d'imposta in cui l'imposta sul valore aggiunto è applicata nei modi ordinari, può essere chiesta a rimborso ovvero può essere utilizzata in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del D.lgs. n. 241/1997.

³⁸¹ A tale esonero fanno eccezione gli obblighi di numerazione e di conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali, di certificazione dei corrispettivi e di conservazione dei relativi documenti. Resta invece fermo l'esonero dall'obbligo di certificazione di cui all'articolo 2 del regolamento di cui al DPR n. 696/1996 e successive modificazioni.

Le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario possono optare per l'applicazione dell'IVA e delle imposte sul reddito nei modi ordinari ovvero nei modi di cui all'articolo 80. L'opzione, valida per almeno un triennio, è comunicata con la prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata. Trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime ordinario, l'opzione resta valida per ciascun periodo d'imposta successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata.

Il regime forfetario cessa di avere applicazione a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui viene meno taluna delle condizioni prescritte dalla legge.

Nel caso di passaggio da un periodo d'imposta soggetto al regime forfetario a un periodo d'imposta soggetto al regime ordinario ovvero a quello di cui all'articolo 80, al fine di evitare salti o duplicazioni di imposizione, i ricavi che, in base alle regole del regime forfetario, hanno già concorso a formare il reddito non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi ancorché di competenza di tali periodi; viceversa, i ricavi che, ancorché di competenza del periodo in cui il reddito è stato determinato in base alle regole del regime forfetario, non hanno concorso a formare il reddito imponibile del periodo assumono rilevanza nei periodi di imposta successivi nel corso dei quali si verificano i presupposti previsti dal regime forfetario.

Criteri analoghi si applicano per l'ipotesi inversa di passaggio dal regime ordinario ovvero da quello di cui all'articolo 80 a quello forfetario.

Nel caso di passaggio da un periodo di imposta soggetto al regime forfetario a un periodo di imposta soggetto a un diverso regime, i costi sostenuti nel periodo di applicazione del regime forfetario non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi. Nel caso di cessione, successivamente all'uscita dal regime forfetario, di beni strumentali acquisiti in esercizi precedenti a quello da cui decorre il regime forfetario, ai fini del calcolo dell'eventuale plusvalenza o minusvalenza determinata, rispettivamente, ai sensi degli artt. 86 e 101 del DPR n. 917/1986 si assume come costo non ammortizzato quello risultante alla fine dell'esercizio precedente a quello dal quale decorre il regime. Se la cessione concerne beni strumentali acquisiti nel corso del regime forfetario, si assume come costo non ammortizzabile il prezzo di acquisto.

Analogamente a quanto previsto in relazione agli enti del Terzo settore fiscalmente non commerciali, anche le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario sono escluse dall'applicazione degli studi di settore di cui all'articolo 62-*bis* del D.L. n. 331/1993, e dei parametri di cui all'articolo 3, comma 184, della L. n. 549/1995, nonché degli indici sintetici di affidabilità di cui all'art. 9-*bis* del D.L. n. 50/2017.

3.2.1.4 L'impresa sociale

L'istituto dell'impresa sociale è stato introdotto nell'ordinamento giuridico italiano con il D.lgs. n. 155/2006, attuativo della L. n. 118/2005 recante la “*delega al Governo concernente la disciplina dell'impresa sociale*”³⁸², ed è stato recentemente riformato dal D.lgs. n. 112/2017 in attuazione della L. 106/2016.

Secondo la definizione attualmente fornita dall'art. 1 del suddetto D.lgs. n. 112/2017 la qualifica di “impresa sociale” può essere assunta da tutti gli “*enti privati, inclusi quelli costituiti nelle forme di cui al libro V del codice civile, che esercitano in via stabile e principale un'attività d'impresa di interesse generale, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, adottando modalità di gestione responsabili e trasparenti e favorendo il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle loro attività*”.

Le “attività di impresa di interesse generale” sono definite dall'art. 2 del medesimo decreto. Analogamente a quanto previsto per gli enti del Terzo settore, tra tali attività rientrano anche quelle aventi ad oggetto: 1) gli interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio ai sensi del D.lgs. n. 42/2004³⁸³; 2) l'organizzazione

³⁸² Per un'analisi della disciplina originaria in materia di impresa sociale v. L. DEGANI, *La nuova figura dell'impresa sociale*, in *Enti no profit*, n. 8-9 del 2006; G. C. M. RIVOLTA, *Profili giuridici dell'impresa sociale*, in *Giur. Comm.*, 2004, I, 1161 ss.

³⁸³ Con riferimento alle attività di valorizzazione occorre svolgere alcune considerazioni. Invero, l'art. 111 del D.lgs. n. 42/2004 qualifica espressamente come attività “socialmente utile” ed avente una finalità di solidarietà sociale soltanto le attività di valorizzazione “ad iniziativa privata e non anche quelle ad iniziativa pubblica. Un'interpretazione strettamente letterale della disposizione porterebbe a qualificare come “imprese sociali” solamente le attività di valorizzazione svolte su iniziativa di soggetti privati, ossia come chiarito dal successivo art. 113 del D.lgs. n. 42/2004, quelle aventi ad oggetto beni culturali di proprietà privata. Per evitare di giungere ad un risultato ermeneutico più consono alla funzione socialmente utile insita nelle attività di valorizzazione dei beni di appartenenza pubblica, si suggerisce una lettura correttiva dell'art. 111 del D.lgs. n. 42/2004, in virtù della quale il significato di tale disposizione sarebbe quello di

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

e la gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, incluse le attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e delle attività di interesse generale previste dall'art. 2; 3) l'organizzazione e la gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso.

La normativa dettata dal D.lgs. n. 112/2017 pone a carico degli enti che assumono la qualifica di "impresa sociale" un divieto di lucro soggettivo. In particolare, l'art. 3 di tale decreto stabilisce che gli eventuali utili ed avanzi di gestione devono essere destinati allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio, salvo quanto previsto dall'art. 3 e dall'art. 16. A tal fine, è vietata ogni distribuzione anche indiretta³⁸⁴ di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominate.

Sotto la vigenza della precedente normativa dettata dal D.lgs. n. 155/2006 l'istituto dell'impresa sociale era stato scarsamente utilizzato nella pratica a causa di una serie di dubbi e di criticità dovute principalmente alla mancata previsione di vantaggi idonei a compensare i vincoli e gli oneri derivanti dall'assunzione della qualifica di "impresa

riconoscere valenza sociale "anche" alla valorizzazione dei beni di interesse culturale dei soggetti privati, essendo tale valenza implicita per i beni ad appartenenza pubblica (in tal senso v. G. DI CECCO, *Il "terzo settore" per i beni culturali alla (tenue) luce della disciplina dell'impresa sociale*, in Aedon n. 2 del 2006).

³⁸⁴ La medesima disposizione chiarisce che per distribuzione indiretta di utili si intende: "a) la corresponsione ad amministratori, sindaci e a chiunque rivesta cariche sociali di compensi individuali non proporzionati all'attività svolta, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze o comunque superiori a quelli previsti in enti che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni; b) la corresponsione ai lavoratori subordinati o autonomi di retribuzioni o compensi superiori del quaranta per cento rispetto a quelli previsti, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi di cui all'articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81, salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'articolo 2, comma 1, lettere b), g) o h); c) la remunerazione degli strumenti finanziari diversi dalle azioni o quote, a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, in misura superiore a due punti rispetto al limite massimo previsto per la distribuzione di dividendi dal comma 3, lettera a); d) l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale; e) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, a condizioni più favorevoli di quelle di mercato, a soci, associati o partecipanti, ai fondatori, ai componenti gli organi amministrativi e di controllo, a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, ai loro parenti entro il terzo grado ed ai loro affini entro il secondo grado, nonché alle società da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate, esclusivamente in ragione della loro qualità, salvo che tali cessioni o prestazioni non costituiscano l'oggetto dell'attività di interesse generale di cui all'articolo 2; f) la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di quattro punti al tasso annuo di riferimento. Il predetto limite può essere aggiornato con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze".

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

sociale”³⁸⁵. In particolare, la mancata previsione di uno specifico trattamento tributario rendeva la qualifica di impresa sociale “fiscalmente neutra”, con conseguente assoggettamento dell’impresa al regime ordinario previsto in relazione alla forma giuridica da essa assunta. Tale neutralità fiscale, se da un lato ha reso compatibile la qualifica di impresa sociale con quella di ONLUS o di ente non commerciale, dall’altro ha penalizzato l’assunzione della qualifica di “impresa sociale” da parte delle società commerciali, che continuavano ad essere assoggettate alle regole ordinarie in materia di tassazione del reddito di impresa senza che fosse in qualche modo valorizzato lo svolgimento di attività socialmente utili e senza che fosse compensato il divieto di distribuire gli utili conseguiti e quindi di remunerare il capitale di rischio³⁸⁶.

Di tali criticità il legislatore ha tenuto conto in sede di riforma del Terzo settore.

La legge delega n. 106/2016 ha infatti dettato principi e criteri direttivi per la revisione della disciplina dell’impresa sociale, prevedendo anche talune misure fiscali e di sostegno economico volte a favorire gli investimenti in tale forma di impresa.

In attuazione di tale delega il D.lgs. n. 112/2017 ha innanzitutto previsto una serie di norme volte a favorire l’adeguamento alla nuova normativa da parte di soggetti già costituiti che intendano mantenere o acquisire la qualifica di impresa sociale.

In particolare, l’art. 17 del D.lgs. n. 112/2017 stabilisce che le imprese sociali già costituite al momento dell’entrata in vigore del medesimo decreto si adeguano a quest’ultimo entro il 31 ottobre 2020 e che entro lo stesso termine esse possono modificare i propri statuti con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell’assemblea ordinaria - e quindi con un procedimento più snello di quello previsto per l’assemblea straordinaria - al fine di adeguarli alle nuove disposizioni inderogabili o di introdurre clausole che escludono l’applicazione di nuove disposizioni derogabili.

Tali modifiche sono inoltre esentate dall’imposta di registro nel caso in cui siano eseguite da cooperative sociali o da altre imprese sociali costituite in forma non societaria,

³⁸⁵ Per un’analisi circa i maggiori costi gestionali derivanti dall’adozione della qualifica di “impresa sociale” v. M. SETTI, *“Impresa sociale vs altre forme non profit: costi gestionali e amministrativi a confronto”*, in *Coop. enti no profit.*, n. 6 del 2013, pag. 33.

³⁸⁶ Sulla natura fiscalmente neutra dell’impresa sociale e sulle relative conseguenze penalizzanti per le società commerciali v. A. SBARDELLA - F.M. SILVETTI, *“Remunerazione del capitale di rischio nell’impresa sociale”*, in *Fisco*, n. 35 del 2016, pag. 3335. Sul tema v. anche G. M. COLOMBO, *Per l’impresa sociale gli incentivi non bastano*, in *Corr. trib.*, n. 25 del 2011, pag. 2048.

ai sensi dell'art. 82 del D.lgs. n. 117/2017. Analoghe disposizioni sono previste dall'art. 101 del D.lgs. n. 117/2017 per gli enti del Terzo settore.

In virtù di tali disposizioni gli enti attualmente dotati della qualifica di ONLUS - qualifica destinata ad essere soppressa con l'entrata in vigore della riforma - potranno scegliere se adeguarsi alle disposizioni dettate dal D.lgs. n. 117/2017 per gli enti del Terzo settore o riquilificarsi come imprese sociali ai sensi del D.lgs. n. 112/2017³⁸⁷.

Uno specifico regime fiscale è delineato dall'art. 18 del D.lgs. n. 112/2017, così come modificato dal D.lgs. n. 95/2018, che ha introdotto una disciplina integrativa volta ad allineare la normativa fiscale alla disciplina civilistica delle imprese in esame e ad assicurare la maggiore fruibilità dei benefici da parte degli investitori³⁸⁸.

Tale disposizione esclude anzitutto dalla formazione del reddito imponibile le somme destinate al versamento del contributo per l'attività ispettiva di cui all'articolo 15³⁸⁹, nonché le somme destinate ad apposite riserve ai sensi dell'articolo 3, commi 1 e 2³⁹⁰, con la precisazione che l'utilizzazione delle riserve a copertura di perdite è consentita

³⁸⁷ Per una breve analisi del regime transitorio v. G. SEPIO - F. M. SILVETTI, *Il nuovo regime fiscale dell'impresa sociale*, in Fisco, n. 34 del 2017, pag. 3240.

³⁸⁸ F.M. SILVETTI, *Novità civilistiche e tributarie per le imprese sociali*, in Fisco, n. 36 del 2018, pag. 3439.

³⁸⁹ Si tratta delle attività di monitoraggio, ricerca e controllo promosse dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali di raccordo con altre amministrazioni pubbliche, il Consiglio nazionale del Terzo settore e le parti sociali.

³⁹⁰ Ai sensi dell'art. 3, commi 1 e 2 "1. *Salvo quanto previsto dal comma 3 e dall'articolo 16, l'impresa sociale destina eventuali utili ed avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio. 2. Ai fini di cui al comma 1, è vietata la distribuzione, anche indiretta, di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominati, a fondatori, soci o associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di qualsiasi altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto. Nelle imprese sociali costituite nelle forme di cui al libro V del codice civile è ammesso il rimborso al socio del capitale effettivamente versato ed eventualmente rivalutato o aumentato nei limiti di cui al comma 3, lettera a). Ai sensi e per gli effetti di cui al presente comma, si considerano in ogni caso distribuzione indiretta di utili: a) la corresponsione ad amministratori, sindaci e a chiunque rivesta cariche sociali di compensi individuali non proporzionati all'attività svolta, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze o comunque superiori a quelli previsti in enti che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni; b) la corresponsione ai lavoratori subordinati o autonomi di retribuzioni o compensi superiori del quaranta per cento rispetto a quelli previsti, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi di cui all'articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81, salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'articolo 2, comma 1, lettere b), g) o h); c) la remunerazione degli strumenti finanziari diversi dalle azioni o quote, a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, in misura superiore a due punti rispetto al limite massimo previsto per la distribuzione di dividendi dal comma 3, lettera a); d) l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale; e) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, a condizioni più favorevoli di quelle di mercato, a soci, associati o partecipanti, ai fondatori, ai componenti gli organi amministrativi e di controllo, a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, ai loro parenti entro il terzo grado ed ai loro affini entro il secondo grado, nonché*

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

e non comporta la decadenza dal beneficio, sempre che non si dia luogo a distribuzione di utili fino a quando le riserve non siano state ricostituite.

Dalla determinazione del reddito imponibile è inoltre esclusa l'imposta sui redditi riferibili alle variazioni effettuate ai sensi dell'art. 83 del DPR n. 917/1986, a condizione che ciò determini un utile o un maggior utile da destinare ad incremento del patrimonio ai sensi dell'art. 3, comma 1, del medesimo D.lgs. n. 112/2017.

Le successive disposizioni dell'art. 18 si occupano delle misure volte ad agevolare indirettamente gli enti che assumono la qualifica di "impresa sociale", attraverso il riconoscimento di taluni benefici fiscali ai soggetti che investono in tali enti.

In particolare, dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche si detrae un importo pari al 30% della somma investita dal contribuente, successivamente all'entrata in vigore del D.lgs. n. 117/2017, nel capitale sociale di una o più società, incluse le società cooperative, che abbiano acquisito la qualifica di impresa sociale da non più di cinque anni. L'ammontare in tutto o in parte indetraibile nel periodo d'imposta di riferimento può essere portato in detrazione dall'imposta sul reddito delle persone fisiche nei periodi d'imposta successivi non oltre il terzo. L'investimento massimo detraibile non può eccedere, in ogni periodo d'imposta, l'importo di euro 1.000.000 e deve essere mantenuto per almeno cinque anni. L'eventuale cessione, anche parziale, dell'investimento prima del decorso di tale termine, comporta la decadenza dal beneficio e l'obbligo per il contribuente di restituire l'importo detratto, unitamente agli interessi legali.

Con riferimento ai soggetti diversi dalle persone fisiche, il successivo comma 4 esclude dalla formazione del reddito dei soggetti passivi IRES il 30% della somma investita, successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto, nel capitale sociale di una o più società, incluse società cooperative, che abbiano acquisito la qualifica di impresa sociale da non più di cinque anni. L'investimento massimo deducibile non può eccedere, in ciascun periodo d'imposta, l'importo di euro 1.800.000 e deve essere mantenuto per almeno cinque anni. L'eventuale cessione, anche parziale,

alle società da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate, esclusivamente in ragione della loro qualità, salvo che tali cessioni o prestazioni non costituiscano l'oggetto dell'attività di interesse generale di cui all'articolo 2; f) la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di quattro punti al tasso annuo di riferimento. Il predetto limite può essere aggiornato con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze".

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

dell'investimento prima del decorso di tale termine, comporta la decadenza dal beneficio ed il recupero a tassazione dell'importo dedotto. Sull'imposta non versata per effetto della deduzione non spettante sono dovuti gli interessi legali.

Tali disposizioni, le cui modalità di attuazione sono destinate ad essere individuato con apposito decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, si applicano anche agli atti di dotazione ed ai contributi di qualsiasi natura effettuati, successivamente all'entrata in vigore del D.lgs. n. 112/2017, in favore di fondazioni che abbiano acquisito la qualifica di "impresa sociale" da non più di cinque anni.

L'entrata in vigore del regime fiscale sopra illustrato è subordinata al rilascio dell'autorizzazione della Commissione Europea ai sensi dell'art. 108 del TFUE.

Infine, il medesimo art. 18 del D.lgs. n. 112/2017 estende agli enti dotati della qualifica di "impresa sociale" che siano costituiti in forma di società di capitali o di società cooperativa la possibilità di raccogliere capitale di rischio tramite i portali di *crowd-funding* (c.d. *equity crowd-funding*). Tale possibilità era stata introdotta per le *start-up* innovative e successivamente estesa dapprima alle piccole e medie imprese innovative e successivamente alle piccole e medie imprese.

Oltre alle agevolazioni previste dal suddetto art. 18, l'ordinamento prevede anche una serie di ulteriori benefici applicabili a talune categorie di imprese sociali al ricorrere di alcuni presupposti. Tra tali benefici rientrano, in particolare:

- l'art. 82 del D.lgs. n. 117/2017, che prevede una serie di agevolazioni relative ad una pluralità di tributi indiretti e tributi locali applicabili anche alle imprese sociali per lo più costituite in forma non societaria;
- l'art. 82, comma 2, del D.lgs. n. 117/2017, che esenta dalle imposte di successione e donazione e delle imposte ipo-catastali i trasferimenti a titolo gratuito a favore di una serie di enti tra i quali le imprese sociali in forma non societaria;
- l'applicazione in misura fissa dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale agli atti costitutivi, alle modifiche statutarie ed alle operazioni straordinarie di una serie di enti, tra i quali le imprese sociali in forma non societaria;

- l'applicazione in misura fissa dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale per i trasferimenti di immobili a titolo oneroso anche a favore delle imprese sociali³⁹¹.

3.2.2 Il regime fiscale degli enti *no profit* anteriore al D.lgs. n. 117 del 2017

Come già ricordato, il regime fiscale degli enti del Terzo settore sopra delineato è destinato ad entrare in vigore soltanto a seguito dell'autorizzazione che la Commissione Europea rilascerà ai sensi dell'art. 108 del TFUE se riterrà il regime fiscale delineato dal D.lgs. n. 117/2017 per gli enti del Terzo settore compatibile con il divieto di aiuti di stato sancito dall'art. 107 del TFUE alla luce dei parametri di cui si è trattato nel paragrafo 3.1.

Attualmente, dunque, trovano ancora applicazione le disposizioni contenute negli artt. 143 e ss. del DPR n. 917/1986, che verranno esaminate nei paragrafi successivi.

3.2.2.1 Le associazioni culturali

Per quanto riguarda le associazioni, l'art. 148 del DPR n. 917/1986 prevede la “non commercialità” dell'attività che esse ed altre categorie di soggetti (consorzi ed altri enti non commerciali) svolgono nei confronti degli associati e partecipanti, salva l'eccezione contemplata dal secondo comma della medesima disposizione³⁹²; inoltre, non concorrono alla formazione del reddito complessivo le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o di contributi associativi.

Per alcune categorie di associazioni, tra cui quelle di carattere culturale, il carattere commerciale è escluso anche con riferimento alle attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e

³⁹¹ F. GAVIOLI, *Nuova disciplina fiscale delle imprese sociali: lo studio del CNDCEC*, in *Coop. enti no profit*, n. 1 del 2019, pag. 22.

³⁹² Il secondo comma dell'art. 148 stabilisce che “*si considerano tuttavia effettuate nell'esercizio di attività commerciali, salvo il disposto del secondo periodo del comma 1 dell'articolo 143, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi secondo che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o di occasionalità*”.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati. Quest'ultima regola trova applicazione a condizione che l'associazione inserisca nel proprio atto costitutivo o nello statuto le clausole indicate nel comma 8 della medesima disposizione³⁹³.

Una volta che la riforma del Terzo Settore sarà entrata pienamente in vigore, gli enti di tipo associativo, ivi comprese le associazioni culturali, non potranno più beneficiare della decommercializzazione dei proventi prevista dall'art. 148.

Tuttavia, le associazioni, una volta iscritte del Registro unico nazionale, potranno ancora usufruire della medesima disciplina qualora assumano la forma giuridica di "associazione di promozione sociale"³⁹⁴.

3.2.2.2 Le fondazioni bancarie

Le fondazioni bancarie nascono nel contesto della privatizzazione gli enti pubblici creditizi e delle casse di risparmio, con la trasformazione di tali enti in società per azioni.

³⁹³ Si tratta, in particolare, delle seguenti clausole: a) divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge; b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge; c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione; d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie; e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, comma 2, del codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1° gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'articolo 2532, ultimo comma, del codice civile e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale; f) intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

³⁹⁴ N. FORTE, *Le decisioni da assumere per beneficiare dei vantaggi fiscali previsti dalla riforma del Terzo settore*, in *Corr. trib.*, n. 16 del 2018, pag. 1235. Per il regime fiscale delle associazioni di promozione sociale v. *supra*, par.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Tale obiettivo venne realizzato mediante la separazione delle aziende bancarie dagli enti che originariamente ne detenevano il controllo e, di regola, lo scorporo dell'ente originario in due soggetti distinti: l'ente conferente l'azienda bancaria, chiamato a perseguire il fine *no profit*, e la società per azioni conferitaria. Successivamente, con il D.lgs. n. 153 del 17 maggio 1999, n. 153 (attuativo della c.d. riforma Ciampi) l'ente conferente assunse il nome di "fondazione"³⁹⁵.

Come dimostrano le statistiche annualmente diffuse in passato dall'ACRI, il settore della cultura rappresenta un settore di particolare interesse per le fondazioni bancarie³⁹⁶.

Bisogna però considerare che il sostegno da esse fornito potrebbe subire un ridimensionamento a causa dell'aumento dell'imposizione sulle rendite finanziarie; ciò in considerazione del fatto che le fondazioni in questione traggono proprio dagli investimenti finanziari le risorse necessarie per lo svolgimento della propria attività nei "settori ammessi" e per l'effettuazione di erogazioni³⁹⁷.

Come accennato in sede di trattazione dell'*Art bonus*, un riconoscimento legislativo del particolare ruolo svolto dalle fondazioni bancarie in ambito culturale è contenuto nell'art. 121 del D.lgs. n. 42/2004, che consente al Ministero, alle Regioni ed agli altri enti pubblici territoriali di stipulare con le fondazioni bancarie operanti nel settore della cultura protocolli di intesa volti a coordinare gli interventi di valorizzazione del

³⁹⁵ Per una disamina più approfondita dell'evoluzione legislativa in materia di fondazioni bancarie v. C. CORRADO OLIVA, *Le fondazioni bancarie: dal controllo delle banche al non profit*, in *Rass. trib.*, n. 3 del 2014, pag. 416.

³⁹⁶ Secondo i dati relativi all'anno 2015, gli importi delle erogazioni a favore del settore culturale hanno costituito circa il 29.9% dell'importo complessivo delle erogazioni effettuate nel corso dell'anno, per un valore totale di circa 280 milioni di euro (cfr. il "*Ventunesimo rapporto sulle Fondazioni di origine bancaria – Anno 2015*", pubblicato sul sito dell'ACRI e reperibile al seguente indirizzo: <https://www.acri.it/Article/PublicArticle/337/4412/ventunesimo-rapporto-sulle-fondazioni-di-origine-bancaria---anno-2015>).

³⁹⁷ F. PISTOLESI, *Il ruolo delle agevolazioni fiscali nella gestione dei beni culturali in tempi di crisi*, in *Riv. dir. trib.*, fasc. 11, 2014, pag. 1211.

patrimonio culturale³⁹⁸. Si tratta di una norma espressiva del *favor* che il legislatore mostra verso l'utilizzo di modelli consensuali di gestione del patrimonio culturale³⁹⁹.

Secondo quanto stabilito dall'art. 12 del D.lgs. n. 153/1999, le fondazioni bancarie che abbiano adeguato gli statuti alle disposizioni del titolo I si considerano enti non commerciali di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), del DPR n. 917/1986, anche se perseguono le loro finalità mediante esercizio di imprese strumentali ai loro fini statutari. Dall'equiparazione delle fondazioni bancarie agli enti non commerciali discende l'applicabilità alle prime del regime fiscale previsto per i secondi.

Sul trattamento tributario riservato alle fondazioni bancarie occorre svolgere alcune considerazioni inerenti all'ordinamento sia interno che sovranazionale.

In primo luogo, esso sconta i problemi connessi alla compatibilità del suddetto regime fiscale con il divieto di aiuti di stato ex art. 107 del TFUE, da valutare alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea⁴⁰⁰.

Quest'ultima, dopo aver definito l'"impresa" in chiave funzionale come "*qualsiasi ente che eserciti un'attività economica*", ha affermato che il semplice possesso di partecipazioni, anche di controllo, non è sufficiente a configurare un'attività economica del soggetto che detiene tali partecipazioni, qualora tale possesso dia luogo soltanto all'esercizio dei diritti connessi alla qualità di azionista o socio, nonché, eventualmente, alla percezione di dividendi, considerati quali semplici frutti della proprietà di un bene.

³⁹⁸ Ai sensi dell'art. 121 del D.lgs. n. 42/2004, "*il Ministero, le regioni e gli altri enti pubblici territoriali, ciascuno nel proprio ambito, possono stipulare, anche congiuntamente, protocolli di intesa con le fondazioni conferenti di cui alle disposizioni in materia di ristrutturazione e disciplina del gruppo creditizio, che statutariamente perseguono scopi di utilità sociale nel settore dell'arte e delle 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. La parte pubblica può concorrere, con proprie risorse finanziarie, per garantire il perseguimento degli obiettivi dei protocolli di intesa*".

³⁹⁹ Cfr. anche l'art. 112 del D.lgs. n. 42/2004, comma 9, ai sensi del quale "*possono essere stipulati accordi tra lo Stato, (...) e i privati interessati, per regolare servizi strumentali comuni destinati alla fruizione e alla valorizzazione di beni culturali. Con gli accordi medesimi possono essere anche istituite forme consortili non imprenditoriali per la gestione di uffici comuni. Per le stesse finalità di cui al primo periodo, ulteriori accordi possono essere stipulati dal Ministero, dalle regioni, dagli altri enti pubblici territoriali, da ogni altro ente pubblico nonché dai soggetti costituiti ai sensi del comma 5, con le associazioni culturali o di volontariato, dotate di adeguati requisiti, che abbiano per statuto finalità di promozione e diffusione della conoscenza dei beni culturali*".

⁴⁰⁰ Cfr. la sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea del 10 gennaio 2006, C-222/04 (*Cassa di risparmio di Firenze*).

Affinché si configuri una “attività economica” è dunque necessario che la partecipazione societaria si traduca nella gestione diretta o indiretta delle società stessa.

Con riferimento all’attività di utilità sociale svolta dalla fondazione, la Corte distingue a seconda che essa consista nel mero versamento di contributi ad enti non lucrativi o nell’offerta di beni e servizi in concorrenza con gli altri operatori economici: nel primo caso, la Corte ha affermato l’irrelevanza delle attività di carattere puramente “sociale”; nella seconda ipotesi, invece, la fondazione opera sul mercato quale impresa.

Alla luce di tali considerazioni, spetta al giudice nazionale il compito di verificare se la fondazione bancaria configuri un’“impresa” ai fini dell’art. 107 del TFUE, così come spetta al giudice nazionale valutare se la misura fiscale invocata dalla fondazione rientri nella nozione di “aiuto di stato” delineata dal suddetto art. 107.

Per quanto concerne le problematiche inerenti all’ordinamento nazionale, occorre menzionare le questioni che si sono poste in relazione alle agevolazioni fiscali previste dall’art. 10-*bis* della L. del 29 dicembre 1962, n. 1745, e dall’art. 6 del DPR n. 601/1973.

La prima di tali agevolazioni esenta gli utili conseguiti da persone giuridiche pubbliche e da fondazioni che hanno esclusivamente scopo di beneficenza, educazione, istruzione, studio e ricerca dalla ritenuta prevista dell’art. 10 della medesima legge⁴⁰¹

L’agevolazione prevista dall’art. 6 del DPR n. 601/1973 si sostanzia invece in una riduzione dell’IRES in misura pari al 50% e trova il proprio fondamento nella particolare tipologia di enti che possono beneficiarne e nella rilevanza sociale delle attività da essi

⁴⁰¹ L’art. 10 della L. n. 1745/1962 stabilisce che “*sugli utili attribuiti alle azioni al portatore emesse in base a leggi di Regioni a Statuto speciale e su quelli spettanti ad organizzazioni di persone o di beni non soggette all'imposta sulle società ed a soggetti tassabili in base al bilancio esenti dall'imposta sulle società si applica, in luogo della ritenuta a titolo di acconto prevista dall'articolo 1, una ritenuta a titolo di imposta nella misura del trenta per cento. Sugli utili spettanti a persone fisiche non residenti in Italia ed a società o associazioni estere senza stabile organizzazione in Italia si applica, in luogo della ritenuta a titolo di acconto prevista dall'articolo 1, una ritenuta a titolo di imposta nella misura del trenta per cento. La ritenuta si considera tuttavia operata a titolo di acconto, applicandosi in tal caso le disposizioni dei commi primo, quarto e quinto dell'articolo 3, nei confronti delle persone fisiche effettivamente assoggettate all'imposta complementare in Italia. In ogni altro caso i percipienti, fino a concorrenza dei due terzi della ritenuta, hanno diritto al rimborso dell'imposta che dimostrino di aver pagato all'estero sugli stessi utili mediante certificazione del competente ufficio fiscale dello Stato estero. Il rimborso è effettuato a norma dell'articolo 172 del testo unico delle leggi sulle imposte dirette. L'indennità prevista dall'articolo 199-bis del testo unico medesimo è dovuta con decorrenza dal secondo semestre successivo alla presentazione della domanda di rimborso. Sono salve le disposizioni di accordi internazionali. In tutti i casi in cui la ritenuta è operata a titolo di imposta le disposizioni dei primi cinque commi dell'articolo 3 non si applicano. Per gli utili attribuiti alle azioni al portatore non si applicano nemmeno le disposizioni degli articoli 7, 8 e 9*”.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l’Università Luiss nell’Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell’autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell’Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

svolte. Tra gli enti previsti dalla norma rientrano anche gli istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale senza fine di lucro, i corpi scientifici, le accademie, le fondazioni e le associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali.

Il beneficio spetta a condizione tali enti siano dotati di personalità giuridica.

Tale agevolazione era stata abrogata dalla L. n. 145/2018 ed è stata successivamente reintrodotta in sede di conversione del D.L. n. 135/2018, ad opera della L. n. 12/2019. Secondo quanto stabilito da quest'ultimo provvedimento legislativo, essa dovrebbe applicarsi in via temporanea, fino a quando non sarà sostituita da nuove misure agevolative. La legge n. 12 del 2019 ha infatti rinviato l'abrogazione dell'art. 6 del DPR n. 601 del 1973 al periodo di imposta di prima applicazione del regime agevolativo destinato ad essere introdotto a favore dei soggetti che svolgono attività di utilità sociale con modalità non commerciali, nel rispetto dei vincoli derivanti dal diritto dell'Unione Europea ed in modo che sia assicurato il coordinamento con il D.lgs. n. 117/2017⁴⁰².

L'applicabilità delle agevolazioni in esame anche alle fondazioni bancarie ha formato oggetto di un'annosa diatriba giurisprudenziale sfociata in plurimi interventi a Sezioni Unite della Corte di Cassazione.

Il contenzioso era insorto in relazione ai periodi di imposta regolati dalla L. del 30 luglio 1990, n. 218, (c.d. legge Amato), dal momento che il successivo D.lgs. n. 153/1999 ha espressamente annoverato le fondazioni bancarie tra gli enti destinatari della agevolazione di cui all'art. 6 del DPR n. 601/1973⁴⁰³. Anche tali disposizioni agevolative sono state poi abrogate dall'art. 2, comma 4, del D.L. del 12 luglio 2004, n. 168, con conseguente riemersione delle problematiche originarie.

La questione dell'applicabilità delle suddette agevolazioni anche alle fondazioni bancarie aveva formato oggetto di pronunce giurisprudenziali discordanti.

Da un lato, infatti, i giudici di legittimità avevano escluso le fondazioni bancarie dal novero degli enti destinatari dell'agevolazione di cui all'art. 10-*bis* della L. n. 1745/1962⁴⁰⁴. Dall'altro, essi avevano incluso le suddette fondazioni tra gli enti beneficiari della riduzione dell'IRES prevista dall'art. 6 del DPR n. 601/1973, in quanto

⁴⁰² Art. 52-bis della L. n. 145/2018.

⁴⁰³ Art. 12, comma 2, del D.lgs. n. 153/1999.

⁴⁰⁴ Cass., sez. V, 20 novembre 2001, n. 14574.

enti aventi finalità di interesse pubblico ed utilità sociale che si limitano a gestire le partecipazioni sociali da esse detenute senza svolgere alcuna attività commerciale⁴⁰⁵.

Il contrasto insorto in seno alla V Sezione della Corte di Cassazione ha portato all'ordinanza n. 12217 del 14 agosto 2002, con la quale sono state sottoposte al Primo Presidente della Corte di Cassazione, per l'eventuale rimessione alle Sezioni Unite, la questione della riconoscibilità dell'esenzione dalla ritenuta di cui all'art. 10-*bis* della L. n. 1745/1962, nonché le questioni relative alla sovrapposibilità di tale agevolazione con quella prevista dall'art. 6 del DPR n. 601/1973 ed alla natura interpretativa od innovativa dell'art. 12 del D.lgs. n. 153/1999. Tale procedimento è stato sospeso a seguito del rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia ex art. 276 del TFUE operato alla medesima Sezione V al fine di sottoporre ai giudici europei la questione relativa alla qualificazione delle fondazioni bancarie come "imprese" ai fini della disciplina europea in materia di aiuti di stato ed alla compatibilità del regime agevolativo con tale disciplina europea.

Su tali questioni la Corte di Giustizia dell'Unione Europea si è pronunciata con la sentenza del 10 gennaio 2006, *Cassa di risparmio di Firenze*, con la quale, come si è visto, la Corte ha affermato che il possesso di partecipazioni in una società è idoneo a configurare attività di impresa solo qualora si traduca nella gestione diretta o indiretta della società partecipata, non essendo sufficiente il mero esercizio dei diritti di socio.

Nel 2006 si sono pronunciate anche le Sezioni Unite della Corte di Cassazione⁴⁰⁶.

In tale occasione i giudici di legittimità, richiamando quanto precisato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea in materia di aiuti di Stato in ordine alla nozione di "impresa", hanno riconosciuto l'applicabilità anche alle fondazioni bancarie dell'agevolazione di cui all'art. 10-*bis* della L. n. 1745/1962, al ricorrere di talune condizioni specificamente individuate. In particolare, i giudici, dopo

⁴⁰⁵ Cass., sez. V, 9 maggio 2002, n. 6607, 17 dicembre 2003, n. 19365, 18 dicembre 2003, n. 19445, 9 gennaio 2004, n. 129. In tali pronunce, i giudici di legittimità sono giunti alla conclusione della spettanza dell'agevolazione di cui all'art. 6 del DPR 601/1973 alle fondazioni bancarie superando anche un proprio precedente, concernente la riconoscibilità del predetto beneficio agli enti ecclesiastici. In tale occasione i giudici di legittimità avevano affermato che la riduzione dell'IRES al 50% potesse spettare solo a condizione che l'attività concretamente svolta dall'ente restasse nell'ambito dei fini istituzionali tipici di tale ente, o quanto meno che tale attività si ponesse in un rapporto di strumentalità diretta ed immediata con tali fini; conseguentemente, agli enti esercenti prevalentemente un'attività commerciale o comunque un'attività non strettamente coerente con i propri fini istituzionali l'agevolazione non poteva essere riconosciuta (Cfr. Cass., sez. I, del 29 marzo 1990, n. 2573).

⁴⁰⁶ Cass SSUU, 29 dicembre 2006, n. 27619.

aver ribadito che l'attività gestione di partecipazioni di controllo sull'impresa bancaria o di acquisizione e gestione di partecipazioni in altre imprese può configurare attività di impresa, hanno posto a carico delle fondazioni che invocano l'agevolazione l'onere di dimostrare che tale attività abbia un ruolo non prevalente e strumentale al reperimento delle risorse necessarie per lo svolgimento delle attività sociali, benefiche o culturali⁴⁰⁷. Ai fini del riconoscimento del beneficio fiscale è inoltre necessario che la fondazione dimostri di aver svolto unicamente le attività di utilità sociale.

Anche l'Amministrazione finanziaria sembra seguire un orientamento restrittivo.

Essa infatti, dopo aver sottolineato che l'agevolazione di cui all'art. 6 del DPR 601/1973 *“non ha natura meramente soggettiva in quanto (...) non spetta (...) per il solo fatto della natura del soggetto”*, ha affermato che tale beneficio deve trovare giustificazione *“anche nella peculiarità dell'attività esercitata dal soggetto, che (...) deve essere preordinata alla soddisfazione di quei particolari fini che il legislatore ha inteso, di volta in volta, tutelare”*. Da tali considerazioni deriva che mentre le attività istituzionali dell'ente rientrano nel regime agevolato, quelle di natura commerciale soggiacciono al regime impositivo ordinario, salvo che essere presentino un nesso di *“strumentalità diretta ed immediata”* rispetto alle suddette attività istituzionali⁴⁰⁸.

L'orientamento espresso dalla giurisprudenza e dall'Amministrazione non è condiviso da chi osserva, con riferimento al beneficio di cui all'art. 6 del DPR 601 del 1973, che il tenore letterale della norma sembrerebbe indicare che i requisiti necessari per potervi accedere siano esclusivamente l'appartenenza ad una delle categorie di enti menzionate da tale disposizione ed il possesso della personalità giuridica⁴⁰⁹.

D'altronde, aderendo all'interpretazione secondo la quale l'agevolazione in esame troverebbe la propria giustificazione nell'esigenza di favorire gli enti che perseguono scopi di utilità sociale, si dovrebbe ritenere che ai fini della fruibilità del beneficio sia

⁴⁰⁷ Per valutare il carattere strumentale o meno dell'attività di gestione delle partecipazioni sociali occorre considerare una serie di elementi, quali *“i fini statutari, gli eventuali accordi parasociali aventi ad oggetto l'esercizio del diritto di voto o danti luogo ad un'influenza dominante, anche congiunta, sulla gestione della banca conferitaria o di altre imprese, e anche il complesso delle attività effettivamente espletate nel periodo d'imposta”*.

⁴⁰⁸ v. la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 19 luglio 2005 n. 91/E.

⁴⁰⁹ G. SEPIO - M. GARONE, *La riduzione dell'IRES per gli enti non commerciali, tra ripristino dell'agevolazione e nuove prospettive*, in Fisco, n. 10 del 2019, pag. 1-913.

sufficiente il possesso dei suddetti requisiti, indipendentemente dalla natura dell'attività esercitata (lucrativa o non lucrativa, commerciale o non commerciale).

Ad ogni modo, l'interpretazione sposata dalle Sezioni Unite è stata ripresa dalla successiva giurisprudenza di legittimità, che ne ha puntualizzato alcuni aspetti.

In primo luogo, sono stati precisati i rapporti intercorrenti tra le due agevolazioni di cui all'art. 10-*bis* della L. 1745/1962 ed all'art. 6 del DPR n. 601/1973.

Sotto questo profilo, i giudici di legittimità hanno affermato che tra le due norme agevolative sussiste un rapporto di stretta connessione, dal momento che i presupposti per la spettanza della riduzione al 50% dell'aliquota IRES costituiscono una condizione indispensabile ai fini del riconoscimento dall'esenzione dalla ritenuta sui dividendi⁴¹⁰.

A tal proposito è stato evidenziato che l'agevolazione concessa sotto forma di esenzione dalla ritenuta sui dividendi era stata originariamente introdotta a favore dei soggetti esenti dalla soppressa imposta sulle persone giuridiche (IRPEG) e che attualmente, data la soppressione di tale tributo e la permanenza dell'art. 10-*bis*, il presupposto soggettivo per il riconoscimento del beneficio previsto da tale disposizione deve essere ravvisato nella spettanza della riduzione al 50% dell'aliquota dell'imposta sul reddito delle società, avendo tale tributo sostituito la previgente IRPEG.

Sul piano pratico, la ricostruzione operata dalla giurisprudenza di legittimità comporta che la non spettanza della riduzione al 50% dell'aliquota IRES preclude anche la riconoscibilità dell'esenzione prevista dall'art. 10-*bis* della L. n. 1745/1962⁴¹¹.

In secondo luogo, la giurisprudenza di legittimità si è soffermata sulla portata della disciplina contenuta nel D.lgs. n. 461/1998 e nel D.lgs. n. 153/1999, che annovera le fondazioni bancarie tra le imprese ammesse a godere della agevolazione prevista dall'art. 6 del DPR n. 601/1973, affermandone la natura innovativa – e non interpretativa – con conseguente irretroattività del regime da essa previsto⁴¹². La giurisprudenza ha così mostrato di aderire all'impostazione già seguita in passato dall'Amministrazione⁴¹³.

⁴¹⁰ Cass., sez. V, 17 settembre 2007, n. 19305, n. 19299 e n. 19298; 10 settembre 2007, n. 18979 e n. 18978; 3 agosto 2007, n. 17113; 31 luglio 2007, n. 16929 e n. 16927; 23 luglio 2007, n. 16244; 4 maggio 2007, 10253 e 10251.

⁴¹¹ Alla medesima conclusione era giunta anche l'Amministrazione finanziaria con la Circolare del 4 ottobre 1996 n. 238/E.

⁴¹² Cass. sez. V, 17 settembre 2007, n. 19305, n. 19299 e n. 19298; 10 settembre 2007, n. 18978; 3 agosto 2007, n. 17113; 23 luglio 2007, n.16244; 4 maggio 2007, n. 10253 en. 10251.

⁴¹³ Cfr. la Risoluzione del 2 ottobre 2001 n. 145/E dell'Agenzia delle Entrate.

Sul versante processuale, i giudici di legittimità hanno affermato che l'onere della prova gravante sulle fondazioni bancarie deve essere assolto secondo le regole proprie del processo tributario, che impongono di formulare specifiche questioni nel ricorso introduttivo del giudizio, essendo a tal fine irrilevante l'introduzione di tali questioni con una memoria difensiva⁴¹⁴. Proprio in considerazione del mancato assolvimento di tale onere probatorio i giudici hanno costantemente negato alle fondazioni bancarie ricorrenti la spettanza delle agevolazioni fiscali da esse invocate⁴¹⁵.

Alla luce di quanto si desume dalla richiamata giurisprudenza, al fine di ottenere il riconoscimento delle agevolazioni di cui agli artt. 6 del DPR 601/1973 e 10-*bis* della L. n. 1745/1962, le fondazioni bancarie hanno l'onere di affermare e dimostrare⁴¹⁶:

1) il possesso dei requisiti richiesti dalle norme agevolative, variabili a seconda che la fondazione ambisca ad ottenere l'una o l'altra agevolazione. In particolare, se agisce per conseguire il beneficio di cui all'art. 6 del DPR n. 601/1973, la fondazione deve dimostrare di essere un soggetto ricompreso in una delle specifiche categorie di enti indicate dal comma 1 del citato art. 6. Nel caso delle fondazioni bancarie, le categorie che vengono in rilievo sono quelle previste dal comma 1, lett. a), che menziona gli: "*enti ed istituti di assistenza sociale (...) enti di assistenza e beneficenza*" e lett. b), che menziona "*istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, (...) fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali*". Per ottenere il riconoscimento del beneficio previsto dall'art. 10-*bis* della legge n. 1745/1962, la fondazione deve invece dimostrare il possesso due requisiti: essere tra i soggetti destinatari dell'agevolazione di cui all'art. 6 del DPR n. 601/1973 e possedere lo scopo esclusivo "*di beneficenza, educazione, istruzione, studio e ricerca scientifica*"⁴¹⁷;

⁴¹⁴ Cfr. Cass., sez. V, del 25 novembre 2005, n. 24970, e 22 aprile 2003, n. 6416.

⁴¹⁵ Cass., sez. V, 10 settembre 2007, n. 18980 e n. 18981, 31 luglio 2007 n. 16924; 20 giugno 2007, n. 14363; 7 maggio 2007, n. 10329; 4 maggio 2007, n. 10258; 23 aprile 2007, n. 9564; 12 marzo 2007, n. 5740.

⁴¹⁶ v. la Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 12 aprile 2007 n. 69/E.

⁴¹⁷ In proposito, giova richiamare l'indirizzo della Cassazione secondo cui "*le finalità statutarie d'interesse generale dell'ente possono ricondursi a categorie previste dalle due norme agevolative, senza necessità di ricorso all'analogia. È evidente, però, che tale operazione ermeneutica non risolve il problema della spettanza dell'agevolazione, ove si accerti che dette finalità non abbiano avuto, rispettivamente per l'esonero dalla ritenuta e per l'agevolazione IRPEG in contestazione, carattere esclusivo o assolutamente preminente rispetto ad un'attività di impresa o, comunque, avente carattere economico*" (v. Cass., sez. V, 17 settembre 2007, n. 19299; in senso conforme, Cass., sez. V, 17 settembre 2007, n. 19305 e n. 19298).

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

2) la natura non imprenditoriale dell'ente ai fini del diritto comunitario in tema di concorrenza. Più precisamente, la fondazione è tenuta ad esibire la documentazione⁴¹⁸ che consenta di escludere le seguenti circostanze:

- il possesso della maggioranza delle azioni nella società bancaria conferitaria che assicuri l'ingerenza negli indirizzi operativi dell'azienda bancaria (dominio nell'assemblea degli azionisti e influenza nella nomina degli amministratori);
- l'eventuale partecipazione ad accordi parasociali e, specialmente, a patti di sindacato sull'esercizio del diritto di voto, attraverso i quali l'azionista – anche non maggioritario – può svolgere una determinante influenza sulla gestione sociale (ad esempio, sulla nomina degli amministratori o sugli assetti proprietari);
- l'esistenza di un obbligo statutario di mantenimento della maggioranza assoluta delle azioni con diritto di voto nella società conferitaria;
- l'acquisto - conseguente alla cessione o ad altra operazione che abbia fatto perdere alla fondazione il controllo, diretto o indiretto, della maggioranza delle azioni con diritto di voto nell'assemblea ordinaria della società conferitaria - di un'altra partecipazione, sempre di controllo, in un'altra banca;
- l'esercizio dei poteri di azionista in modo da assicurare che una parte dei componenti del consiglio di amministrazione della società per azioni sia costituito da membri del proprio consiglio di amministrazione;
- la compravendita di partecipazioni di minoranza al capitale di imprese bancarie e finanziarie diverse da quella conferitaria. Tale attività, infatti, potrebbe essere configurata come trading, ossia compravendita di partecipazioni a scopo speculativo, e rafforzare l'idea di una gestione professionale - ossia non occasionale - dei pacchetti azionari delle banche e finanziarie partecipate;
- la destinazione di una percentuale elevata dell'utile, anziché a finalità di utilità sociale, ad accantonamento a riserva per la sottoscrizione di aumenti di capitale della banca conferitaria;
- la cumulabilità tra incarichi rivestiti negli enti conferenti e funzioni esercitate nelle imprese bancarie;

⁴¹⁸ Si tratta, in particolare, della seguente documentazione: lo statuto, nella versione anteriore alla vigenza del D.lgs. n. 153/1999; il bilancio; gli estratti dei libri contabili; le deliberazioni assembleari; le certificazioni dell'organo di controllo della fondazione o delle società partecipate.

- l'utilizzo dei proventi, derivanti dall'eventuale dismissione – anche totale – delle partecipazioni di origine nella banca conferitaria, per acquisire altre partecipazioni in imprese, anche non bancarie⁴¹⁹.

3.2.2.3 Le Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale (ONLUS)

Le ONLUS sono enti del terzo settore che perseguono scopi solidaristici; esse sono oggetto di una disciplina specifica, dettata dagli artt. 10-29 del D.lgs. n. 460/1997.

La qualifica di ONLUS viene riconosciuta alle associazioni, fondazioni, società cooperative ed altri enti privatistici, dotati o privi di personalità giuridica, che in base allo statuto o all'atto costitutivo svolgono attività in uno dei settori indicati dal suddetto decreto, tra i quali rientrano anche quelli della tutela, promozione e valorizzazione delle cose di interesse storico ed artistico⁴²⁰ e della promozione della cultura e dell'arte⁴²¹.

Per quanto concerne il regime fiscale, l'art. 150 del DPR n. 917/1986 stabilisce che per le ONLUS, ad eccezione delle società cooperative, non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale. Inoltre, i proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibile.

Al di là delle misure fiscali dirette ad agevolare la determinazione del reddito delle ONLUS, si ravvisano anche disposizioni volte ad incentivare “indirettamente” le attività di tali organizzazioni, attraverso una serie di misure che prevedono: la detraibilità dall'imposta lorda delle erogazioni effettuate da persone fisiche⁴²²; la deducibilità entro certi limiti delle erogazioni liberali effettuate da soggetti titolari di reddito di impresa⁴²³; la non assimilabilità alle destinazioni di beni “a finalità estranee all'esercizio dell'impresa” ex art. 53 del DPR n. 917/1986 delle erogazioni in natura aventi ad oggetto determinate categorie di beni ceduti gratuitamente alle ONLUS (derrate alimentari, prodotti farmaceutici, i c.d. beni merce non di lusso che presentino alterazioni etc.)⁴²⁴.

⁴¹⁹ Cfr. Cass., sez. V, 31 luglio 2007, n. 16927.

⁴²⁰ Art. 10, comma 1, lett. a) n. 7 del D.lgs. n. 460/1997.

⁴²¹ Art. 10, comma 1, lett. a), n. 9 del D.lgs. n. 460/1997.

⁴²² Art. 15, comma 1.1, del DPR n. 917/1986.

⁴²³ Art. 100, lett. h), del DPR n. 917/1986.

⁴²⁴ Art. 13, commi 2 e 3, del D.lgs. n. 470/1997.

Inoltre, l'agevolazione “*più dai meno versi*”, di cui all'art. 14 del D.L. n. 35/2005, opera anche con riferimento alle erogazioni liberali effettuate a favore delle ONLUS.

La disciplina fin qui esaminata deve essere coordinata con quella introdotta a seguito della recente riforma del Terzo settore. Sotto questo profilo, l'art. 102, comma 2, lett. a) del D.lgs. n. 117/2017, stabilisce che la disciplina in materia di ONLUS dettata dagli artt. 10-29 del D.lgs. n. 460/1997 sarà abrogata a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello nel quale verrà rilasciata l'autorizzazione della Commissione Europea richiesta dall'art. 108 del TFUE e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo a quello in cui diverrà operativo il Registro unico nazionale del Terzo settore.

Sul punto, il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ha ribadito che le suddette disposizioni concernenti le ONLUS resteranno in vigore “*fino a quando non troveranno applicazione le nuove disposizioni fiscali recate dal titolo X del codice*”⁴²⁵.

3.2.3 Le misure del Decreto Rilancio a sostegno del Terzo settore

Il D.L. n. 34/2020 ha previsto una serie di misure fiscali volte a far fronte alla recente situazione di emergenza epidemiologica, alcune delle quali riguardano anche gli enti non commerciali, ivi compresi gli enti del Terzo settore⁴²⁶.

Tra queste ultime rientrano, in particolare, quelle previste:

- dall'art. 28, che riconosce anche agli enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, un credito di imposta pari al 60% dell'ammontare mensile del canone di *leasing*, locazione e concessione di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività istituzionale;

- dall'art. 120, che riconosce anche alle associazioni, alle fondazioni e agli altri enti privati, compresi gli enti del Terzo settore, un credito d'imposta in misura pari al 60 per cento delle spese sostenute nel 2020, per un massimo di 80.000 euro, in relazione agli interventi necessari per far rispettare le prescrizioni sanitarie e le misure di contenimento contro la diffusione del virus COVID-19, ivi compresi quelli edilizi necessari per il

⁴²⁵ v. la Circolare del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali n. 13 del 31 maggio 2019.

⁴²⁶ Per un'analisi delle principali misure fiscali destinate agli enti del Terzo settore v. R. FRISCOLANTI - PAGAMICI B., *Decreto rilancio, le principali novità per cooperative ed enti del Terzo settore*, in *Coop. enti no profit*, n. 6 del 2020, pag. 12.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

rifacimento di spogliatoi e mense, per la realizzazione di spazi medici, ingressi e spazi comuni, per l'acquisto di arredi di sicurezza, nonché in relazione agli investimenti in attività innovative, ivi compresi quelli necessari ad investimenti di carattere innovativo quali lo sviluppo o l'acquisto di strumenti e tecnologie necessarie allo svolgimento dell'attività lavorativa e per l'acquisto di apparecchiature per il controllo della temperatura dei dipendenti e degli utenti;

- dall'art. 125, che al fine di favorire l'adozione di misure dirette a contenere e contrastare la diffusione del Covid-19, riconosce ai soggetti esercenti attività d'impresa, arti e professioni, agli enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, nonché alle strutture ricettive extra-alberghiere a carattere non imprenditoriale a condizione che siano in possesso del codice identificativo di cui all'articolo 13-*quater*, comma 4, del DL n. 34/2019, un credito d'imposta in misura pari al 60 per cento delle spese sostenute nel 2020 per la sanificazione degli ambienti e degli strumenti utilizzati, nonché per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale e di altri dispositivi atti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti. Il credito d'imposta spetta fino ad un massimo di 60.000 euro per ciascun beneficiario, nel limite complessivo di 200 milioni di euro per l'anno 2020.

3.3 Gli enti *profit* che intervengono nel settore dei beni culturali

Tra i soggetti destinatari di agevolazioni fiscali rientrano anche quelle società che operano nel settore della cultura o nel perseguimento di uno scopo di profitto o nel perseguimento di uno scopo socialmente rilevante che si affianca alla finalità lucrativa.

Si tratta, rispettivamente, delle c.d. *start-up* innovative e delle c.d. società *benefit*.

3.3.1 Le *start-up* innovative

Con il D.L. n. 179/2012 è stata introdotta nell'ordinamento giuridico italiano una specifica disciplina concernente le c.d. *start-up* innovative, successivamente estesa alle PMI innovative dall'art. 4 del DL n. 3/2015.

L'obiettivo che tutte le misure previste dalla suddetta disciplina mirano a realizzare è quello di incentivare, attraverso la leva fiscale, l'iniziativa imprenditoriale e gli investimenti nelle attività di ricerca e sviluppo, in modo tale da rendere lo Stato italiano maggiormente attrattivo soprattutto per gli investitori esteri.

Del resto, una simile attenzione verso gli investimenti nel settore delle nuove tecnologie era già stata manifestata da altri Stati europei, come la Francia, che ha introdotto una disciplina volta a favorire la costituzione di *start-up* innovative e *start-up* universitarie. Anche la Spagna ha introdotto una normativa volta a favorire le nuove iniziative economiche attraverso misure a sostegno delle imprese di nuova o recente costituzione diverse da quelle costituite per la gestione di un patrimonio, senza tuttavia enucleare una categoria di imprese assimilabile a quella delle *start-up* innovative⁴²⁷.

Con l'espressione "*start-up* innovative" si designano le società di capitali o cooperative non quotate che hanno come oggetto sociale lo sviluppo, la produzione e la commercializzazione di prodotti innovativi ad alto valore tecnologico e che soddisfano gli ulteriori requisiti indicati dall'art. 25 del D.L. n. 179/2012.

Tali *start-up* si definiscono "a vocazione sociale" quando operano in via esclusiva nei settori indicati all'articolo 2, comma 1, del D.lgs. 24 marzo 2006, n. 155; tra tali finalità rientrano anche la valorizzazione del patrimonio culturale, ai sensi del D.lgs. n. 42 /2004, l'erogazione di servizi culturali ed il turismo sociale.

L'art. 27 del D.L. n. 179/2012 prevede l'esclusione dalla formazione della base imponibile degli amministratori, dipendenti o collaboratori di *start-up* innovative ed incubatori certificati continuativi del reddito di lavoro derivante dall'assegnazione a tali soggetti di strumenti finanziari, o di ogni altro diritto o incentivo che preveda l'attribuzione di strumenti finanziari o diritti similari, nonché dall'esercizio di diritti di opzione attribuiti per l'acquisto di tali strumenti finanziari.

Tale agevolazione è concessa a condizione che tali strumenti finanziari o diritti non siano riacquistati dalla *start-up* innovativa o dall'incubatore certificato, dalla società emittente o da qualsiasi soggetto che direttamente controlla o è controllato dalla *start-up*

⁴²⁷ G. SEPIO - G. SBARAGLIA, *Start-up innovative: premi di produttività e welfare aziendale e cumulo con Industria 4.0*, in Fisco, n. 47 del 2019, pag. 4519.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

innovativa o dall'incubatore certificato, ovvero è controllato dallo stesso soggetto che controlla la *start-up* innovativa o l'incubatore certificato.

Le azioni, le quote e gli strumenti finanziari partecipativi emessi a fronte dell'apporto di opere e servizi resi in favore di *start-up* innovative o di incubatori certificati, ovvero di crediti maturati a seguito della prestazione di opere e servizi, ivi inclusi quelli professionali, resi nei confronti degli stessi, non concorrono alla formazione del reddito complessivo del soggetto che effettua l'apporto, anche in deroga all'art. 9 del DPR n. 917/1986, al momento della loro emissione o al momento in cui è operata la compensazione che tiene luogo del pagamento.

Le plusvalenze realizzate mediante la cessione a titolo oneroso degli strumenti finanziari di cui all'art. 27 del DL n. 179/2012 soggiacciono ai regimi ordinari.

L'art. 27-*bis* del D.L. n. 179/2012 prevede la concessione del credito di imposta pari al 35% del costo aziendale sostenuto per l'assunzione di personale altamente qualificato assunto a tempo indeterminato, di cui all'art. 24 del D.L. n. 83/2012, con modalità semplificate (non si applicano i commi 8, 9 e 10 del predetto art. 24 e la relativa istanza deve essere redatta in forma semplificata secondo le modalità indicate nel DM del 23 ottobre 2013) ed in via prioritaria rispetto alle altre imprese.

L'art. 29 del D.L. 179/2012 prevede, per gli anni 2013, 2014, 2015 e 2016, la possibilità di detrarre dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche un importo pari al 19% della somma investita dal contribuente nel capitale sociale di una o più *start-up* innovative, entro il limite di 500.000 euro per ciascun periodo di imposta; il beneficio è concesso a condizione che l'investimento sia mantenuto per almeno due anni, a pena di decadenza con conseguente obbligo di restituzione dell'importo detratto.

La percentuale di detraibilità è pari al 25% per le *start-up* a vocazione sociale di cui all'art. 25, comma 7, del D.L. n. 179/2012 e per le *start-up* che sviluppano e commercializzano esclusivamente prodotti o servizi innovativi ad alto valore tecnologico in ambito energetico. La percentuale di detraibilità è stata elevata dapprima al 30%⁴²⁸ a decorrere dal 2017 e successivamente al 40% per il 2019⁴²⁹.

⁴²⁸ Art. 1, comma 66, della L. n. 232/ 2016.

⁴²⁹ Art. 1, comma 218, della L. n. 145/2018.

Per quanto riguarda i soggetti passivi IRES, è prevista, l'esclusione dalla formazione del reddito di un importo pari al 20% dei conferimenti effettuati nel capitale sociale di una o più *start-up* innovative. Anche in questo caso la disposizione normativa fissa un limite massimo, pari a 1.800.000 euro annui, e sanziona il mancato mantenimento dell'investimento per almeno due anni con la decadenza dal beneficio ed il recupero a tassazione dell'importo dedotto. La percentuale di deducibilità è pari al 27% per le *start-up* a vocazione sociale, ex art. 25, comma 7, del D.L. n. 179/2012, e per le *start-up* che sviluppano e commercializzano esclusivamente prodotti o servizi innovativi ad alto valore tecnologico in ambito energetico. Le percentuali di deducibilità degli investimenti sono state incrementate dapprima al 30% a decorrere dal periodo di imposta 2017, dalla L. n. 232/2016, e successivamente al 40% a decorrere dal periodo di imposta 2019, dalla L. n. 145/2018; quest'ultima legge ha inoltre disposto che in caso di acquisizione dell'intero capitale di *start-up* innovative da parte di soggetti passivi IRES diversi da imprese *start-up* innovative l'aliquota viene incrementata dal 30 al 40%, a condizione che l'intero capitale sia acquisito e mantenuto per almeno tre anni⁴³⁰.

Il comma 8 dell'art. 29 del DL n. 179/2012 demanda ad un apposito decreto del Ministero dell'economia e delle finanze la determinazione delle modalità di attuazione delle agevolazioni previste dal medesimo art. 29. In attuazione di tale disposizione il suddetto Ministero ha emanato dapprima il decreto del 25 febbraio 2016 e successivamente il decreto del 7 maggio 2019.

Innanzitutto, tale decreto precisa che per i soci di società in nome collettivo e in accomandita semplice l'importo per il quale spetta la detrazione è determinato in proporzione alle rispettive quote di partecipazione agli utili e il limite di cui al primo periodo si applica con riferimento al conferimento in denaro effettuato dalla società.

L'eventuale eccedenza della suddetta detrazione rispetto all'ammontare dell'imposta lorda può essere portata in detrazione dall'IRPEF dovuta nei periodi di imposta successivi, non oltre il terzo, fino a concorrenza del relativo ammontare.

Quanto ai soggetti passivi IRES, essi possono dedurre dal reddito complessivo un ammontare pari al 20% dei conferimenti effettuati e l'eventuale eccedenza può essere

⁴³⁰ Art. 1, comma 218, della L. n. 145/2018.

computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, non oltre il terzo, fino a concorrenza del relativo ammontare.

Regole particolari sono dettate per l'ipotesi in cui la società o gli enti conferenti partecipino al regime di consolidato nazionale (artt. 117 e ss. del DPR n. 917/1986) o mondiale (artt. 132 e ss. del DPR n. 917/1986)⁴³¹, ovvero opti per il regime della trasparenza di cui agli artt. 115 e 116 del DPR n. 917/1986⁴³².

Le agevolazioni spettano fino ad un ammontare complessivo dei conferimenti ammissibili non superiore a 15.000.000 di euro per ciascuna *start-up* innovativa o PMI innovativa ammissibile. Ai fini della determinazione di tale ammontare rilevano tutti i conferimenti agevolabili ricevuti dalla *start-up* innovativa o dalla PMI innovativa ammissibile nei periodi di imposta di vigenza del regime agevolato.

Le agevolazioni di cui all'art. 29 del DL 179/2012 sono cumulabili con quelle previste dall'art. 27 del medesimo decreto.

Quanto alla nozione di "investimento agevolato", si precisa che i benefici sopra descritti si applicano ai conferimenti in denaro iscritti alla voce del capitale sociale e della riserva da sovrapprezzo delle azioni o quote delle *start-up* innovative, delle PMI innovative ammissibili o delle società di capitali che investono prevalentemente in *start-up* innovative o PMI innovative ammissibili, anche in seguito alla conversione di obbligazioni convertibili in azioni o quote di nuova emissione, nonché agli investimenti in quote degli organismi di investimento collettivo del risparmio.

⁴³¹ Il quinto comma dell'art. 4 del DM 7 maggio 2019 stabilisce che "per le società e per gli enti che partecipano al consolidato nazionale di cui agli articoli da 117 a 129 del Tuir, l'eccedenza di cui al comma 4 è ammessa in deduzione dal reddito complessivo globale di gruppo dichiarato fino a concorrenza dello stesso. L'eccedenza che non trova capienza è computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il terzo, dichiarato dalle singole società fino a concorrenza del suo ammontare. Le eccedenze generatesi anteriormente all'opzione per il consolidato non sono attribuibili al consolidato e sono ammesse in deduzione dal reddito complessivo dichiarato delle singole società. Le disposizioni del presente comma si applicano anche all'importo deducibile delle società e degli enti che esercitano l'opzione per il consolidato mondiale di cui agli articoli da 130 a 142 del Tuir".

⁴³² Il sesto comma dell'art. 4 del DM 7 maggio 2019 stabilisce che "in caso di opzione per la trasparenza fiscale di cui agli articoli 115 e 116 del Tuir l'eccedenza di cui al comma 4 è ammessa in deduzione dal reddito complessivo di ciascun socio in misura proporzionale alla sua quota di partecipazione agli utili. L'eccedenza che non trova capienza nel reddito complessivo del socio è computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il terzo, dichiarato dal socio stesso fino a concorrenza del suo ammontare. Le eccedenze generatesi presso la società partecipata anteriormente all'opzione per la trasparenza non sono attribuibili ai soci e sono ammesse in deduzione dal reddito complessivo dichiarato dalla stessa".

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Sul piano temporale, il decreto chiarisce che i suddetti conferimenti rilevano nel periodo d'imposta in corso alla data del deposito per l'iscrizione nel registro delle imprese da parte della *start-up* innovativa o della PMI innovativa ammissibile⁴³³ dell'atto costitutivo o della deliberazione di aumento del capitale sociale ovvero, se successiva, alla data del deposito dell'attestazione che l'aumento del capitale è stato eseguito ai sensi degli articoli 2444 e 2481-*bis* cc. Gli investimenti in quote degli organismi di investimento collettivo del risparmio e quelli effettuati per il tramite delle altre società di capitali che investono prevalentemente in *start-up* innovative o PMI innovative ammissibili rilevano invece alla data di sottoscrizione delle quote. I conferimenti derivanti dalla conversione di obbligazioni convertibili rilevano nel periodo di imposta in corso alla data in cui ha effetto la conversione.

Una previsione particolare riguarda le imprese non residenti. Sul punto, il decreto chiarisce che le *start-up* innovative o PMI innovative ammissibili non residenti che esercitano nel territorio dello Stato un'attività di impresa mediante una stabile organizzazione possono usufruire delle agevolazioni in esame in relazione alla parte corrispondente agli incrementi del fondo di dotazione delle stesse stabili organizzazioni.

Per la fruizione dei benefici di cui all'art. 29 del DL n. 179/2012 il decreto 7 maggio 2019 prescrive il rispetto da parte dell'investitore di una serie di condizioni.

In particolare, l'investitore deve ricevere e conservare:

1) una certificazione della *start-up* innovativa e della PMI ammissibile che attesti di non aver superato il limite dei conferimenti ammissibili pari a 15.000.000 di euro previsto dall'art. 4, comma 7, ovvero, se superato, l'importo per il quale spetta la deduzione o la detrazione, da rilasciare entro sessanta giorni dal conferimento, ovvero, per i conferimenti effettuati a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 e fino all'entrata in vigore del medesimo DM 7 maggio 2019, entro novanta giorni dalla data di pubblicazione del presente decreto nella Gazzetta Ufficiale;

⁴³³La medesima regola si applica anche nel caso di investimenti indiretti per il tramite delle altre società che investono prevalentemente in *start-up* innovative o PMI innovative ammissibili e le cui azioni non siano quotate su un mercato regolamentato o su un sistema multilaterale di negoziazione,

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

2) copia del piano di investimento della *start-up* o PMI innovativa ammissibile, contenente indicazioni dettagliate sull'oggetto dell'attività della medesima impresa, sui relativi profitti, nonché sull'andamento, previsto o attuale, delle vendite e dei profitti⁴³⁴.

Il decreto prevede anche talune ipotesi di decadenza dal beneficio.

In particolare, si prevede che il contribuente decada dai benefici qualora entro tre anni dalla data in cui rileva l'investimento si verifichi una delle seguenti circostanze:

a) la cessione, anche parziale, a titolo oneroso, delle partecipazioni o quote ricevute in cambio degli investimenti agevolati ai sensi dell'art. 3, inclusi gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento e i conferimenti in società, salvo quanto disposto al comma 3, lettere a) e b), nonché la cessione di diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite le predette partecipazioni o quote⁴³⁵;

b) la riduzione di capitale nonché la ripartizione di riserve o di altri fondi costituiti con sovrapprezzi di emissione delle azioni o delle quote delle *start-up* innovative o delle PMI innovative ammissibili o delle altre società che investono prevalentemente in *start-up* innovative o PMI innovative ammissibili e le cui azioni non siano quotate su un mercato regolamentato o su un sistema multilaterale di negoziazione;

c) il recesso o l'esclusione degli investitori di cui all'art. 2, comma 1;

⁴³⁴ L'art. 5 del DM 7 maggio 2019 precisa, inoltre, che Per la PMI innovativa ammissibile, dopo il periodo di sette anni dalla prima vendita commerciale, al piano di investimento si deve allegare: 1. per un'impresa fino a dieci anni dalla prima vendita commerciale, una valutazione eseguita da un esperto esterno che attesti che l'impresa non ha ancora dimostrato il potenziale di generare rendimenti o l'assenza di una storia creditizia sufficientemente solida e di non disporre di garanzie; 2. per un'impresa senza limiti di età, un *business plan* relativo ad un nuovo prodotto o a un nuovo mercato geografico che sia superiore al 50 per cento del fatturato medio annuo dei precedenti cinque anni, in linea con l'art. 21, paragrafo 5, lettera c), del regolamento (UE) n. 651/2014. 2. Il possesso dei requisiti di cui all'art. 1, comma 2, lettera e), nonché, nel caso di investimenti indiretti per il tramite delle altre società che investono prevalentemente in *start-up* innovative o PMI innovative ammissibili e le cui azioni non siano quotate su un mercato regolamentato o su un sistema multilaterale di negoziazione, il possesso dei requisiti di cui all'art. 1, comma 2, lettera f), e l'entità dell'investimento agevolabile ai sensi del comma 2 dell'art. 2 è certificato, previa richiesta dell'investitore, a cura degli organismi di investimento collettivo del risparmio o di tali altre società entro il termine per la presentazione della dichiarazione delle imposte sui redditi relativa al periodo d'imposta in cui l'investimento si intende effettuato ai sensi dell'art. 3.

⁴³⁵ Il decreto specifica che nel caso di investimenti effettuati dai soggetti di cui all'art. 2, comma 1, per il tramite delle altre società che investono prevalentemente in *start-up* innovative o PMI innovative ammissibili e le cui azioni non siano quotate su un mercato regolamentato o su un sistema multilaterale di negoziazione, la condizione di cui al comma 1 deve essere verificata in capo alla stessa società tramite la quale si effettua l'investimento. Qualora non sia rispettata la condizione di cui al primo periodo, gli investitori devono riceverne notizia entro il termine per la presentazione della dichiarazione delle imposte sui redditi relativa al periodo d'imposta in cui si verifica tale causa di decadenza, al fine del rispetto degli adempimenti stabiliti nel successivo comma 4.

d) la perdita di uno dei requisiti previsti dall'art. 25, comma 2, del DL n. 179/2012 da parte della *start-up* innovativa, secondo quanto risulta dal periodico aggiornamento della sezione del registro delle imprese del comma 8 dell'art. 25;

e) la perdita di uno dei requisiti previsti dall'art. 4, comma 1, del DL n. 3/2015, da parte della PMI innovativa ammissibile, secondo quanto risulta dal periodico aggiornamento della sezione del registro delle imprese del comma 2 dell'art. 4.

Nel periodo d'imposta in cui si verifica la decadenza dall'agevolazione, il soggetto che ha beneficiato dell'incentivo:

a) se è un soggetto passivo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, deve incrementare l'imposta lorda di tale periodo d'imposta di un ammontare corrispondente alla detrazione effettivamente fruita nei periodi di imposta precedenti, ai sensi dell'art. 4, commi 1 e 2, aumentata degli interessi legali. Il relativo versamento è effettuato entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche;

b) se è un soggetto passivo dell'imposta sul reddito delle società, deve incrementare il reddito imponibile di tale periodo d'imposta dell'importo corrispondente all'ammontare che non ha concorso alla formazione del reddito nei periodi di imposta precedenti, ai sensi dell'art. 4, comma 3. Entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sul reddito delle società è dovuto l'importo degli interessi legali da determinare sulla imposta sul reddito delle società non versata per i periodi di imposta precedenti per effetto delle disposizioni del presente decreto.

Le agevolazioni in esame sono state autorizzate dalla Commissione Europea con decisione adottata ai sensi dell'art. 108, paragrafo 3, del TFUE ⁴³⁶.

Nel 2016 era stata avanzata una proposta di legge volta ad introdurre una serie di benefici a favore delle “*start-up* culturali”, definite come le *start-up* innovative di cui all'art. 25 del D.L. n. 179/2012, aventi come oggetto sociale esclusivo “*la promozione dell'offerta culturale nazionale attraverso lo sviluppo, la valorizzazione, la produzione o la distribuzione di prodotti o di servizi innovativi ad alto valore tecnologico, (...) afferenti a uno o più dei seguenti ambiti: a)(...)b) il patrimonio culturale italiano*”, di cui all'art.

⁴³⁶ Cfr. la Decisione della Commissione Europea C(2013) 8827 final e (2017/C 422/01)

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

2 del D.lgs. n. 42/2004⁴³⁷. Originariamente, tale proposta di legge prevedeva una serie di agevolazioni a favore di tale categoria di *start-up*, tra cui: 1) l'esenzione dall'imposta di registro, dai diritti erariali e dalle tasse di concessione governativa, qualora fossero costituite almeno per l'80% da soggetti di età inferiore ai trentacinque anni; 2) un credito di imposta pari al 65% dei costi sostenuti per l'acquisizione delle tecnologie e degli strumenti digitali necessari per l'attuazione dell'oggetto sociale (75%, qualora la società avesse sede in una delle regioni obiettivo convergenza dell'Unione Europea).

Nel corso dei lavori parlamentari, il testo della suddetta proposta di legge è stato profondamente modificato⁴³⁸ ed in luogo delle agevolazioni alle “*start-up* culturali” è stata introdotta una disciplina volta a promuovere le “*imprese culturali e creative*”⁴³⁹.

L'obiettivo di tale nuovo testo legislativo era quello di favorire il rafforzamento e la qualificazione dell'offerta culturale nazionale, come mezzo di crescita sostenibile e inclusiva, la nuova imprenditorialità e l'occupazione, con particolare riguardo a quelle giovanili, mediante il sostegno alle imprese culturali e creative.

Del resto, a livello sia internazionale che nazionale si era registrata una crescente attenzione verso la promozione delle imprese culturali.

Sul versante sovranazionale, il riferimento è, in particolare, al Libro Verde “*Le industrie culturali e creative, un potenziale da sfruttare*” del 27 aprile 2010, che si inserisce nel più ampio contesto della strategia Europa 2020 e che individua talune fonti di crescita intelligente, sostenibile ed inclusiva proprio nel patrimonio artistico e monumentale, negli archivi, nelle biblioteche, nei libri e nella stampa, nelle arti visive, nell'architettura, nelle arti dello spettacolo e nei media audio ed audiovisivi.

⁴³⁷ Cfr. la proposta di legge C. 2950, che nella versione originaria prevedeva “*Agevolazioni in favore delle start-up culturali nonché modifiche al testo unico di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, in materia di raccolta di capitali tra il pubblico per la valorizzazione e la tutela dei beni culturali*”.

⁴³⁸ Più precisamente, nel testo originario della proposta di legge erano state prospettate una serie di modifiche al D.lgs. del 24 febbraio 1998, n. 58 (c.d. Testo Unico in materia finanziaria), volte all'introduzione del sistema di *crowd-funding* ed un sistema di agevolazioni specificamente destinate alle c.d. *start-up* culturali. Nel corso dei lavori, tuttavia, i parlamentari hanno optato per un provvedimento “di più ampio respiro, incentrato principalmente su due aspetti: da un lato la definizione e le finalità delle imprese culturali e creative e, dall'altro, la facilitazione per i locali per l'attività di impresa (in questi termini il Dossier n. 226 dell'Ufficio Documentazione e Studi del 26 settembre 2017, consultabile al seguente indirizzo: http://www.deputatipd.it/files/documenti/226_ImpreseCulturaliCreative.pdf).

⁴³⁹ Per un approfondimento dell'iter seguito presso la Camera dei Deputati si rimanda al seguente indirizzo: https://www.camera.it/_dati/leg17/lavori/stampati/pdf/17PDL0054010.pdf. A seguito della approvazione da parte della Camera dei Deputati il testo è approdato al Senato (v. AS 2922).

Al suddetto Libro Verde hanno poi fatto seguito la Risoluzione del Parlamento Europeo denominata “*Valorizzare i settori culturali e creativi per favorire la crescita economica e l’occupazione*” del 12 settembre 2013, e il programma “*Europa Creativa*” istituito con il Regolamento (UE) n. 1295 del 2013.

A livello nazionale, con il DM del 30 novembre 2007, il Ministero dei beni, delle attività culturali e del turismo aveva costituito una Commissione di studio incaricata di elaborare un Rapporto sulla creatività e produzione di cultura in Italia.

Successivamente, con il DM n. 243 dell’11 maggio 2016 sono state adottate una serie di misure nell’ambito del progetto denominato “*Cultura Crea*”, di cui si è già trattato a proposito degli aiuti rientranti nel regime *de minimis*.

L’*iter* parlamentare sopra descritto, avviato con la proposta di legge volta ad istituire agevolazioni a sostegno della *start-up* culturali, si è concluso con l’istituzione di un credito di imposta a favore delle imprese qualificate come “*culturali e creative*”⁴⁴⁰.

In particolare, tale misura si sostanzia nel riconoscimento di un credito di imposta in misura pari al 30% dei costi sostenuti “*per le attività di sviluppo, produzione e promozione di prodotti e servizi culturali e creativi*” alle imprese che rientrano nella nozione di “*imprese culturali e creative*”, così come delineata dalle norme di riferimento.

In particolare, secondo tale definizione, si considerano imprese culturali e creative le imprese o i soggetti che svolgono attività stabile e continuativa, con sede in Italia o in uno degli Stati membri dell’Unione europea o in uno degli Stati aderenti all’Accordo sullo Spazio economico europeo, purché siano soggetti passivi di imposta in Italia, che hanno quale oggetto sociale, in via esclusiva o prevalente, l’ideazione, la creazione, la produzione, lo sviluppo, la diffusione, la conservazione, la ricerca e la valorizzazione o la gestione di prodotti culturali intesi quali beni servizi e opere dell’ingegno inerenti alla letteratura, alla musica, alle arti figurative, alle arti applicate, allo spettacolo dal vivo, alla cinematografia e all’audiovisivo, agli archivi, alle biblioteche e ai musei nonché al patrimonio culturale e ai processi di innovazione ad esso collegati.

Le imprese culturali si distinguono, dunque, dagli enti dotati di differenti qualificazioni giuridiche - come le ONLUS, gli enti del Terzo settore, le imprese sociali e le società *benefit* - per lo svolgimento di attività inerenti ad uno specifico settore

⁴⁴⁰ v. l’art. 1, commi 57 e ss., della L. n. 205/2017.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l’Università Luiss nell’Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell’autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell’Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

connotato da una meritorietà tale da giustificare l'introduzione di una peculiare qualificazione giuridica e il riconoscimento di benefici di natura fiscale.

Peraltro, in dottrina sono stati sollevati dubbi in merito alla effettiva idoneità di tale strumento a realizzare gli obiettivi sottesi all'introduzione della disciplina in esame.

La scelta operata dal legislatore, si osserva, comporta un duplice rischio: da un lato, quello di non riuscire a definire in modo adeguato il “*perimetro di ciò che si intende qualificare*”; dall'altro, quello di realizzare un eccessivo irrigidimento della definizione normativa, tale da escludere soggetti meritevoli di esservi ricompresi⁴⁴¹.

Il credito viene riconosciuto entro un limite di spesa pari a 500.000 per il 2018 e pari ad un milione per il 2019 ed il 2020, fino ad esaurimento delle risorse disponibili.

Il credito in esame è fruibile entro i limiti di cui la Regolamento (UE) n. 1407/2013, relativo agli aiuti c.d. *de minimis*. Esso non concorre alla determinazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'IRAP ed è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai fini dell'art. 17 del D.lgs. n. 241/1997.

Il comma 58 della L. n. 205/2017 demanda ad un decreto del Ministero dei beni e delle attività culturali, adottato di concerto con il Ministero dello sviluppo economico, l'individuazione delle procedure per il riconoscimento della qualifica di “impresa culturale e creativa”, la definizione di “prodotti e servizi culturali e creativi”, nonché la previsione di adeguate forme di pubblicità. La stessa disposizione evidenzia inoltre la necessità, in sede di adozione del suddetto decreto, di coordinare la disciplina in esame con quella dettata dal D.lgs. n. 117/2017, attuativo della Riforma del Terzo settore.

In particolare, al decreto in esame spetta la determinazione dei seguenti elementi: le tipologie di spesa ammissibili; le procedure per l'ammissione al beneficio; i limiti massimi della spesa ammissibile; i criteri per la verifica e l'accertamento dell'effettività delle spese sostenute; il cumulo con altre agevolazioni aventi ad oggetto gli stessi costi; le cause di decadenza e revoca del beneficio; le procedure di recupero nei casi di utilizzo illegittimo del credito d'imposta⁴⁴².

⁴⁴¹ A. MAZZULLO, *Nascono le imprese culturali e creative: una nuova qualifica da coordinare con gli enti del Terzo settore*, in *Fisco*, n. 6 del 2018, pag. 535.

⁴⁴² F. GAGLIARDI, *Credito di imposta per le spese di formazione e le imprese culturali*, in *Prat. fisc. prof.*, n. 3 del 2018, pag. 61.

3.3.2 Le c.d. società *benefit*

Le società *benefit*, introdotte nell'ordinamento giuridico italiano con la L. del 28 dicembre 2015, n. 208, (legge di stabilità 2016), sono quelle società che nell'esercizio di un'attività economica, oltre a perseguire uno scopo di profitto, mirano a realizzare le "finalità di beneficio comune"⁴⁴³ indicate nell'oggetto sociale, operando "in modo responsabile, sostenibile e trasparente nei confronti di persone, comunità, territori e ambiente, beni culturali e sociali, enti e associazioni ed altri portatori di interesse".

Ciò che caratterizza l'istituto in esame è, dunque, il perseguimento tanto di uno scopo di profitto, al pari di qualsiasi tipologia societaria, quanto di una finalità di interesse pubblico espressamente indicata nell'oggetto sociale. Sia la finalità di beneficio comune sia lo scopo di lucro rientrano, pertanto, nel c.d. scopo-fine della società⁴⁴⁴, per espressa volontà dei soci sancita nello statuto della società *benefit*⁴⁴⁵.

⁴⁴³ Ai sensi del comma 378, si intende: a) per "beneficio comune": "il perseguimento, nell'esercizio dell'attività economica delle società *benefit*, di uno o più effetti positivi, o la riduzione degli effetti negativi, su una o più categorie di cui al comma 376"; b) per "altri portatori di interesse", i soggetti o gruppi di soggetti "coinvolti, direttamente o indirettamente, dall'attività delle società di cui al comma 376, quali lavoratori, clienti, fornitori, finanziatori, creditori, pubblica amministrazione e società civile"; c) «standard di valutazione esterno»: modalità e criteri di cui all'allegato 4 annesso alla presente legge, che devono essere necessariamente utilizzati per la valutazione dell'impatto generato dalla società *benefit* in termini di beneficio comune; d) «aree di valutazione»: ambiti settoriali, identificati nell'allegato 5 annesso alla presente legge, che devono essere necessariamente inclusi nella valutazione dell'attività di beneficio comune.

⁴⁴⁴ U. TOMBARI, *L'organo amministrativo di S.p.a. tra "interessi dei soci" ed "altri interessi"*, in Riv. soc., n. 1 del 2018, pag. 25, secondo cui tale asserzione non può essere confutata sulla base della considerazione secondo la quale gli *stakeholders* della società *benefit* non sarebbero legittimati a revocare gli amministratori o a farne valere la responsabilità se non nell'ipotesi marginale di cui all'art. 2395 c.c.; invero, il riconoscimento di tale legittimazione soltanto ai soci della società *benefit* discende dal fatto che il perseguimento di un duplice scopo-fine da parte della società *benefit* dipende dalla volontà dei soci espressa nello statuto. Si osserva, peraltro, che la destinazione dell'utile al perseguimento del suddetto scopo altruistico, oltre a richiedere un'espressa modifica dell'oggetto sociale, deve avere carattere marginale, tale da "non pregiudicare la creazione di valore per i soci" (v. F. GOISIS, *La giurisdizione contabile in mano pubblica: un presidio per la necessaria redditività dell'investimento pubblico*, Dir. proc. amm., fasc. 1, 2019, pag. 41, secondo il quale la società di capitali secondo la disciplina generale ha una finalità, che può essere attenuata solo in misura marginale, "nel contesto dei presupposti procedurali e sostanziali" dettati dalla disciplina delle società *benefit*; non appare pertanto convincente la tesi sostenuta dalla giurisprudenza amministrativa secondo la quale la società di capitali costituirebbe ormai un "neutro strumento organizzatorio" (in questo senso si è espresso Cons. Stato n. 5930 del 2017).

⁴⁴⁵ In quest'ottica, si osserva che la società *benefit* è stata concepita come uno "strumento di valorizzazione dell'autonomia dei soci-investitori", più che come uno strumento di *empowerment* degli *stakeholders* non finanziari (v. F. DENOZZA - A. STABILINI, *La società benefit nell'era dell'investor capitalism*, in Orizzonti dir. comm., n. 2 del 2017).

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Non avendo la suddetta legge istituito un nuovo tipo societario, le società *benefit* possono assumere la veste di una delle società previste dal codice civile.

Lo scopo delle nuove norme, infatti, non è quello di creare un nuovo modello societario ma quello di integrare la normativa vigente in materia societaria con nuove disposizioni che consentano agli amministratori di destinare parte delle risorse al perseguimento di fini, indicati nello statuto, diversi dal perseguimento dell'utile⁴⁴⁶.

Poiché il "beneficio comune" può consistere sia nella produzione di effetti positivi sia nella riduzione degli effetti negativi a carico dei terzi portatori di interessi, la società *benefit* può anche limitarsi a ridurre le proprie esternalità negative⁴⁴⁷.

La disciplina introdotta dalla legge finanziaria per il 2016, la cui *ratio* è quella di tutelare gli amministratori a fronte di possibili azioni sociali volte a far valere responsabilità connesse a scelte manageriali che tengono conto di finalità ulteriori rispetto all'interesse alla massimizzazione del profitto⁴⁴⁸, si incentra principalmente sugli aspetti gestionali ed "informativi" delle società *benefit*⁴⁴⁹.

Sotto il primo profilo, la legge di stabilità 2016 afferma espressamente che tali società devono essere amministrate in modo tale da bilanciare l'interesse dei soci con il perseguimento delle finalità di beneficio comune e con l'interesse di "*coloro sui quali l'attività della società possa avere un impatto*". In merito a tale previsione, si osserva che la società *benefit* si differenzia dalle c.d. società-impresa sociale di cui al D.lgs. n. 112/2017, dal momento che in relazione a queste ultime la legge non richiede (solo) un contemperamento tra lo scopo di lucro e lo scopo socialmente rilevante ma l'assenza - o comunque una significativa riduzione - del fine lucrativo⁴⁵⁰. L'inosservanza degli obblighi inerenti a tali modalità di gestione costituisce inadempimento degli obblighi

⁴⁴⁶ E. RIBACCHI, *Debutta la società Benefit: primi nella UE a riconoscere come status giuridico il valore sociale dell'impresa*, in *Prat. fisc. prof.*, n. 31 del 2016, pag. 32.

⁴⁴⁷ G.D. MOSCO, *L'impresa non speculativa*, in *Giu. Comm.*, n. 2 del 2017, pag. 233, che sottolinea che la previsione di cui all'art. 378 lett. a) è probabilmente mutuata dalla legislazione dello Stato del Delaware in materia di public benefit corporation, secondo la quale il public benefit si può sostanziare sia in attività volte a generare un effetto positivo sia nella riduzione degli effetti negativi sulle categorie di soggetti esterni all'impresa individuate nello statuto della società.

⁴⁴⁸ Cfr. la Circolare Assonime n. 19/2016.

⁴⁴⁹ Per un'analisi critica in ordine alla lacunosità della disciplina in materia di società benefit v. G. RIOLFO, *Le società "benefit" in Italia: prime riflessioni su una recente innovazione legislativa (Seconda parte)*, in *Studium Iuris*, n. 7-8 del 2016, pag. 819.

⁴⁵⁰ U. TOMBARI, *L'organo amministrativo di S.p.a. tra "interessi dei soci" ed "altri interessi"* cit.

imposti agli amministratori dalla legge e dallo statuto e dà luogo a responsabilità degli amministratori, secondo quanto stabilito in relazione alle varie tipologie societarie.

Sotto il profilo informativo, è prevista la redazione di una relazione concernente il perseguimento delle finalità di beneficio comune, da allegare al bilancio, in cui devono essere indicati una serie di elementi tra cui la descrizione degli obiettivi perseguiti e delle relative azioni poste in essere dagli amministratori, la valutazione dell'impatto generato e una sezione relativa ai nuovi obiettivi prefissati.

Ulteriori previsioni concernono l'assoggettamento delle società *benefit* all'attività di vigilanza dell'Autorità garante della concorrenza e del mercato, nonché alle disposizioni in materia di pubblicità ingannevole di cui al D.lgs. n. 145/2007 ed alle disposizioni del codice del consumo di cui al D.lgs. n. 206/2005.

Come già accennato, la legislazione attuale non disciplina il regime tributario delle società *benefit*, né prevede alcun beneficio volto ad incentivarne la costituzione, con la conseguenza che l'unico vantaggio competitivo conseguibile dall'impresa è dato dal ritorno di immagine derivante dall'assunzione della veste di società *benefit*⁴⁵¹.

Tale lacuna normativa offre lo spunto per svolgere alcune considerazioni in merito sia alla deducibilità o meno dei costi connessi all'attività socialmente utile⁴⁵² e delle erogazioni liberali effettuate dalla società *benefit*, sia ordine all'opportunità o meno di introdurre agevolazioni fiscali a favore delle società in esame, tenendo naturalmente conto dei possibili vantaggi derivanti dalla scelta del legislatore di non prevederne⁴⁵³.

⁴⁵¹ S. PRATAVIERA, *Società benefit e responsabilità degli amministratori*, in Riv. soc., n. 4 del 2018, pag. 919; G. MARASÀ, *Scopo di lucro e scopo di beneficio comune nelle società benefit*, in Rivista ODC n. 2 del 2017. Ad avviso di alcuni autori, l'assunzione della qualifica di società benefit può comunque ritenersi "economicamente appetibile", nonostante la mancanza di incentivi e l'imposizione di taluni oneri aggiuntivi, proprio in considerazione della maggiore attrattiva esercitata sui consumatori da parte di un'impresa attenta alla sostenibilità delle proprie scelte (B. PAGAMICI, *Aspetti operativi per la costituzione e la gestione delle società benefit*, in Coop. enti no prof., n. 5 del 2017, pag. 29).

⁴⁵² Sull'opportunità di prevedere la deducibilità dei "*benefit expenses*" v. E. COHEN, *Benefit Expenses: How the Benefit Corporation's Social Purpose Changes the Ordinary and Necessary*, in William & Mary Business Law Review, Volume 4, Issue I, pag. 268.

⁴⁵³ In particolare, Assonime rileva che tale scelta consente di valutare vantaggi e svantaggi della costituzione di una società benefit "al netto di incentivi esterni", che potranno comunque essere previsti in un secondo momento (cfr. la Circolare Assonime n. 19 del 2016, in Riv. Soc., n. 6 del 2016, pag. 1156), mentre F. LEONARDI, *Società benefit nell'angolazione agro-ambientale con particolare attenzione a immagine, reputazione e comunicazione*, in Dir. Agr., n. 2 del 2018, pag. 345, evidenzia che la scelta di non istituire agevolazioni rappresenta "un'opportunità per quegli imprenditori che vogliono valorizzare ulteriormente le proprie azioni virtuose".

La questione riguardante la deducibilità dei costi è imperniata sul principio di inerenza, che, come si è detto trattando della deducibilità delle erogazioni liberali effettuate dall'impresa, costituisce una delle regole che presiedono alla deducibilità dei costi d'impresa, pur in mancanza di un'espressa previsione normativa dello stesso.

Ad avviso di alcuni autori, a favore della deducibilità dei costi sostenuti nel perseguimento della finalità di beneficio comune enunciata nello statuto militerebbe la stessa disciplina in materia di società *benefit*. Quest'ultima, infatti, pur non contemplando espressamente il regime fiscale di tali società, configura lo svolgimento dell'attività socialmente utile quale condizione fondamentale ai fini della costituzione della società *benefit* e prevede l'irrogazione di sanzioni a carico degli amministratori e dell'eventuale collegio sindacale in caso di mancato espletamento della stessa.

Il perseguimento della finalità di beneficio comune costituisce, pertanto, un'attività istituzionale della società e concorre a formarne il *core business* al pari dell'attività di impresa; la deducibilità degli oneri afferenti all'attività *non profit* svolta dalla società *benefit* sarebbe dunque ammissibile in virtù di un principio di inerenza "rafforzato", in mancanza del quale si precluderebbe in modo "irrazionale" ed "ingiustificato" la deducibilità di costi che la società è tenuta per legge a sostenere⁴⁵⁴.

Altra problematica che si è posta nella prassi è quella relativa alla deducibilità o meno delle erogazioni liberali effettuate dalla società *benefit* nel perseguimento della prescelta finalità di beneficio comune. Come si evince dalla Relazione illustrativa al Progetto di Legge, le finalità di beneficio comune possono essere perseguite dalla società *benefit* in maniera diretta, attraverso lo svolgimento di un'attività *no profit* da parte della società medesima (es, il restauro di beni di interesse culturale), o indiretta, attraverso la destinazione di risorse economiche alla realizzazione di tali attività⁴⁵⁵, in linea con quell'orientamento giurisprudenziale che già anteriormente alla Riforma del 2003

⁴⁵⁴ M. PROCOPIO, *Il trattamento tributario dei costi relativi al sostegno delle società benefit*, in Dir. prat. trib., n. 1 del 2017, pag. 81. Alla stessa conclusione perviene S. GIANONCELLI, *Regime fiscale del Terzo settore e concorso alle pubbliche spese*, in Riv. dir. fin. sc. fin., n. 3 del 2017, pag. 316, che rileva come pur in mancanza di un'espressa previsione in ordine al trattamento fiscale delle società *benefit*, si ritenga superato il tradizionale problema legato alla mancanza di inerenza delle erogazioni effettuate per finalità di utilità sociale ed alla conseguente indeducibilità delle stesse al di fuori delle ipotesi indicate da specifiche disposizioni normative.

⁴⁵⁵ A. GALLARATI, *Incentivi e controllo del mercato nella società benefit. Un'analisi economica comparata*, in Contr. e Impr., n. 2 del 2018, pag. 806.

ammetteva l'inserimento di clausole statutarie che consentissero la destinazione di una parte di utili allo svolgimento di attività *no profit*⁴⁵⁶.

In via generale, come si è già avuto modo di precisare, le liberalità sono costi ontologicamente privi del requisito dell'inerenza - intesa come afferenza all'attività produttiva dell'impresa - e sono quindi di norma ineducibili, salvo che la relativa deducibilità sia espressamente ammessa dall'art. 100 del DPR n. 917/1986 in considerazione della particolare meritevolezza dell'interesse ad esse sotteso.

Nel caso delle società *benefit*, tuttavia, tali erogazioni possono essere considerate afferenti all'attività socialmente utile che integra l'oggetto sociale della società, con conseguente idoneità delle stesse ad essere attratte nella sfera dell'attività sociale dell'impresa e ad essere dedotte in virtù del rapporto di inerenza che si instaura tra gli introiti ed i costi connessi al perseguimento della finalità di beneficio comune⁴⁵⁷, indipendentemente dal fatto che esse configurino oneri deducibili *ex lege*.

Proprio in considerazione della suddetta peculiarità delle società *benefit* esse sono spesso costituite ad opera di grandi enti *no profit* al fine di svolgere attività commerciali connesse per poi destinare all'ente controllante i ricavi conseguiti al netto dei relativi costi di produzione. Si supponga, ad esempio, che un ente *no profit* costituisca una società *benefit* preposta al perseguimento di una delle finalità socialmente utili ai sensi dell'art. 100 del DPR n. 917/1986 e che tale società devolva all'ente che la controlla l'intero ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio dell'attività di impresa, al netto dei costi di produzione degli stessi. In tal modo, l'ente *no profit* controllante conseguirebbe risorse sotto forma non di reddito di impresa ma di liberalità, mentre la società *benefit* potrebbe dedurre l'erogazione ed abbattere il proprio imponibile.

Tale schema, che consentirebbe all'ente *no profit* di svolgere indirettamente un'attività commerciale idonea a fornire sostegno finanziario alle attività socialmente utili da esso svolte, potrebbe tuttavia essere inquadrato nella fattispecie dell'abuso del diritto di cui all'art. 10-*bis* della L. del 27 luglio del 2000, n. 212, anche in considerazione della mancanza di quel dualismo soggettivo che connota normalmente le erogazioni liberali e dell'esistenza di un rapporto di controllo tra gli enti coinvolti nella vicenda.

⁴⁵⁶ v. Cass., sez. I, 11 dicembre 2000, n. 15599.

⁴⁵⁷ M. SETTI, *Implicazioni fiscali del nuovo istituto delle società "benefit"*, in Corr. trib., n. 29 del 2016, pag. 2301.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Proprio quest'ultima considerazione induce a riflettere sull'opportunità di introdurre una disciplina legislativa, anche di natura fiscale, che consenta di valorizzare le potenzialità applicative dell'istituto delle società *benefit*, similmente a quanto accaduto per l'impresa sociale in sede di riforma del Terzo settore⁴⁵⁸.

Per analizzare la seconda delle questioni sopra individuate, concernente la previsione di agevolazioni a favore delle società *benefit*, giova soffermarsi brevemente sul contesto in cui tali società si inseriscono, anche alla luce della normativa che disciplina istituti in parte analoghi come le cooperative sociali e l'impresa sociale.

L'introduzione delle società *benefit* nell'ordinamento giuridico italiano costituisce un ulteriore passo verso il tramonto della teoria secondo la quale l'impresa (singolarmente considerata) è tenuta a perseguire unicamente uno scopo di profitto⁴⁵⁹ e testimonia la sempre maggiore importanza che la già ricordata "responsabilità sociale dell'impresa" (RSI) sta assumendo a livello sia nazionale che internazionale⁴⁶⁰.

Come è stato osservato⁴⁶¹, sebbene la responsabilità sociale dell'impresa riguardi qualsiasi forma imprenditoriale, il rapporto con il "sociale" assume un ruolo particolarmente significativo nell'ambito delle società cooperative, con particolare riguardo alle c.d. cooperative sociali⁴⁶², in relazione alle quali il perseguimento di una finalità socialmente utile è imposto, seppure implicitamente, dal legislatore.

⁴⁵⁸ A. MAZZULLO, *Società benefit alla ricerca di una leva fiscale*, in il Fisco, n. 17 del 2018, pag. 1614.

⁴⁵⁹ Cfr. M. FRIEDMAN, *Capitalism and Freedom*, The University of Chicago Press, 1963, secondo cui "in un'economia libera vi è una sola responsabilità sociale dell'impresa, e cioè quella di impiegare le proprie risorse nello sviluppo di attività finalizzate ad accrescere i profitti, ovviamente nel rispetto delle regole del gioco, vale a dire in un mercato aperto, corretto e competitivo". Secondo l'idea di fondo delle teorie liberiste, i singoli operatori economici sono indifferenti all'impatto che il proprio agire ha sull'ambiente esterno all'impresa; è infatti il mercato che, autoregolamentandosi, indirizza le azioni dei singoli verso una situazione di benessere generale.

⁴⁶⁰ Per un approfondimento in ordine al rapporto tra la società *benefit* e la responsabilità sociale d'impresa v. G. RIOLFO, *Le società "benefit" in Italia: prime riflessioni su una recente innovazione legislativa*, (Prima parte), in *Studium Iuris* n. 6 del 2016, pag. 720; sul tema v. anche P. GAZZOLA - D. GRECHI - P. OSSOLA - E. PAVIONE, *Certified Benefit Corporation as a new way to make sustainable business: the Italian example*, in *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 2019, Vol. 26, fasc. 6. Pag. 1435.

⁴⁶¹ Cfr. M. S. AVI, *I bilanci ordinari di impresa: bilancio societario, bilancio sociale e bilancio di impatto ambientale*, in *Impr. Comm. Ind.*, n. 10 del 2002, pag. 1543.

⁴⁶² Tali società sono definite dall'art. 1 della l. n. 381/1991 come le società cooperative che "hanno lo scopo di perseguire l'interesse generale della comunità alla promozione umana e all'integrazione sociale dei cittadini (...)".

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Proprio in considerazione della funzione sociale di tale tipologia societaria⁴⁶³ il legislatore ha previsto un serie di agevolazioni fiscali, che variano a seconda della tipologia di cooperativa prescelta e la cui disamina appare utile ai fini della individuazione di possibili incentivi fiscali alla costituzione delle società *benefit*.

Le cooperative dotate dei requisiti mutualistici previsti dall'art. 26 del D.lgs. del 14 dicembre 1947, n. 1577, godono del trattamento fiscale di favore delineato dagli artt. 10 e ss. del DPR 601/1973, relativi alle "agevolazioni per la cooperazione". Inoltre, con riferimento alle società c.d. a mutualità prevalente l'esenzione delle somme destinate a riserve indivisibili di cui all'art. 12 della L. del 16 dicembre 1977, n. 904⁴⁶⁴, non si applica per il 10% delle somme destinate alla riserva minima obbligatoria (alla quale va destinato almeno il 30% dell'utile netto annuale), nonché per una quota pari al 40% degli utili netti annuali; è prevista l'esenzione di una percentuale pari a 3% dell'utile destinato al fondo mutualistico⁴⁶⁵. Il restante 27% dell'utile può dunque godere dell'esenzione ex art. 12 l. n. 904/1977, a condizione che sia destinato a riserva indivisibile.

Con riferimento alle cooperative non a mutualità prevalente, l'esenzione di cui all'art. 12 della L. 904/1977 è limitata al 30% degli utili netti annuali, a condizione che tale quota sia destinata a riserva indivisibile⁴⁶⁶ e ferma restando l'inapplicabilità di tale esenzione ad una quota pari al 10% degli utili destinati alla riserva minima obbligatoria,

⁴⁶³ Ai sensi dell'art. 45 Cost., "la Repubblica riconosce la funzione sociale della cooperazione a carattere di mutualità e senza fini di speculazione privata. La legge ne promuove e favorisce l'incremento con i mezzi più idonei e ne assicura, con gli opportuni controlli, il carattere e le finalità". Il ruolo svolto dalle società cooperative in ambito sociale, benché certamente idoneo a giustificare il trattamento fiscale di favore sul piano costituzionale (con particolare riferimento ai principi di uguaglianza, ragionevolezza e capacità contributiva), rimane tuttavia estraneo all'impianto argomentativo delineato dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea in sede di rinvio pregiudiziale, al fine di affermare la compatibilità del sistema fiscale in questione con il divieto di aiuti di Stato ex art. 107 del TFUE (cfr. G. PIZZONIA, *Agevolazioni fiscali per le cooperative, aiuti di Stato, ruolo dei giudici nazionali*, Riv. dir. fin., fasc. 3, 2012, pag. 57). Tale compatibilità si giustifica infatti in considerazione della posizione di svantaggio competitivo in cui le società cooperative si trovano rispetto alle società lucrative a causa delle loro caratteristiche strutturali; il predetto art. 45 Cost., unitamente agli artt. 3 e 53, costituiscono il fondamento giuridico di tale iter argomentativo e consente così di assegnare al trattamento fiscale di favore in esame il compito di ripristinare una situazione di equilibrio (cfr. F. GALLO, *L'accumulazione indivisibile e l'art. 12 della Legge n. 904/77*, in Rass. trib., II, 1997, pag. 413, e F. BOCCOMINO, *La funzione sociale della società cooperativa*, in Cooperative e enti no profit, n. 2 del 2016, pag. 42).

⁴⁶⁴ Più in particolare, tale disposizione dispone che "Fermo restando quanto disposto nel titolo III del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, e successive modificazioni ed integrazioni, non concorrono a formare il reddito imponibile delle società cooperative e dei loro consorzi le somme destinate alle riserve indivisibili, a condizione che sia esclusa la possibilità di distribuirle tra i soci sotto qualsiasi forma, sia durante la vita dell'ente che all'atto del suo scioglimento".

⁴⁶⁵ Art. 11 della L. n. 59/1992, comma 463 della L. n. 311/2004 ed art. 36-ter del D.L. n. 138 del 2011.

⁴⁶⁶ Art. 1, comma 464, della L. n. 311/2004.

ai sensi dell'art. 6 del D.L. n. 63/2005. Per tutte le cooperative è infine prevista l'esclusione dalla formazione del reddito imponibile e del valore della produzione netta dei soci dei ristorni destinati ad aumento del capitale sociale⁴⁶⁷.

Anche per le imprese sociali il legislatore, come si è detto, ha di recente previsto uno specifico trattamento fiscale di favore, anche al fine di incentivare il ricorso ad uno strumento che sotto la vigenza della precedente normativa appariva poco attrattivo a causa della mancata previsione di vantaggi idonei a compensare i vincoli posti dalla legge e gli oneri derivanti dell'assunzione della qualifica di "impresa sociale"⁴⁶⁸.

Chiarito che il legislatore riconosce agevolazioni fiscali a talune forme imprenditoriali in considerazione delle finalità socialmente utili da esse perseguite, si potrebbe ritenere irragionevole la scelta di non prevedere incentivi alla costituzione delle società *benefit*, nonostante l'indubbia funzione sociale delle stesse e nonostante a livello ministeriale sia stata da tempo affermata (ed auspicata) la possibilità che l'azione governativa crei "*un contesto più propizio ai comportamenti volontari delle imprese e alle attività del terzo settore, per favorire il raggiungimento degli obiettivi pubblici orientati allo sviluppo dell'economia e della società e alla tutela dell'ambiente*"⁴⁶⁹.

Tale affermazione di principio, ancorché riferita ad un contesto in cui l'operatore non è in alcun modo obbligato a perseguire scopi di utilità sociale, ben si adatta anche a quelle situazioni in cui la volontarietà dell'intervento sociale si colloca "a monte", nel momento in cui i privati si vincolano al perseguimento di finalità di beneficio comune.

Appare inoltre ragionevole ritenere che la suddetta azione governativa possa passare anche attraverso la previsione di una normativa fiscale di favore, la cui compatibilità con l'art. 53 Cost. troverebbe un fondamento nell'idea, già richiamata con

⁴⁶⁷ Art. 6, comma 2, del D.L. n. 63/2002.

⁴⁶⁸ Per una disamina più approfondita del regime fiscale dell'impresa sociale si rimanda al paragrafo ad essa dedicato.

⁴⁶⁹ Nel *Piano di azione nazionale sulla responsabilità sociale d'impresa*, 2012-2014 elaborato dal Ministero dello sviluppo economico e del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, si legge quanto segue: "*fermo restando che la RSI riguarda comportamenti volontari delle imprese che vanno oltre il semplice rispetto degli obblighi giuridici, il Governo, con la sua azione, può creare un contesto più propizio ai comportamenti volontari delle imprese e alle attività del terzo settore, per favorire il raggiungimento degli obiettivi pubblici orientati allo sviluppo dell'economia e della società e alla tutela dell'ambiente*" (Cfr. il Piano d'azione nazionale sulla responsabilità sociale d'impresa, 2012-2014, redatto ad opera del Ministero dello sviluppo economico e del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali e consultabile al seguente indirizzo: <http://www.csr.unioncamere.it/P42A0C939S370/Piano-Nazionale-RSI-2012---2014.htm>).

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

riferimento agli enti *no profit*, secondo la quale non denota capacità contributiva il possesso di risorse economiche destinate alla realizzazione di fini pubblici⁴⁷⁰.

Al fine di individuare possibili soluzioni, occorre tenere presente che le società in questione mantengono la propria forma di società di capitali e, diversamente dalle cooperative a mutualità prevalente e dalle imprese sociali, sono preordinate ai sensi dell'art. 2247 c.c. al conseguimento di uno scopo di profitto, che resta comunque prevalente rispetto alla funzione “sociale” dell'impresa. Tale considerazione porterebbe ad optare per un *favor fiscalis* più “tenue” rispetto a quello che il legislatore mostra per le suddette società a mutualità prevalente e per le imprese sociali.

Si potrebbe così prevedere un'esenzione da IRES di una quota di utile accantonato in apposita riserva e destinato al perseguimento delle finalità di beneficio comune indicate nell'oggetto sociale (ad es. la parte di utile destinata ad associazioni che promuovono la tutela e la valorizzazione di beni culturali⁴⁷¹); tale previsione ricalcherebbe sostanzialmente l'art. 12 della L. n. 904/1977, concernente tutte le società cooperative indipendentemente dalla prevalenza del fine mutualistico.

Un'ulteriore possibilità attiene all'introduzione di un regime fiscale di vantaggio connesso alle particolari finalità sociali perseguite dalla società. In quest'ottica, si potrebbe pensare, ad esempio, ad estendere anche a tale tipologia di società tutto o parte del regime di favore previsto per gli enti non commerciali⁴⁷².

⁴⁷⁰ Invero, accanto ad un concorso “coattivo” alle spese pubbliche che si realizza attraverso il prelievo tributario, si configura un concorso “volontario” alle spese pubbliche ogniqualvolta un soggetto effettui liberalità o svolga a attività a tutela di interessi pubblici costituzionalmente tutelati; se l'entità del prelievo tributario non tenesse conto di questa seconda forma di concorso sarebbe violato il principio di uguaglianza (per un approfondimento in ordine alle tesi dottrinarie a sostegno di tale impostazione v. R. ZENNARO – F. MOSCHETTI, *Agevolazioni fiscali*, in Digesto, 1987).

⁴⁷¹ Anche di fuori del settore delle società cooperative si rinvengono ipotesi di esenzione da IRES di determinate quote di utili. Si pensi ad esempio all'art. 42, commi 2-*quater* e 2-*septies* del D.L. 78/2010, che prevede che in relazione a determinati periodi di imposta una quota degli utili destinati dalle imprese aderenti al contratto di rete al fondo patrimoniale comune non concorra alla formazione del reddito imponibile dell'impresa stessa, alle condizioni ivi indicate.

⁴⁷² Non si tratterebbe della prima estensione alle società di capitali del regime proprio degli enti non commerciali. Già la L. n. 289/2002 ha infatti previsto la possibilità di applicare anche alle società di capitali esercenti attività sportive dilettantistiche senza scopo di lucro il regime di determinazione forfetaria del reddito di cui alla L. 398/1991, a condizione che i proventi derivanti dalle attività commerciali non eccedano il limite prestabilito di 250.000 euro. Resta ferma l'operatività del principio di attrazione al reddito di impresa, in virtù del quale tutti i proventi ed i componenti positivi di reddito concorrono alla formazione del reddito di impresa.

Di tale possibilità non si è tuttavia tenuto conto in sede di riforma del Terzo settore operata in sede di attuazione della delega contenuta nella L. n. 106/2016, nonostante il criterio direttivo di cui alla lett. a) dell'art. 9 della suddetta legge imponesse di considerare le finalità di interesse generale, solidaristiche e di utilità sociale ai fini della definizione di “ente non commerciale” e dell'introduzione di un regime fiscale di vantaggio.

4. Il partenariato pubblico-privato nel settore dei beni culturali

Secondo la definizione elaborata a livello europeo, con l'espressione "partenariato pubblico-privato" si intende quel particolare fenomeno che si sostanzia in "*modelli di cooperazione tra amministrazioni pubbliche e imprenditori privati aventi ad oggetto il finanziamento o la realizzazione di un'infrastruttura ovvero la gestione o la fornitura di un servizio o più in generale lo svolgimento di un compito pubblico*"⁴⁷³.

Come è stato correttamente osservato, la nozione di partenariato di matrice europea non individua una categoria specifica ma ha una valenza descrittiva di tutte quelle situazioni caratterizzate dalla compresenza di soggetti pubblici e privati e finalizzate ad acquisire risorse finanziarie e *know-how* dal soggetto privato⁴⁷⁴.

Posta tale definizione di carattere generale, la Commissione Europea ha individuato i seguenti tratti caratterizzanti dell'istituto in esame: la collaborazione di lunga durata tra la parte pubblica e la parte privata; il finanziamento dell'opera pubblica con capitali in tutto od in parte privati; la partecipazione del privato a tutte le fasi dell'operazione nell'ambito della quale la parte pubblica provvede all'individuazione delle finalità di interesse pubblico; la ripartizione dei rischi tra le parti.

Quanto alle tipologie di partenariato, è possibile distinguere tra un modello di partenariato "contrattuale" ed un modello di partenariato "istituzionale".

Il primo si basa sulla stipulazione di un contratto, di appalto o di concessione.

Il secondo si sostanzia, invece, nella creazione o nella compartecipazione da parte del soggetto pubblico e del soggetto privato, mediante un contratto di tipo associativo, di un'entità giuridica incaricata di assicurare l'esecuzione di un'opera pubblica o di pubblico interesse ovvero la fornitura o la gestione di un servizio.

A livello nazionale, la nozione di partenariato pubblico privato è fornita dall'art. 3, comma 1, del D.lgs. n. 50/2016, che definisce il partenariato come "*contratto a titolo oneroso stipulato per iscritto con il quale una o più stazioni appaltanti conferiscono ad uno o più operatori economici per un periodo determinato in funzione della durata*

⁴⁷³ Cfr. Libro Verde del 2004 relativo al partenariato pubblico-privato e al diritto comunitario degli appalti pubblici e delle concessioni; comunicazione della Commissione Europea del 15 novembre 2016; risoluzione del Parlamento Europeo del 16 ottobre 2006.

⁴⁷⁴ M.P. CHITI, *I partenariati pubblico-privati e la fine del dualismo tra diritto pubblico e diritto comune*, in M.P. CHITI, *Il partenariato pubblico-privato*, Napoli, 2009, 5.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

dell'ammortamento dell'investimento o delle modalità di finanziamento fissate, un complesso di attività consistenti della realizzazione, trasformazione, manutenzione e gestione operativa di un'opera in cambio della sua disponibilità, o del suo sfruttamento economico, o della fornitura di un servizio connesso all'utilizzo dell'opera stessa, con assunzione di rischio, secondo le modalità individuate nel contratto, da parte dell'operatore”.

L'attuale Codice dei contratti pubblici dedica il Titolo I della parte IV al partenariato pubblico-privato, annoverando una serie di contratti tra i quali la finanza di progetto, la locazione finanziaria di opere pubbliche o di pubblica utilità, il contratto di disponibilità e la cessione di immobili in cambio di opere.

Già sotto la vigenza del precedente Codice si era osservato che l'elenco dei contratti di partenariato non è da considerarsi tassativo, essendo possibile ricondurre anche altri contratti allo schema del partenariato; tra questi, ad esempio, il contratto di sponsorizzazione, non essendo la gestione dell'opera un elemento imprescindibile⁴⁷⁵.

Come precisato dalla giurisprudenza, il partenariato pubblico-privato consiste nella cooperazione tra soggetti pubblici e privati per la realizzazione di un'attività volta al conseguimento di interessi pubblici connotata dal fatto che ai soggetti pubblici è attribuito il compito di selezionare gli interessi pubblici da perseguire e di individuare lo strumento economico/giuridico/finanziario più idoneo a realizzarli, oltre che la vigilanza ed il controllo sul loro effettivo raggiungimento, mentre ai soggetti privati è riconosciuto il diritto di ritrarne utilità mediante la disponibilità o lo sfruttamento economico dell'opera.

La medesima giurisprudenza guarda con favore al partenariato, che costituisce *“uno strumento di cooperazione per la effettiva ed efficace realizzazione degli interessi pubblici, che non solo si presenta come attuativo del principio di solidarietà orizzontale di cui all'art. 118, comma 4, della Costituzione, ma che costituisce concretamente anche un rimedio significativo per il superamento di crisi finanziarie e dei vincoli pubblici posti alla spesa pubblica”*; inoltre, *“esso risulta, altresì, tendenzialmente idoneo a promuovere un significativo rinnovamento della pubblica amministrazione attraverso l'acquisizione*

⁴⁷⁵ G. FIDONE, *Le concessioni di lavori e servizi alla vigilia del recepimento della Direttiva 2014/23/UE*, in Riv. Ital. Dir. Pubbl. Comunitario, n. 1 del 2015, pag. 113., che porta ad esempio i contratti di locazione finanziaria e il contratto di disponibilità come esempi di contratti di partenariato che prescindono dalla fase della gestione dell'opera pubblica.

*di specifiche conoscenze tecniche e scientifiche, proprie delle realtà private, capaci di fornire nuovi ed innovativi strumenti per rendere l'azione amministrativa sempre maggiormente coerente con i principi di imparzialità e buon andamento predicati dall'art. 97 della Costituzione*⁴⁷⁶.

Il ricorso al partenariato pubblico-privato nel settore dei beni culturali ha formato oggetto di un lungo processo evolutivo, sul quale giova soffermarsi brevemente.

Fino all'inizio degli anni '90, il Ministero per i beni culturali ed ambientali operava come struttura burocratica altamente qualificata sul piano tecnico e poco aperta alle iniziative ed all'apporto collaborativo dei soggetti privati.

Nel corso del tempo, tale approccio, basato esclusivamente sull'intervento pubblico, si è rivelato inadeguato a soddisfare le esigenze culturali della collettività a causa di una pluralità di fattori che ne hanno messo in evidenza i limiti.

In primo luogo, il progresso economico e sociale ha indotto fasce sempre più ampie della popolazione a nutrire interesse per il patrimonio storico-artistico, con conseguente aumento della domanda di servizi e prodotti culturali.

In secondo luogo, è emersa l'esigenza di ricorrere al supporto di privati al fine di soddisfare le molteplici e variegate esigenze manifestate dalla collettività, che la Pubblica Amministrazione non era in grado di soddisfare autonomamente.

Da ultimo, l'avvento ed il crescente utilizzo delle nuove tecnologie anche nel settore dei beni culturali ha costituito e costituisce certamente un'ulteriore occasione di interazione e collaborazione tra i privati e le competenti Amministrazioni⁴⁷⁷.

Un primo significativo cambio di rotta verso un maggior coinvolgimento dei privati nella gestione dei beni di interesse culturale si è avuto nell'ambito di quella "*stagione delle esternalizzazioni*" che si è registrata tra la fine degli anni Novanta e l'inizio degli anni Duemila⁴⁷⁸. È in questo periodo, infatti, che la Pubblica Amministrazione inizia a

⁴⁷⁶ Cons. Stato, comm. spec., parere 22 febbraio 2017, n. 775.

⁴⁷⁷ Corte Conti, Sezione centrale di controllo sulla gestione delle amministrazioni dello Stato, Iniziative di partenariato pubblico – privato nei processi di valorizzazione dei beni culturali, Deliberazione del 4 agosto 2016, n. 8/2016/G.

⁴⁷⁸ L. CASINI, *Una "revolution in government?" La riforma amministrativa del patrimonio culturale*, in Riv. trim. dir. pubbl., n. 1 del 2018, pag. 716.

ricorrere, sia pure in modo limitato, ai diversi modelli organizzativi nei quali si può articolare il fenomeno della c.d. esternalizzazione⁴⁷⁹.

A livello normativo, il crescente coinvolgimento dei privati nella gestione del patrimonio culturale è stato poi consacrato dall'art. 10 del D.lgs. del 20 ottobre, n. 368, 1998, che attribuiva al Ministero per i beni culturali ed ambientali la possibilità di stipulare accordi con amministrazioni pubbliche e soggetti privati, nonché di costituire o partecipare ad associazioni, fondazioni e società *“ai fini del più efficace esercizio delle sue funzioni e, in particolare, per la valorizzazione dei beni culturali e ambientali”*⁴⁸⁰.

Attualmente, la disciplina dettata dal D.lgs. n. 42/2004 riproduce la tradizionale ripartizione delle funzioni amministrative in materia di beni culturali fra attività di *“tutela”* e di *“valorizzazione”*, delineando una netta linea di demarcazione tra le stesse tanto sul piano del contenuto quanto sul piano della titolarità di tali funzioni.

Sotto il primo profilo, la giurisprudenza costituzionale ha chiarito che le attività di tutela e quelle di valorizzazione, pur essendo entrambe funzioni fondamentali e finalità di interesse pubblico cui deve essere improntata l'azione delle Pubbliche Amministrazioni, si distinguono in quanto le prime sono dirette *“principalmente ad impedire che il bene possa degradarsi nella sua struttura fisica e quindi nel suo contenuto culturale”*, mentre le seconde sono volte *“soprattutto alla fruizione del bene culturale,*

⁴⁷⁹ In via generale, con l'espressione *“esternalizzazione”* si intende quel particolare modello organizzativo mediante il quale la pubblica amministrazione persegue le finalità pubblicistiche ad essa affidate rivolgendosi ad organismi ad essa esterni. Posta tale definizione di carattere generale, al concetto di *“esternalizzazione”* sono riconducibili scelte organizzative estremamente diverse tra loro, quali: la creazione ad opera di un ente pubblico di una struttura distinta dal suo apparato istituzionale ma destinata a rimanere formalmente e sostanzialmente pubblica; la creazione di una struttura non soltanto autonoma dall'apparato istituzionale dell'ente che la istituisca ma anche aperta alla partecipazione di soggetti privati (una società, una fondazione o un'associazione); l'affidamento di compiti di rilevanza pubblicistica a soggetti privati; il sostegno finanziario o anche organizzativo, lo svolgimento da parte di un soggetto privato di un'attività di pubblico interesse che l'ente finanziatore non assume sotto la propria diretta responsabilità (per un approfondimento sul punto ed in ordine all'evoluzione del fenomeno dell'esternalizzazione nel settore dei beni culturali v. E. B. LIBERATI, *Il ministero fuori dal ministero (art. 10 del D.lgs. 368/1998, in Aedon n. 1 del 1999)*.

⁴⁸⁰ In realtà, un riconoscimento normativo del ruolo dei privati nella gestione dei beni culturali si era già avuto con una serie di disposizioni precedenti. Il riferimento è, in particolare, all'art. 4 del D.L. del 14 novembre 1992, n. 433, ed all'art. 47-*quater* del DL del 23 febbraio 1995, n. 41, che hanno previsto l'affidamento a soggetti privati o pubblico/privati della gestione dei c.d. servizi aggiuntivi e di attività ad essi assimilate; significativo era anche l'art. 10 della L. dell'8 ottobre 1997, n. 352, che ha autorizzato il ministero a costituire una società per azioni, denominata Sibec Spa, per la promozione e il sostegno di interventi di restauro, recupero e valorizzazione dei beni culturali.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

*sicché anche il miglioramento dello stato di conservazione attiene a quest'ultima nei luoghi in cui avviene la fruizione ed ai modi di questa*⁴⁸¹.

A livello normativo, come si è già avuto modo di ricordare, i concetti di “tutela” e di “valorizzazione” trovano la propria definizione nel D.lgs. n. 42 del 2004.

Per quanto riguarda la prima, essa consiste nell'esercizio delle funzioni e delle attività dirette ad individuare i beni che compongono il patrimonio culturale ed a garantirne la protezione e la conservazione per fini di pubblica fruizione. Tale attività, chiarisce il suddetto decreto legislativo, si esplica anche attraverso l'adozione di provvedimenti diretti volti a conformare e regolare diritti e comportamenti inerenti al patrimonio culturale; tra questi assume particolare rilievo la dichiarazione dell'interesse culturale prevista dall'art. 13 del medesimo decreto, di cui si è trattato.

Quanto alla valorizzazione, essa viene definita come il complesso di funzioni dirette a promuovere la conoscenza del patrimonio culturale e ad assicurarne le migliori condizioni di utilizzazione e di fruizione pubblica e finalizzate a garantire il pieno sviluppo della cultura⁴⁸². Tra le attività di valorizzazione rientrano anche quelle dirette alla promozione ed al sostegno degli interventi di conservazione del patrimonio culturale, nonché la riqualificazione degli immobili e delle aree sottoposte a tutela.

Come accennato, un ulteriore profilo di differenziazione tra le attività di tutela e quelle di valorizzazione attiene alla titolarità ed alla ripartizione delle relative funzioni.

Per quanto concerne la titolarità delle funzioni di tutela, essa viene definita tanto da talune disposizioni della Costituzione quanto da varie disposizioni di legge ordinaria.

A livello costituzionale, un ruolo preminente viene svolto dagli artt. 9 e 117 Cost., che definiscono gran parte di quella che è stata definita la “Costituzione culturale”⁴⁸³.

Per quanto concerne l'art. 117, la lettera s) di tale disposizione annovera fra le materie di competenza legislativa esclusiva dello Stato anche la “*tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali*”, sancendo dunque la centralità del ruolo che lo Stato svolge nella protezione e conservazione dei beni di interesse storico-artistico.

Del resto, anche la formulazione dell'art. 9 Cost., che affida alla Repubblica la tutela del patrimonio storico-artistico della Nazione, risente di quella tendenza a

⁴⁸¹ V. Corte cost., 13 gennaio 2004, n. 9.

⁴⁸² V. art. 6 del D.lgs. n. 42/2004.

⁴⁸³ G. ZAGREBELSKY, *Fondata sulla cultura. Arte, scienza e Costituzione*, Torino, 2014.

riconnettere al carattere nazionale dei beni culturali la necessità di affidare allo Stato il compito di provvedere alla relativa protezione, evitando l'interferenza delle Regioni⁴⁸⁴.

Nel corso del tempo, tuttavia, si è affermata una diversa visione dell'art. 9 Cost., quale norma che affida il compito di tutelare i beni culturali non allo "Stato" ma alla "Repubblica", intesa in tutte le sue componenti, e che dunque sancirebbe un pluralismo istituzionale e policentrico nell'azione pubblica a tutela dei beni culturali⁴⁸⁵.

A livello di legge ordinaria, il D.lgs. n. 42/2004 conferisce la titolarità delle funzioni di tutela al Ministero per i beni e le attività culturali, al fine di garantirne l'esercizio unitario in ossequio al c.d. principio di sussidiarietà verticale, costituzionalizzato dalla legge costituzionale del 18 ottobre 2001, n. 3, ed attualmente sancito dal primo comma dell'art. 118 Cost., ai sensi del quale "*le funzioni amministrative sono attribuite ai comuni, salvo che, per assicurarne l'esercizio unitario, siano conferite a province, città metropolitane, regioni e Stato, sulla base dei principi di sussidiarietà, differenziazione e adeguatezza*". Conseguenza di tale principio è l'attribuzione delle funzioni amministrative in *primis* ai Comuni, indipendentemente dalla circostanza che la materia rientri nella competenza legislativa dello Stato o delle Regioni, salvo che l'esigenza di assicurarne l'esercizio unitario ne giustifichi l'allocazione ai livelli di governo superiori nel rispetto dei principi di sussidiarietà, differenziazione e adeguatezza⁴⁸⁶. Il D.lgs. n. 42/2004 consente al Ministero di scegliere se esercitare direttamente le funzioni di tutela o conferirne l'esercizio alle Regioni tramite forme di intesa e coordinamento.

⁴⁸⁴ G. CORSO, *Il regime dei beni culturali, in L'Amministrazione della regione. Proposte di riforma*, a cura di A.A.V.V., Palermo, Istituto di scienze amministrative e socioeconomiche, 1978. Quanto alla genesi dell'art. 9 Cost., v. S. Settis, *Paesaggio Costituzione cemento*, Torino, 2010, 179 ss., secondo il quale "i costituenti ritennero di inserire nella Costituzione l'art. 9 per una ragione molto precisa: garantire l'unità non solo di indirizzo, ma di prassi amministrativa, conoscitiva e scientifica nella tutela del paesaggio e del patrimonio storico-artistico su tutto il territorio nazionale. Fu per evitare in ogni modo che tali competenze si disperdessero e segmentassero sul piano regionale che l'articolo fu collocato fra i principi fondamentali dello Stato, cioè stabilmente sovraordinato a qualsivoglia definizione delle competenze regionali".

⁴⁸⁵ In questo senso v. D. NARDELLA, *I beni culturali tra Stato e regioni e la riforma del Titolo V della Costituzione*, in *Dir. Pubbl.*, 2002, 672, e L. COVATTA, *I "beni culturali" fra sopravvivenza e indipendenza*, in *Economia della cultura*, XIII, 2013, 3, p. 337. In quest'ottica anche F. MERUSI, *Pubblico e privato e qualche dubbio di costituzionalità nello statuto dei beni culturali*, in *Dir. Amm.*, 2007, 9, secondo il quale la tutela dei beni culturali sarebbe dunque una "*finalità diffusa tra tutti i soggetti dell'ordinamento*. Nel senso di un maggior coinvolgimento degli enti territoriali nella tutela del patrimonio culturale depongono anche l'art. 116, comma 3, Cost. che consente di attribuire ulteriori forme di autonomia alle Regioni, e l'art. 118, comma 3, che demanda alla legge statale la disciplina di forme di intesa e di coordinamento nella materia della tutela dei beni culturali.

⁴⁸⁶ E. CASETTA, *Manuale di Diritto Amministrativo*, Milano, 2011, pag. 63.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Mentre rispetto alle attività di tutela si assiste, come si è visto, ad un tendenziale accentramento a livello statale, rispetto alle attività di valorizzazione la normativa di riferimento delinea un sistema di amministrazione pluralistico⁴⁸⁷, che vede il coinvolgimento, da un lato, dei diversi livelli di governo (Stato, Regioni ed enti locali) e, dall'altro, dei soggetti privati sia proprietari che non proprietari di beni culturali.

È proprio in quest'ottica che la valorizzazione dei beni culturali è stata definita come un "crocevia" tra la sussidiarietà verticale e la sussidiarietà orizzontale⁴⁸⁸.

Per quanto concerne i rapporti tra i diversi livelli di governo, l'art. 112 del D.lgs. n. 42/2004 prevede il concorso obbligatorio di Stato, Regioni e gli altri enti pubblici territoriali nell'assolvimento delle funzioni di valorizzazione dei beni culturali, in attuazione del principio di cooperazione enunciato dall'art. 7 del medesimo decreto.

Quanto al ruolo dei privati, viene anzitutto in rilievo l'ultimo comma dell'art. 6 del D.lgs. n. 42/2004, in forza del quale lo Stato deve favorire e sostenere "*la partecipazione dei soggetti privati, singoli o associati, alla valorizzazione del patrimonio culturale*", in piena attuazione dell'art. 118, comma 3, della Costituzione.

Coerentemente con questa enunciazione di carattere generale, il successivo art. 111 del D.lgs. n. 42/2004 prevede che i privati possano concorrere, cooperare o partecipare alle attività di valorizzazione dei beni culturali, che consistono nella "*costituzione ed organizzazione stabile di risorse, strutture o reti, ovvero nella messa a disposizione di competenze tecniche o risorse finanziarie o strumentali*"⁴⁸⁹.

I privati divengono dunque contitolari della funzione di valorizzazione dei beni culturali, siano essi proprietari di beni di interesse culturale ovvero soggetti che agiscono nel settore dei beni culturali, con o senza uno scopo di profitto⁴⁹⁰.

In tutti questi casi i privati divengono "*uno dei livelli di cura*" e sono "*parte del sistema integrato di tutela-valorizzazione dei beni stessi*"⁴⁹¹.

⁴⁸⁷ Per un'analisi più approfondita del tema v. S. GARDINI, *La valorizzazione integrata dei beni culturali*, in Riv. Trim. dir. pubbl., 2016, pag. 403.

⁴⁸⁸ In questi termini G. MANFREDI, *La valorizzazione dei beni culturali come compito costituzionalmente necessario*, in Il capitale culturale, n. 3 del 2011, pag. 26.

⁴⁸⁹ Art. 111 del D.lgs. n. 42/2004, che richiama le finalità enunciate dall'art. 6 del medesimo decreto.

⁴⁹⁰ Sulla distinzione tra i soggetti che agiscono per un fine lucrativo e quelli che agiscono nel perseguimento di un interesse non economico v. E. BATTELLI, *I soggetti privati e la valorizzazione del patrimonio culturale*, in Economia della cultura, in Patrimonio culturale, Profili giuridici e tecniche di tutela, a cura di E. BATTELLI - B. CORTESE - A. GEMMA - A. MASSARO, Roma, 2017, pag. 53.

⁴⁹¹ P. CHIRULLI, *Il governo multilivello del patrimonio culturale*, in Dir. amm., 2019, fasc. 4, pag. 730.

Le disposizioni successive prevedono poi la possibilità che siano stipulati accordi tra lo Stato, le Regioni, gli altri enti territoriali e i privati interessati per regolare servizi strumentali comuni destinati alla fruizione ed alla valorizzazione dei beni culturali di appartenenza pubblica⁴⁹², nonché la possibilità di ricorrere a forme di gestione indiretta tramite concessione a terzi delle attività di valorizzazione dei beni culturali⁴⁹³ e dei servizi per il pubblico, oltre che alla gestione diretta da parte dell'amministrazione.

⁴⁹² Ai sensi del comma 9 dell'art. 112 del D.lgs. n. 42 del 2004: "(...) con gli accordi medesimi possono essere anche istituite forme consortili non imprenditoriali per la gestione di uffici comuni. Per le stesse finalità di cui al primo periodo, ulteriori accordi possono essere stipulati dal Ministero, dalle regioni, dagli altri enti pubblici territoriali, da ogni altro ente pubblico nonché dai soggetti costituiti ai sensi del comma 5, con le associazioni culturali o di volontariato, dotate di adeguati requisiti, che abbiano per statuto finalità di promozione e diffusione della conoscenza dei beni culturali. All'attuazione del presente comma si provvede nell'ambito delle risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica".

⁴⁹³ L'art. 115 del D.lgs. 42/2004 stabilisce che: "1. Le attività di valorizzazione dei beni culturali di appartenenza pubblica sono gestite in forma diretta o indiretta. 2. La gestione diretta è svolta per mezzo di strutture organizzative interne alle amministrazioni, dotate di adeguata autonomia scientifica, organizzativa, finanziaria e contabile, e provviste di idoneo personale tecnico. Le amministrazioni medesime possono attuare la gestione diretta anche in forma consortile pubblica. 3. La gestione indiretta è attuata tramite concessione a terzi delle attività di valorizzazione, anche in forma congiunta e integrata, da parte delle amministrazioni cui i beni pertengono o dei soggetti giuridici costituiti ai sensi dell'articolo 112, comma 5, qualora siano conferitari dei beni ai sensi del comma 7, mediante procedure di evidenza pubblica, sulla base della valutazione comparativa di specifici progetti. I privati che eventualmente partecipano ai soggetti indicati all'articolo 112, comma 5, non possono comunque essere individuati quali concessionari delle attività di valorizzazione. 4. Lo Stato, le regioni e gli altri enti pubblici territoriali concorrono alla gestione indiretta al fine di assicurare un miglior livello di valorizzazione dei beni culturali. La scelta tra le due forme di gestione indicate ai commi 2 e 3 è attuata mediante valutazione comparativa in termini di sostenibilità economico-finanziaria e di efficacia, sulla base di obiettivi previamente definiti. La gestione in forma indiretta è attuata nel rispetto dei parametri di cui all'articolo 114. 5. Le amministrazioni cui i beni pertengono e, ove conferitari dei beni, i soggetti giuridici costituiti ai sensi dell'articolo 112, comma 5, regolano i rapporti con i concessionari delle attività di valorizzazione mediante contratto di servizio, nel quale sono determinati, tra l'altro, i contenuti del progetto di gestione delle attività di valorizzazione ed i relativi tempi di attuazione, i livelli qualitativi delle attività da assicurare e dei servizi da erogare, nonché le professionalità degli addetti. Nel contratto di servizio sono indicati i servizi essenziali che devono essere comunque garantiti per la pubblica fruizione del bene. 6. Nel caso in cui la concessione a terzi delle attività di valorizzazione sia attuata dai soggetti giuridici di cui all'articolo 112, comma 5, in quanto conferitari dei beni oggetto della valorizzazione, la vigilanza sul rapporto concessorio è esercitata anche dalle amministrazioni cui i beni pertengono. L'inadempimento, da parte del concessionario, degli obblighi derivanti dalla concessione e dal contratto di servizio, oltre alle conseguenze convenzionalmente stabilite, determina anche, a richiesta delle amministrazioni cui i beni pertengono, la risoluzione del rapporto concessorio e la cessazione, senza indennizzo, degli effetti del conferimento in uso dei beni. 7. Le amministrazioni possono partecipare al patrimonio dei soggetti di cui all'articolo 112, comma 5, anche con il conferimento in uso dei beni culturali che ad esse pertengono e che siano oggetto della valorizzazione. Al di fuori dell'ipotesi prevista al comma 6, gli effetti del conferimento si esauriscono, senza indennizzo, in tutti i casi di cessazione dalla partecipazione ai soggetti di cui al primo periodo o di estinzione dei medesimi. I beni conferiti in uso non sono assoggettati a garanzia patrimoniale specifica se non in ragione del loro controvalore economico". 8. Alla concessione delle attività di valorizzazione può essere collegata la concessione in uso degli spazi necessari all'esercizio delle attività medesime, previamente individuati nel capitolato d'onere. La concessione in uso perde efficacia, senza indennizzo, in qualsiasi caso di cessazione della concessione delle attività. 9. Alle funzioni ed ai compiti

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Inoltre, alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia⁴⁹⁴, deve ritenersi ammissibile l'affidamento ad un'entità mista di compiti attinenti non solo all'elaborazione di piani e programmi culturali (ex art. 112, commi 4, 5 e 8) ma anche alla gestione di beni culturali ad essa conferiti in uso (ex art. 115, comma 7), sempre che il *partner* privato sia scelto mediante gara ed a precise condizioni⁴⁹⁵.

Ulteriori disposizioni prevedono il ricorso alle sponsorizzazioni, sulle quali ci si soffermerà nel prossimo paragrafo, e la stipulazione di accordi con le fondazioni bancarie, di cui si è già parlato nel paragrafo dedicato all'*Art bonus*.

Un'ulteriore testimonianza del *favor* che il legislatore mostra verso l'apporto collaborativo del privato nella gestione del patrimonio culturale è rappresentata dal D.lgs. n. 50/2016, il cui art. 151 prevede la possibilità per il Ministero per i beni e le attività culturali di attivare forme speciali di partenariato anche con soggetti privati, dirette a consentire il recupero, il restauro la manutenzione programmata, la gestione, l'apertura alla pubblica fruizione e la valorizzazione di beni culturali immobili.

Inoltre, i successivi articoli 189 e 190 del medesimo decreto legislativo prevedono due forme di partenariato c.d. sociale, rappresentate, rispettivamente, dagli interventi di sussidiarietà orizzontale e dal baratto amministrativo, definite dal Consiglio di Stato come "*figure di minor rilievo economico, ma di sicuro impatto sociale*"⁴⁹⁶.

Per quanto riguarda i primi, l'art. 189 prevede la possibilità di affidare in gestione la manutenzione di aree riservate al verde pubblico ed immobili riservati ad attività sociali e culturali di quartiere e ceduti al Comune nell'ambito delle convenzioni e delle norme di cui agli strumenti urbanistici attuativi. Le Regioni e i Comuni possono incentivare tale forma di gestione anche attraverso la riduzione dei tributi propri.

Quanto al baratto amministrativo, l'art. 190 consente agli enti territoriali di definire con apposita delibera i criteri e le condizioni per la realizzazione di contratti di

derivanti dalle disposizioni del presente articolo il Ministero provvede nell'ambito delle risorse umane", strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica.

⁴⁹⁴ Corte giust. UE, Causa C-196/08, *Acoset*.

⁴⁹⁵ Per un approfondimento v. G. SCIULLO, *Novità sul partenariato pubblico-privato nella valorizzazione dei beni culturali*, in *Aedon* n. 2 del 2009.

⁴⁹⁶ v. il parere reso dall'Adunanza della Commissione Speciale del Consiglio di Stato sullo schema di decreto legislativo recante il nuovo Codice dei contratti pubblici e delle concessioni, del 21 marzo 2016, n. 855.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

partenariato sociale riguardanti una serie di interventi, tra i quali la valorizzazione di aree verdi, piazze o strade “*mediante iniziative culturali di vario genere*”; in relazione alla tipologia di interventi realizzati, spetta agli enti territoriali individuare esenzioni e riduzioni di tributi corrispondenti al tipo di attività svolta dal privato⁴⁹⁷. Attraverso l’istituto del baratto amministrativo, l’interesse pubblico alla valorizzazione del patrimonio culturale assume rilievo anche sul versante della fiscalità locale, in relazione alla quale non opera il meccanismo dell’assolvimento delle imposte mediante cessione dei beni culturali, circoscritto, come già ricordato, alle “*entrate tributarie dello Stato*”⁴⁹⁸.

Nel baratto amministrativo, pertanto, si realizza uno scambio di utilità tra il soggetto privato, che realizza gli interventi di pubblica utilità a fronte della riduzione dell’onere fiscale, ed il soggetto pubblico, che concede la suddetta riduzione a fronte del vantaggio di non doversi attivare per la realizzazione di interventi socialmente utili⁴⁹⁹.

In dottrina si qualifica il baratto amministrativo alla stregua di una fattispecie di “*fiscalità promozionale della sussidiarietà orizzontale*”, dal momento che le finalità perseguite attraverso tale istituto sono di interesse generale, le modalità attuative sono di natura privatistica ed il vantaggio consiste per il privato nella riduzione del proprio onere fiscale e per il soggetto pubblico nel sostenimento di una minore spesa⁵⁰⁰.

⁴⁹⁷ In particolare, l’art. 190 del D.lgs. n. 50/2016 dispone che “*gli enti territoriali possono definire con apposita delibera i criteri e le condizioni per la realizzazione di contratti di partenariato sociale, sulla base di progetti presentati da cittadini singoli o associati, purché individuati in relazione ad un preciso ambito territoriale. I contratti possono riguardare la pulizia, la manutenzione, l’abbellimento di aree verdi, piazze o strade, ovvero la loro valorizzazione mediante iniziative culturali di vario genere, interventi di decoro urbano, di recupero e riuso con finalità di interesse generale, di aree e beni immobili inutilizzati. In relazione alla tipologia degli interventi, gli enti territoriali individuano riduzioni o esenzioni di tributi corrispondenti al tipo di attività svolta dal privato o dalla associazione ovvero comunque utili alla comunità di riferimento in un’ottica di recupero del valore sociale della partecipazione dei cittadini alla stessa*”.

⁴⁹⁸ A. GUIDARA, *Riscossione fiscale ed opere d’arte*, cit.

⁴⁹⁹ G. CREPALDI, *Il baratto amministrativo: sussidiarietà, collaborazione ed esigenze di risparmio*, in Resp. civ. prev., n. 1 del 2018, pag. 51.

⁵⁰⁰ S. BOFFANO - R. CABAZZI, *Il c.d. “baratto amministrativo”: una nuova modalità di attuazione della sussidiarietà orizzontale che realizza, da un lato, un risparmio d’imposta e, dall’altro, una minore spesa pubblica*, cit. pag. 539; non manca peraltro chi ritiene che la logica commutativa sottesa all’istituto del baratto amministrativo impedisca di ritenere che esso sia preordinato al soddisfacimento delle esigenze della sussidiarietà orizzontale di cui all’art. 118, comma 3, della Costituzione (v. in tal senso M. F. ERRICO, *Modelli di gestione dei beni comuni: i patti di collaborazione*, in Foro. Amm., n. 12 del 2019, pag. 2215). Per un’analisi del baratto amministrativo come istituto che denota una crescente attenzione del legislatore verso l’interesse del contribuente nella fase della riscossione v. M. G. ORTOLEVA, *L’efficacia del ruolo nell’ipotesi di adempimento del debito mediante “compensazione” con crediti commerciali*, in Dir. Prat. Trib., n. 2 del 2019, pag. 644).

Quanto alle modalità con le quali il vantaggio fiscale viene concretamente riconosciuto al privato, esse possono sostanziarsi tanto nella concessione di agevolazioni successivamente alla realizzazione dell'intervento di utilità sociale, con conseguente riduzione delle future imposte dovute dal contribuente, quanto nella riduzione di debiti tributari già scaduti e non ancora assolti dal privato⁵⁰¹.

Nonostante i suddetti interventi normativi denotino una certa tendenza a favorire il coinvolgimento dei privati nella gestione del patrimonio culturale, quantomeno con riferimento alle attività di valorizzazione dello stesso, nella pratica si è assistito ad un utilizzo piuttosto limitato del partenariato pubblico-privato in tale settore a causa di una serie di criticità di cui si è trattato nella premessa introduttiva, alla quale si rimanda.

La Corte dei Conti ha recentemente realizzato un'indagine volta a sondare l'(in)efficacia di due particolari modelli di partenariato pubblico-privato - le sponsorizzazioni ed il *project financing* - nel settore di beni culturali in relazione al quadriennio 2012-2015. L'indagine svolta si è soffermata altresì sull'individuazione dei possibili fattori critici sottesi allo scarso utilizzo riscontrato.

Per quanto riguarda le sponsorizzazioni, tale indagine ha evidenziato l'esiguità del numero di interventi realizzati o in corso di realizzazione, con una media di circa cinque interventi annui concentrati nelle Regioni del Nord e del Centro Italia. Si tratta, inoltre, di interventi per lo più di modesto rilievo e riguardanti beni culturali di rilevanza locale, fatta eccezione per i lavori riguardanti il Cenacolo Vinciano, gli affreschi Leggenda della Vera Croce di Piero Della Francesca ed il Colosseo⁵⁰².

L'analisi della normativa, anche fiscale, di riferimento e delle singole pattuizioni contrattuali ha fatto emergere una serie di criticità, che sono legate principalmente alla scarsa regolamentazione degli impegni negoziali assunti dallo *sponsor* e che sarebbe auspicabile che fossero superate, in modo tale da incentivare i privati a ricorrere in misura sempre più significativa alla sponsorizzazione nel settore dei beni culturali.

⁵⁰¹ La seconda modalità di concessione del beneficio tributario potrebbe tuttavia porre problemi di legittimità costituzionale della misura in relazione al principio della indisponibilità dell'obbligazione tributaria (per un approfondimento sul punto v. S. BOFFANO - R. CABAZZI, *Il c.d. "baratto amministrativo": una nuova modalità di attuazione della sussidiarietà orizzontale che realizza, da un lato, un risparmio d'imposta e, dall'altro, una minore spesa pubblica*, cit. pag. 539).

⁵⁰² v. Corte dei Conti, Sezione centrale di controllo sulla gestione delle amministrazioni dello Stato, Iniziative di partenariato pubblico – privato nei processi di valorizzazione dei beni culturali, Deliberazione del 4 agosto 2016, n. 8/2016/G.

Nel corso degli anni, infatti, le risorse pubbliche destinate alla tutela ed alla valorizzazione del patrimonio culturale sono divenute sempre più scarse a causa di un quadro congiunturale negativo dell'economia italiana dovuto a molteplici crisi - di natura finanziaria, economica e sociale - e degli effetti delle misure di riequilibrio strutturale dei conti pubblici. Alla drastica riduzione degli stanziamenti pubblici si aggiunge la c.d. gestione d'urgenza della politica economica, che ha portato all'adozione di misure di *spending review* in vari settori dell'ordinamento, tra i quali quello dei beni culturali⁵⁰³. La gestione della crisi ha portato poi ad una serie di effetti ulteriori, tra i quali la riduzione della garanzia dei diritti costituzionali e della sovranità degli Stati membri dovuta all'esistenza di vincoli sovranazionali di finanza pubblica, all'attuazione di riforme che incidono sulla vita non solo economica ma anche sociale dei cittadini ed all'aumento della (già alta) pressione fiscale finalizzato al reperimento di risorse da destinare al risanamento ed al sostegno del debito pubblico.

Nel corso del 2020 sono state stanziati ingenti quantità di risorse pubbliche a sostegno del settore della cultura e dello spettacolo al fine di far fronte alle difficoltà economiche e finanziarie derivanti dalla recente crisi epidemiologica. Tra tali misure rientrano anche quelle previste dagli artt. 183 e 184 del c.d. Decreto Rilancio⁵⁰⁴.

La prima di tali disposizioni prevede l'istituzione del Fondo emergenze imprese ed istituzioni culturali destinato al sostegno delle librerie, dell'intera filiera dell'editoria, dei musei e degli altri luoghi ed istituti della cultura di cui all'art. 101 del D.lgs. n. 42/2004, nonché al ristoro delle perdite derivanti dall'annullamento di spettacoli, fiere, congressi e mostre a causa della emergenza epidemiologica. Con un apposito decreto ministeriale dovranno essere stabilite le modalità di ripartizione delle risorse.

Ulteriori somme sono poi destinate dal medesimo art. 183 al funzionamento dei musei e degli altri luoghi della cultura statali di cui all'art. 101 del D.lgs. n. 42/2004, afferenti al settore museale, al fine di tener conto della mancata vendita dei biglietti dovuta all'adozione delle misure restrittive volte a fronteggiare l'emergenza Covid-19.

⁵⁰³ Per un approfondimento sul tema v. A. CRISMANI, *Art Bonus: strumento partecipativo alla gestione del bene pubblico*, in *Federalismi*, n. 19 del 2014.

⁵⁰⁴ Per una disamina delle principali misure adottate in occasione dell'emergenza epidemiologica v. la pagina del Ministero per i beni e le attività culturali consultabile al seguente indirizzo: <https://www.beniculturali.it/covid-19>.

La seconda delle suddette norme prevede l'istituzione del c.d. Fondo cultura finalizzato alla promozione di investimenti ed altri interventi per la tutela, la fruizione, la valorizzazione e la digitalizzazione del patrimonio culturale materiale e immateriale, le cui modalità di funzionamento devono essere stabilite con un apposito decreto ministeriale. Per espressa previsione una parte di tale fondo può essere destinata al finanziamento di un fondo di garanzia per la concessione di contributi in conto interessi e di mutui per interventi di salvaguardia e valorizzazione del patrimonio culturale.

La realizzazione dei suddetti interventi costituisce senz'altro un'iniziativa apprezzabile, che tuttavia non fa venir meno l'opportunità di adottare ulteriori misure di carattere "strutturale" volte ad incentivare il ricorso ai vari strumenti di partenariato.

Un significativo passo in avanti è già stato compiuto con l'introduzione dell'*Art bonus* ad opera del D.L. n. 83/2014, già esaminato nel paragrafo ad esso dedicato.

Nell'ambito del partenariato pubblico-privato, uno strumento utile ai fini del reperimento delle risorse necessarie per sostenere il settore culturale dovrebbe essere la sponsorizzazione, che ben si presta ad essere impiegato data la particolare visibilità dei beni culturali ed il conseguente ritorno di immagine per lo *sponsor*.

Lo strumento della sponsorizzazione consentirebbe, infatti, di favorire l'instaurazione di un rapporto tra il settore pubblico ed i soggetti privati volto da un lato a sostenere il patrimonio culturale senza l'impiego di risorse pubbliche e, dall'altro, a garantire un ritorno di immagine alle imprese disposte ad investire nella cultura⁵⁰⁵.

Considerazioni analoghe valgono, del resto, anche per il *project financing*. Anche attraverso tale strumento le amministrazioni competenti potrebbero infatti realizzare interventi di recupero funzionale dei beni pubblici di interessi culturale avvalendosi sia dei capitali privati sia delle capacità gestionali proprie del settore privato tanto nella fase di progettazione quanto in quella di realizzazione dell'opera pubblica.

⁵⁰⁵ Sull'utilizzo delle sponsorizzazioni nel settore culturale v. F. SALVATI, *La sponsorizzazione come modalità di gestione indiretta dei beni culturali*, in Giu. mer, n. 1 del 2013, secondo il quale la sponsorizzazione culturale costituisce "il tratto discreitivo rispetto ad altre opzioni di comunicazione, fungendo da veicolo qualificante per lo sponsor che, consapevole della crescente sensibilità mostrata dall'opinione pubblica verso il patrimonio culturale, mira ad "aumentare il prestigio dell'azienda nella comunità in cui opera e ad ottenere notorietà, mediante uno strumento in grado di creare valore emozionale in modo capillare ed efficace".

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Tanto detto in ordine ai profili generali attinenti all'impiego degli strumenti di partenariato, nei paragrafi successivi ci si soffermerà sull'analisi di tali strumenti, con particolare riguardo alle sponsorizzazioni, alle concessioni ed al *project financing*.

4.1 Le sponsorizzazioni

4.1.1 Profili di diritto civile

Come già detto, uno degli strumenti che consentono al privato di partecipare alle attività di tutela del patrimonio culturale italiano è costituito dalla sponsorizzazione.

Nell'ordinamento giuridico moderno, il contratto di sponsorizzazione, ormai scevro da ogni retaggio di stampo romanistico⁵⁰⁶, nasce come una donazione effettuata dallo *sponsor* al fine di incentivare l'attività del soggetto sponsorizzato (o *sponsee*, nella terminologia anglosassone); ciò che caratterizzava il contratto di sponsorizzazione nella sua configurazione originaria era, dunque, lo spirito di liberalità sotteso all'elargizione.

Nel corso del tempo, l'emersione di un interesse di natura patrimoniale dello *sponsor*, individuabile nell'interesse al ritorno di immagine, ha comportato un graduale mutamento della causa del contratto; lo *sponsor*, infatti, pur non richiedendo alcuna controprestazione, si riservava la facoltà di rendere pubblica l'erogazione effettuata.

In via generale, in assenza di una definizione normativa, il contratto di sponsorizzazione può essere definito come “*l'accordo con il quale il soggetto sponsorizzato si obbliga a fornire prestazioni di veicolazione del marchio o di altri messaggio dello sponsor dietro pagamento di un determinato corrispettivo*”⁵⁰⁷. Si tratta di un contratto atipico a prestazioni corrispettive, “*che trova la propria causa nella corrispettività tra le obbligazioni assunte dalle parti*”: l'obbligazione dello *sponsor*, avente ad oggetto denaro (sponsorizzazione c.d. finanziaria) ovvero la fornitura di

⁵⁰⁶ Nel diritto romano la *sponsio* era una forma di garanzia personale che si caratterizzava per la sostanziale identità tra il debito del garante ed il debito principale; secondo quanto afferma Gaio, essa poteva accedere solo ad *obligationes verbis contractae*, per cui alla domanda e alla risposta (*interrogatio/responsio*) tra creditore e debitore principale faceva seguito l'ulteriore scambio di domanda e risposta tra il creditore e lo *sponsor* (v. V. MANNINO, *Introduzione alla storia del diritto privato dei Romani*, Torino, 2008, pagg. 406-407).

⁵⁰⁷ S. GATTI, *Sponsorizzazione*, in Enc. Dir., XLIII, 1990.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

materiali o attrezzature (sponsorizzazione c.d. tecnica), e l'obbligo di *facere* dello *sponsee*, tenuto ad eseguire una determinata prestazione a favore dello *sponsor*⁵⁰⁸.

Proprio l'onerosità e la corrispettività delle prestazioni costituiscono gli elementi che consentono di distinguere le sponsorizzazioni finanziarie dal fenomeno del c.d. mecenatismo, connotato dallo spirito di liberalità dell'erogazione⁵⁰⁹.

Il carattere oneroso del contratto di sponsorizzazione è stato inoltre valorizzato dalla giurisprudenza amministrativa al fine di sottoporre l'affidamento alle regole dettate dal D.lgs. n. 50/2016, nel rispetto dei principi di imparzialità e di parità di trattamento tra gli operatori economici interessati. Quest'ultimo aspetto verrà trattato maggiormente nel seguente paragrafo, dedicato ai profili di diritto amministrativo.

4.1.2 Profili di diritto amministrativo

Il primo riferimento normativo ai contratti di sponsorizzazione della Pubblica Amministrazione si rinviene nell'art. 43 della L. 449/1997⁵¹⁰, che consente alle Pubbliche Amministrazioni di stipulare contratti di sponsorizzazione con soggetti privati al fine di favorire l'innovazione dell'organizzazione amministrativa, di realizzare maggiori economie e di migliorare la qualità dei servizi prestati.

Proprio in attuazione di tale disposizione, l'art. 119 del D.lgs. n. 267/2000 (c.c. Testo Unico degli Enti Locali) consente a Comuni, Province e agli altri enti locali di stipulare contratti di sponsorizzazione per la realizzazione dei fini sopra indicati.

Inoltre, l'art. 28, commi 2 e 2-*bis*, della L. del 23 dicembre 1998, n. 448, ha previsto la possibilità per gli enti locali di ridurre il proprio disavanzo attraverso la stipulazione di contratti di sponsorizzazione, allo scopo di realizzare economie di gestione.

Con specifico riferimento al settore dei beni culturali, la sponsorizzazione viene definita dall'art. 120 del D.lgs. n. 42/2004 come "*ogni contributo, anche in beni o servizi, erogato per la progettazione o l'attuazione di iniziative in ordine alla tutela ovvero alla*

⁵⁰⁸ E. PODDIGHE, *In tema di contratto di sponsorizzazione*, in *La nuova giurisprudenza civile commentata* n. 5 del 1998.

⁵⁰⁹ Cfr. il Decreto del Ministero dei beni e delle attività culturali del 19 dicembre 2012.

⁵¹⁰ Tale disposizione stabilisce che "*al fine di favorire l'innovazione dell'organizzazione amministrativa e di realizzare maggiori economie, nonché una migliore qualità dei servizi prestati, le pubbliche amministrazioni possono stipulare contratti di sponsorizzazione ed accordi di collaborazione con soggetti privati ed associazioni, senza fini di lucro, costituite con atto notarile*".

valorizzazione del patrimonio culturale, con lo scopo di promuovere il nome, il marchio, l'immagine, l'attività o il prodotto dell'attività del soggetto erogante”.

Oggetto di tali sponsorizzazioni possono essere le iniziative del Ministero, delle Regioni, degli altri enti pubblici territoriali nonché di altri soggetti pubblici o di persone giuridiche private senza fine di lucro. Si può trattare, inoltre, di iniziative di soggetti privati riguardanti beni culturali di loro proprietà.

L'attività di promozione deve avvenire attraverso l'associazione del nome, del marchio, dell'immagine, dell'attività o del prodotto all'iniziativa oggetto del contributo ed in forme compatibili con il carattere artistico o storico, l'aspetto e il decoro del bene culturale da tutelare o valorizzare. Le modalità di erogazione del contributo e le forme di controllo sulla realizzazione dell'iniziativa da parte del soggetto erogante sono definite con il contratto di sponsorizzazione.

La giurisprudenza amministrativa ha espressamente affermato che il contratto di sponsorizzazione non può essere qualificato come contratto a titolo gratuito, dal momento che lo *sponsor*, a fronte della sua prestazione consistente nella dazione di denaro o nell'accollo di un debito, riceve un'utilità economica data dal ritorno di immagine legato all'uso promozionale della cosa di titolarità pubblica.

L'esistenza di uno scambio tra la Pubblica Amministrazione, che riceve una somma di denaro, e lo *sponsor*, che riceve un'utilità immateriale, impone di considerare il contratto di sponsorizzazione alla stregua di un contratto oneroso, nonostante la mancanza di un esborso finanziario da parte dell'Amministrazione contraente⁵¹¹.

Trattandosi di un contratto pubblico dal quale lo *sponsor* privato trae un vantaggio, che può essere anche un rilevante valore economico, la scelta del contraente deve avvenire mediante una procedura volta a garantire l'imparzialità, la trasparenza ed il buon andamento della Pubblica Amministrazione, nonché il rispetto delle regole nazionali e comunitarie in materia di concorrenza⁵¹².

⁵¹¹ Cons. Stato, 3 ottobre 2017, n. 4614. Come è noto, ai fini della disciplina sui contratti pubblici la nozione di “onerosità” presenta un'ampiezza tale da ricomprendere qualsiasi scambio di utilità tra il privato e la pubblica amministrazione, non necessariamente realizzato attraverso un contratto a prestazioni corrispettive (v. R. CIPPITANI, *La nozione di contratto “a titolo oneroso” negli appalti pubblici*, in *Contratti*, 2013, 523 e ss; S. VILLAMENA, “*Baratto amministrativo*”: *prime osservazioni*, Riv. giu. ed., 2016, Fasc. 4, pag. 384)

⁵¹² G. SEVERINI, *Il patrimonio culturale e il concorso dei privati alla sua valorizzazione*, in Riv. giu. ed., fasc. 6, 2015, pag. 322.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

L'affidamento del contratto deve dunque essere preceduto da procedura di gara, sia pure informale rispetto alle più rigorose procedure di evidenza pubblica.

Tale procedura, originariamente disciplinata dall'art. 199-*bis* del D.lgs. n. 163/2006, ha formato oggetto di revisione e di notevole semplificazione ad opera dell'art. 19 del D.lgs. n. 50/2016 (c.d. Nuovo codice dei contratti pubblici).

Quest'ultima disposizione prevede che l'affidamento del contratto di sponsorizzazione sia preceduto dalla pubblicazione sul sito internet della stazione appaltante di un avviso con il quale si rende nota la ricerca di *sponsor* o la ricezione di una proposta di sponsorizzazione; decorso il termine di trenta giorni da tale pubblicazione, il contratto può essere liberamente negoziato, purché siano rispettati i principi di imparzialità e parità di trattamento tra gli operatori interessati⁵¹³.

Qualora si tratti di sponsorizzazione tecnica, non trovano applicazione le disposizioni nazionali in materia di contratti pubblici, ferma restando la necessità di verificare che esecutori e progettisti possiedano i requisiti prescritti⁵¹⁴.

Tale previsione è espressamente richiamata dall'art. 151 del medesimo decreto in relazione ai contratti di sponsorizzazione concernenti beni culturali ed a quelli finalizzati al sostegno degli istituti e dei luoghi di cultura.

4.1.3 Profili di diritto tributario

Se sul piano amministrativo la semplificazione della procedura da espletare per la stipulazione di un contratto di sponsorizzazione denota un *favor* del legislatore verso tale strumento⁵¹⁵, sul piano tributario manca una specifica disciplina in materia, che risulta

⁵¹³ Più precisamente, l'art 19 del D.lgs. n. 50/2016 dispone che *“l'affidamento di contratti di sponsorizzazione di lavori, servizi o forniture per importi superiori a quarantamila euro, (...) è soggetto esclusivamente alla previa pubblicazione sul sito internet della stazione appaltante, per almeno trenta giorni, di apposito avviso, con il quale si rende nota la ricerca di sponsor per specifici interventi, ovvero si comunica l'avvenuto ricevimento di una proposta di sponsorizzazione, indicando sinteticamente il contenuto del contratto proposto. Trascorso il periodo di pubblicazione dell'avviso, il contratto può essere liberamente negoziato, purché nel rispetto dei principi di imparzialità e di parità di trattamento (...)”*.

⁵¹⁴ Art. 19, comma 2, del D.lgs. n. 50/2016.

⁵¹⁵ Tra i criteri direttivi contenuti nella legge delega, cui il Governo doveva attenersi nella redazione del nuovo Codice dei contratti pubblici, era previsto il riordino e la semplificazione della normativa riguardante i contratti relativi ai beni culturali, ivi inclusi quelli di sponsorizzazione, nel rispetto delle disposizioni contenute nel Codice dei beni culturali e del paesaggio (art. 1, comma 1, lett. o), della L. n. 11 del 2016); per una disamina più approfondita dei profili amministrativi del settore dei beni culturali v. P. CARPENTIERI, *Appalti nel settore dei beni culturali (e archeologia preventiva)*, in Urb. App. 8-9/2016, pag. 1014.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

così affidata agli oscillanti orientamenti interpretativi dell'Amministrazione e della giurisprudenza, con conseguente incertezza circa il regime fiscale applicabile⁵¹⁶.

Quest'ultimo, infatti, varia a seconda che i costi connessi alle sponsorizzazioni siano qualificati come spese di pubblicità o di rappresentanza; la normativa di riferimento è, in ogni caso, l'art. 108, comma 2, del DPR n. 917/1986.

Tale norma prevede un regime fiscale più favorevole per le spese di pubblicità, che sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi; le spese di rappresentanza sono invece deducibili solo nell'esercizio in cui sono sostenute ed a condizione che soddisfino i requisiti di inerenza individuati con un apposito decreto del Ministro dell'economia e delle Finanze.

In un primo momento, l'Amministrazione finanziaria aveva espresso un orientamento che limitava l'applicabilità del regime proprio delle spese di pubblicità ai soli casi in cui ad essere promosso dallo *sponsee* fosse il prodotto dello *sponsor*, con conseguente operatività del regime proprio delle spese di rappresentanza ogniqualvolta ad essere promossa fosse l'immagine dell'impresa⁵¹⁷.

Successivamente, la stessa Amministrazione ha mutato il proprio orientamento, affermando che *“le spese di sponsorizzazione che invece possono accomunarsi a quelle di pubblicità sono connesse ad un contratto la cui caratterizzazione è costituita, di regola, da un rapporto sinallagmatico tra lo sponsor e il soggetto sponsorizzato (...). Generalmente mediante tale contratto lo sponsor si obbliga ad una prestazione in denaro o in natura nei confronti del soggetto sponsorizzato che, a sua volta, si impegna a pubblicizzare e/o a propagandare il prodotto, il marchio, i servizi, o comunque, l'attività produttiva dello sponsor e, pertanto, le relative spese, cui non può disconoscersi una stretta correlazione con l'intento di conseguire maggiori ricavi, rientrano nella previsione normativa di cui alla prima parte del comma 2 dell'art. 74 del Tuir, con i conseguenti riflessi in termini fiscali”*⁵¹⁸.

Il precedente indirizzo interpretativo dovrebbe in ogni caso ritenersi superato in considerazione di alcuni interventi che da un lato hanno equiparato la promozione

⁵¹⁶ Sul punto cfr. D.M. 19 dicembre 2012, del Ministero per i beni e le attività culturali.

⁵¹⁷ Cfr. la Risoluzione del Ministero delle Finanze del 5 novembre 1974, n. 1016.

⁵¹⁸ Cfr. la Risoluzione del Ministero delle Finanze del 17 giugno 1992, n. 9/204; in tal senso anche la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 14 novembre 2002, n. 356/E.

dell'immagine alla promozione del prodotto, quale oggetto dell'obbligo gravante in capo allo *sponsee*⁵¹⁹, e dall'altro hanno previsto come elemento tipico delle spese di rappresentanza il carattere della gratuità, intesa come mancanza di un corrispettivo o di una specifica controprestazione a carico del destinatario dei beni o servizi erogati⁵²⁰. Non essendo tale carattere rinvenibile nelle sponsorizzazioni è da escludere che i costi ad esse connessi possano essere ricondotti nell'alveo delle spese di rappresentanza⁵²¹.

Maggiori incertezze permangono a livello giurisprudenziale, dal momento che l'orientamento più recente della Cassazione tende a qualificare come spese di rappresentanza quelle sostenute per iniziative volte ad accrescere l'immagine ed il prestigio dell'impresa e come spese di pubblicità e propaganda quelle sostenute per la realizzazione di iniziative tendenti, prevalentemente anche se non esclusivamente, alla pubblicizzazione di prodotti, marchi e servizi o comunque dell'attività svolta⁵²².

Con riferimento alle spese di sponsorizzazione, la giurisprudenza ritiene che esse costituiscano spese di rappresentanza ove il contribuente non provi che all'attività sponsorizzata sia riconducibile una "*diretta aspettativa di ritorno commerciale*"⁵²³. Si tratta di un'interpretazione coerente con quell'orientamento dei giudici di legittimità che pone a carico del contribuente l'onere di provare la sussistenza del requisito dell'inerenza, in caso di dubbio collegamento tra la spesa e l'attività dell'impresa⁵²⁴.

Le cautele adottate dai giudici di legittimità e la riqualificazione dei costi come spese di rappresentanza costituiscono espedienti volti ad arginare possibili fenomeni di retrocessione allo *sponsor* della somma versata, anche qualora l'Amministrazione non evochi, né tantomeno provi in giudizio, l'effettiva esistenza di tale condotta⁵²⁵.

⁵¹⁹ v. l'art. 120 del D.lgs. n. 42/2004.

⁵²⁰ v. l'art. 1, comma 33, lett. p) della L. n. 244/2007, il D.M. del 19 novembre 2008 e la Circolare dell'Agenzia delle Entrate 13 luglio 2009, n. 34/E.

⁵²¹ v. la Circolare 13 luglio 2009 n. 34/E dell'Agenzia delle Entrate; A. BORGOGGIO, *Le sponsorizzazioni alle associazioni sportive sono sempre spese di pubblicità fino a 200.000 euro – Commento*, in Fisco n. 43 del 2015, pag. 1-4192.

⁵²² Cass., sez. V, 15 aprile 2011, n. 8679; Cass., sez. VI, 5 marzo 2012, n. 3433.

⁵²³ Cfr., tra le altre, Cass., sez. V, 30 dicembre 2014, n. 27482; Ord. del 5 marzo 2012, n. 3433; n. 28689 e 28690 del 2017 e 14473 del 2018.

⁵²⁴ Cass. 16 maggio 2007, n. 11205; Cass. 26 gennaio 2007, n. 1709; Cass. 11 febbraio 2009, n. 3305; Cass. 21 dicembre 2009, n. 26851; Cass. 116 settembre 2011, n. 8930. Per una breve analisi dell'onere della prova in ordine al requisito dell'inerenza v. S. D'ANDREA, *Contratto di sponsorizzazione*, in Dir. prat. prof. n. 38 del 2013, pag. 31.

⁵²⁵ E. MARCHETTI - R. LUPI, *Stereotipi, sostanza e riserve mentali sulla sponsorizzazione*, in Dialoghi tributari, n. 6 del 2013, pag. 602; G. FERRANTI, *Le spese per le sponsorizzazioni tra pubblicità e rappresentanza*, in Corr. trib. n. 29 del 2013, pag. 2294.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Una questione particolare che ha formato oggetto di oscillanti orientamenti interpretativi della giurisprudenza di legittimità riguarda la necessità che sussista un legame territoriale tra l'attività esercitata dall'impresa che sostiene la spesa di sponsorizzazione ed il luogo in cui si trova l'evento sponsorizzato⁵²⁶.

Sul punto, i giudici di legittimità hanno ritenuto che debba esistere un nesso tra il luogo in cui si svolge l'evento sponsorizzato e quello in cui risiede la potenziale clientela dello *sponsor*, essendo tale nesso necessario per dimostrare il “*concreto vantaggio che nello specifico contesto territoriale ne avrebbero potuto ritrarre le attività (...) in termini di allargamento della clientela e di incremento dei ricavi*”⁵²⁷.

A tale orientamento restrittivo, dovuto probabilmente al medesimo timore che l'operazione potesse celare la retrocessione di somme allo *sponsor*, si contrappone un diverso orientamento, in via di consolidamento, che non richiede la sussistenza di un “*legame territoriale tra l'offerta pubblicitaria e l'area geografica in cui l'impresa svolge la propria attività*”, ferma restando la necessità che quest'ultima dimostri il concreto vantaggio che la sponsorizzazione può arrecare alla sua attività⁵²⁸.

Sebbene in alcuni casi concreti la soluzione adottata dai giudici di legittimità appaia ragionevole, l'applicazione generalizzata del principio da essi enunciato andrebbe tuttavia a colpire anche le sponsorizzazioni prive di intenti fraudolenti e finirebbe per alimentare il clima di incertezza che mina l'attrattività delle *sponsorships*.

Si avverte dunque l'esigenza di un intervento legislativo volto a definire il regime fiscale delle sponsorizzazioni in modo chiaro ed univoco, in un'ottica agevolativa ma nel rispetto dei principi che presidono alla determinazione del reddito di impresa, con particolare riferimento al principio di inerenza⁵²⁹.

⁵²⁶ G. FERRANTI, *Spese di pubblicità e rappresentanza: tra vecchio e nuovo regime*, in Fisco, n. 1 del 2019, pag. 12.

⁵²⁷ Cass., sez. V, 26 novembre 2014 n. 25100, 30 dicembre 2014, n. 27482, e 27 maggio 2015, n. 10914.

⁵²⁸ v. *ex multis* Cass., sez. V, 25 febbraio 2015, n. 3770 e 7 settembre 2018, n. 21775.

⁵²⁹ L'afferenza dei costi sostenuti all'attività svolta dallo *sponsor* costituisce un tratto comune alla disciplina fiscale dei contratti di sponsorizzazione in diversi ordinamenti giuridici. Per quanto riguarda gli Stati Uniti, la normativa di riferimento stabilisce quanto segue: “*you can usually deduct as a business expense the cost of institutional or goodwill advertising to keep your name before the public if it relates to business you reasonably expect to gain in the future*” (cfr. IRS, Publication 535, Business Expenses, Chapter 11 Other Expenses, page 43). Previsioni analoghe si rinvencono nell'ordinamento britannico, dove le spese di sponsorizzazione costituiscono costi deducibili se sono sostenuti “*wholly and exclusively for the purposes of the trade*” (cfr. HMRC internal manual, *Business Income Manual, Specific deductions: advertising: sponsorship: purpose*), e nell'ordinamento francese, dove l'articolo 39-1-7° del Code general des impôts stabilisce che “*les dépenses engagés dans le cadre de manifestations de caractère philanthropique, éducatif,*

In via generale, è ormai pacifico che l'inerenza dei costi debba essere intesa non in termini di “*esplicita e diretta connessione*” ad una specifica componente reddituale ma come afferenza ad un'attività “potenzialmente” idonea a produrre utili⁵³⁰.

Sul piano probatorio, l'onere di dimostrare l'inerenza del costo grava sul contribuente solo in caso di “*dubbio collegamento della componente reddituale negativa con l'impresa*”. Qualora si tratti di costi “*fisiologicamente riconducibili alla sfera imprenditoriale*”, spetta all'Amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare l'insussistenza del requisito in questione⁵³¹.

In materia di sponsorizzazioni, secondo la già ricordata giurisprudenza di legittimità, l'inerenza sembra essere il criterio sul quale basare la qualificazione dei costi di sponsorizzazione come spese di pubblicità o rappresentanza, a seconda che vi sia o meno un nesso tra l'attività sponsorizzata e l'attività svolta dall'impresa; solo qualora vi sia tale nesso potrà operare il regime fiscale proprio delle spese di pubblicità.

In dottrina, se alcuni autori⁵³² si limitano ad auspicare l'espressa qualificazione delle sponsorizzazioni come “spese di pubblicità”, altri⁵³³ optano per una soluzione più accorta, volta ad assimilare le spese di sponsorizzazione alle spese di pubblicità ed a consentire la deducibilità di queste ultime per un importo non superiore ad un certo ammontare dei ricavi; ciò consentirebbe di determinare forfaitariamente il limite entro il quale tali spese possono ritenersi inerenti⁵³⁴.

scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et de connaissances scientifiques françaises, lorsqu'elles sont exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation”.

⁵³⁰ Cass., sez. V, 21 gennaio 2009, n. 1465; 25 novembre 2011, n. 24930.

⁵³¹ Cass., sez. V, 27 aprile 2012, n. 6548.

⁵³² L. STAROLA, *Proposte fiscali per la valorizzazione del patrimonio culturale*, cit.

⁵³³ G. FERRANTI, *Le spese per sponsorizzazioni devono risultare effettivamente “utili” per l'impresa che le sostiene*, in Corr. trib. n. 7 del 2015, pag. 479.

⁵³⁴ Si tratta di una soluzione già discussa in sede parlamentare; cfr. “Atto Camera Ordine del Giorno 9/1750/7” presentato da Gian Luigi Pegolo venerdì 27 ottobre 2006 nella seduta n. 061 La Camera, premesso che: il secondo comma dell'articolo 108 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, stabilisce che le spese di pubblicità e propaganda sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute, ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi; non è affatto infrequente il caso, con evidenti effetti elusivi, di una sensibile sproporzione tra l'ammontare del volume di affari conseguito e l'ammontare delle spese di pubblicità e propaganda dedotte in un esercizio; si rende conseguentemente necessario porre un valido deterrente al ricorso ad eccessive spese di pubblicità e propaganda non strettamente correlate all'ammontare dei ricavi dichiarati, ad adottare provvedimenti tesi a garantire la necessità esplicita in premessa, in particolare prevedendo che l'ammontare deducibile delle spese di pubblicità e propaganda, in ogni singolo esercizio, non possa comunque superare il 5 per cento dei corrispettivi delle cessioni di beni e servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa. 9/1750/7.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Ad un risultato analogo si potrebbe giungere prevedendo l'integrale deducibilità fino ad un certo ammontare delle spese di sponsorizzazione come spese di pubblicità volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante mediante una specifica attività del beneficiario. Non si tratterebbe di un limite massimo alla deducibilità di tali somme quanto di un limite entro il quale queste ultime si considererebbero, per presunzione assoluta, spese di pubblicità integralmente deducibili; resterebbe dunque ferma la possibilità per il contribuente di dimostrare la sussistenza dei presupposti per la deducibilità della parte eccedente. Si tratterebbe di una soluzione analoga a quella adottata per le spese di sponsorizzazione sostenute dalle associazioni sportive dilettantistiche⁵³⁵, in relazione alle quali l'Amministrazione finanziaria ha stabilito due condizioni:

1) i corrispettivi erogati devono essere destinati alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante;

2) il soggetto sponsorizzato deve svolgere una specifica attività a fronte dell'erogazione ricevuta⁵³⁶.

Non manca tuttavia chi, alla luce di una variegata casistica in cui l'interesse alla sponsorizzazione risulta estraneo all'impresa *sponsor*, sottolinea, in un'ottica sostanzialistica, che in tali ipotesi il titolo alla deduzione dovrebbe essere determinato in base al motivo che ha indotto lo *sponsor* ad erogare la somma allo *sponsee* (fermo restando che in linea di principio le spese di sponsorizzazione dovrebbero rientrare tra quelle di pubblicità)⁵³⁷.

Per quanto concerne le imposte indirette, le operazioni di sponsorizzazione sono assoggettabili ad IVA in quanto la natura onerosa dell'accordo, l'esistenza di prestazioni contrapposte e la realizzazione di una pubblicità per lo *sponsor* consentono di ritenere

⁵³⁵ Il riferimento è all'art. 90, comma 8, della L. 289 del 2002, ai sensi del quale: "*Il corrispettivo in denaro o in natura in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche e fondazioni costituite da istituzioni scolastiche, nonché di associazioni sportive scolastiche che svolgono attività nei settori giovanili riconosciuta dalle Federazioni sportive nazionali o da enti di promozione sportiva costituisce, per il soggetto erogante, fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a 200.000 euro, spesa di pubblicità, volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante mediante una specifica attività del beneficiario, ai sensi dell'articolo 74, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*".

⁵³⁶ Cfr. la Circolare del 22 aprile 2003 n. 21/E e la Risoluzione del 23 giugno 2010 n. 57/E dell'Agenzia delle Entrate.

⁵³⁷ R. LUPI, *Forzature interpretative, per sospetti di frode e "sponsorizzazioni pilotate" da terzi*, in E. MARCHETTI - R. LUPI, *Stereotipi, sostanza e riserve mentali sulla sponsorizzazione*, in *Dialoghi tributari*, n. 6 del 2013, pag. 602.

sussistente il presupposto oggettivo. Per quanto riguarda il presupposto soggettivo, qualora lo *sponsee* sia un ente non commerciale, occorre considerare che la sponsorizzazione costituisce comunque una forma atipica di pubblicità commerciale, attività considerata, ai sensi dell' articolo 4, comma 5, lett. i), del DPR n. 633/1972, "*in ogni caso commerciale*" ancorché esercitata da enti pubblici; può dunque trovare applicazione l'art. 4, quarto comma, del predetto decreto, a norma del quale per gli enti non commerciali si considerano effettuate nell'esercizio dell'impresa soltanto le prestazioni rese nell'esercizio di attività commerciali⁵³⁸.

Con riferimento alle sponsorizzazioni c.d. tecniche (che ricorrono quando lo sponsor conferisce beni e servizi afferenti all'attività dello *sponsee*), occorre specificare che si tratta di operazioni qualificabili come operazioni permutative, con conseguente tassazione separata, ai sensi dell'art. 11 del DPR n. 633/1972, e determinazione della base imponibile in relazione al "valore normale" delle prestazioni..

Con il D.lgs. n. 175/2014 è stato modificato l'art. 74 del DPR n. 633/1972 e le operazioni di sponsorizzazione sono state ricondotte alla regola generale della forfetizzazione della detrazione dell'IVA passiva nella misura del 50% (anziché tale misura era pari al 10%)⁵³⁹.

Con riferimento alle prestazioni rese dallo *sponsee* nell'ambito della propria attività, può venire in rilievo il regime di esenzione di cui all'art. 10, n. 22), del DPR n. 633/1972, ai sensi del quale sono esenti da IVA "*le prestazioni proprie delle biblioteche, discoteche e simili e quelle inerenti alla visita di musei, gallerie, pinacoteche, monumenti, ville, palazzi, parchi, giardini botanici e zoologici e simili*".

Sul piano dell'imposizione indiretta non si rinvencono criticità ulteriori rispetto a quelle di carattere generale concernenti le operazioni permutative, che non rientrano tra quelle per le quali l'art. 80 della Direttiva 2006/112/UE prevede espressamente il ricorso al valore normale⁵⁴⁰, ed il regime di esenzione, che rischia di tradursi in una maggiorazione del prezzo finale a causa della indetraibilità dell'IVA sugli acquisiti.

⁵³⁸ Cfr. la Risoluzione dell'11 luglio 2005 n. 88/E dell'Agenzia delle Entrate.

⁵³⁹ Cfr. la Circolare del 19 febbraio 2015 n. 6/E dell'Agenzia delle Entrate.

⁵⁴⁰ G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, 2016, Torino, pag. 688. Nella prassi amministrativa trova regolarmente applicazione la disposizione che impone di determinare la base imponibile dell'IVA relativa ad operazioni permutative in base al valore normale (cfr., tra le altre, la Risoluzione del 14 dicembre 2007 n. 373/E dell'Agenzia delle Entrate).

4.2 Le concessioni

Tradizionalmente, la fattispecie concessoria è stata definita come la fattispecie nella quale vengono sussunti tutti quei casi in cui la Pubblica Amministrazione “*attribuisce a soggetti terzi, con il loro consenso, il godimento di utilità relative a beni pubblici (demaniali e patrimoniali indisponibili), oppure la possibilità di esercitare pubblici servizi o di realizzare opere pubbliche o di compiere l’una e l’altra cosa insieme (costruzione dell’opera ed esercizio del servizio cui l’opera è destinata)*”⁵⁴¹.

Sempre all’istituto della concessione sono state poi ricondotte le fattispecie aventi come oggetto specifica attività che costituiscono pubblica funzione e le sovvenzioni. Alcuni autori poi, in considerazione della nozione oggettiva di “servizio pubblico”, riconducono alla nozione di “concessione” anche quelle fattispecie aventi ad oggetto attività economiche non riservate alla Pubblica Amministrazione ma assoggettate a programmi, indirizzi e controlli pubblici, nonché le attività caratterizzate dalla sussistenza di poteri di indirizzo e di governo in capo alla Pubblica Amministrazione.

Si tratta di ipotesi tra loro eterogenee, accomunate dalla (sola) riconducibilità del provvedimento nel novero dei provvedimenti ampliativi della sfera giuridica del privato, a fronte dei quali quest’ultimo vanta un interesse legittimo di tipo pretensivo.

All’interno della fattispecie concessoria si suole operare una serie di distinzioni.

Sotto il profilo dell’oggetto, si suole tradizionalmente distinguere tra concessioni di servizi pubblici, concessioni di lavori pubblici e concessioni di beni pubblici.

Sotto il profilo strutturale, si suole distinguere tra le concessioni c.d. costitutive, che ricorrono quando il provvedimento conferisce al privato la titolarità di una situazione giuridica nuova della quale non era titolare nemmeno la Pubblica Amministrazione concedente, e le concessioni c.d. traslative, con le quali la Pubblica Amministrazione trasferisce al privato alcune potestà delle quali essa è titolare.

In questa seconda categoria rientrano le c.d. concessioni di beni e di servizi.

Le concessioni di beni sono quelle concessioni con le quali la pubblica amministrazione conferisce al privato diritti reali o personali su beni dei quali

⁵⁴¹ D. SORACE - C. MARZUOLI, *Concessioni amministrative*, Digesto, 1989.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l’Università Luiss nell’Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell’autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell’Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

l'Amministrazione ha la disponibilità esclusiva; tra queste rientrano le concessioni aventi ad oggetto beni demaniali e beni appartenenti al patrimonio indisponibile.

Le concessioni di servizi sono le concessioni attraverso le quali viene conferito al privato “*il diritto esclusivo ad esercitare determinate attività in ordine ad una categoria di beni e servizi di cui il potere pubblico abbia assunto la gestione*”⁵⁴².

Lo strumento concessorio comporta lo svolgimento di un'attività amministrativa da parte del privato ed è stato perciò ricondotto nella categoria dell'esercizio privato di funzioni pubbliche. Sul punto, alcuni autori sottolineano che soltanto la concessione di beni pubblici avrebbe mantenuto tale connotazione, dal momento che le concessioni di servizi e lavori pubblici avrebbero risentito del processo di liberalizzazione economica di matrice europea e non sarebbero pertanto più connotate dalla costituzione o dal trasferimento di funzioni pubbliche in capo al soggetto privato⁵⁴³.

Diverse sono le teorie emerse in ordine alla natura giuridica delle concessioni.

Secondo una prima impostazione, assunta dai cc.dd. anticontrattualisti, le dichiarazioni di volontà della pubblica amministrazione e del privato costituirebbero due atti distinti ed il rapporto concessorio sorgerebbe per effetto del solo atto espressivo della volontà della Pubblica Amministrazione. In quest'ottica, la dichiarazione del privato costituirebbe solo un presupposto od una condizione di efficacia dell'atto di concessione, a seconda che intervenga prima o dopo quest'ultimo⁵⁴⁴.

Tale ricostruzione poneva tuttavia il problema di assicurare alle implicazioni patrimoniali della concessione la medesima stabilità propria dei negozi tra privati.

A tale problema di pose rimedio attraverso il ricorso alla figura della c.d. concessione-contratto, elaborata dalla giurisprudenza fin dall'inizio del ventesimo secolo. I fautori di tale orientamento sottolineano la compresenza di due atti distinti che compongono la fattispecie concessoria: un provvedimento amministrativo, che

⁵⁴² In questi termini v. E. SILVESTRI, *Concessione amministrativa*, in Enc. Dir., VIII, 1961.

⁵⁴³ In tal senso V. LOPILATO, *Manuale di diritto amministrativo*, seconda edizione, Torino, 2020, pag. 1050; tra le forme di esercizio privato di pubbliche funzioni menziona il concessionario di pubblici servizi anche P. PATRITO, *L'esercizio privato di pubbliche funzioni: introduzione*, in Giur. It., n. 6 del 2010, pag. 1471. Sul tema v. *funditus* G. ZANOBINI, *L'esercizio privato delle funzioni e dei servizi pubblici*, in *Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano*, a cura di Orlando, II, 3, Milano, 1935.

⁵⁴⁴ La tesi della natura pubblicistica della concessione di pubblici servizi è sostenuta in A. ROMANO, *La concessione di pubblico servizio*, in *La concessione di pubblico servizio*, (a cura di) G. PERICU – A. ROMANO – V. SPAGNOLO VIGORITA, 1995, 11.

costituisce la fonte del rapporto concessorio, ed un contratto di diritto privato, che ne regola gli aspetti patrimoniali e sancisce gli obblighi reciproci gravanti sulle parti.

La figura della concessione-contratto trova il proprio fondamento nell'idea secondo la quale soltanto i provvedimenti amministrativi possono disporre di oggetti di natura pubblicistica, essendo tali provvedimenti gli unici strumenti idonei ad assicurare il perseguimento dell'interesse pubblico che la legge demanda all'Amministrazione. Una volta che quest'ultima abbia manifestato attraverso il provvedimento la propria disponibilità a disporre dell'interesse pubblico, il rapporto può essere ulteriormente regolato dalle parti nell'esercizio della propria autonomia negoziale⁵⁴⁵.

L'esigenza di scindere i due atti e di ricorrere alla figura della concessione-contratto derivava dalla ritenuta inammissibilità dei c.d. contratti ad oggetto pubblico, vale a dire dei contratti aventi un oggetto che fuoriesce dal potere dispositivo delle parti.

Tale esigenza è venuta meno a seguito dell'introduzione dell'art. 11 nella L. n. 241/1990 relativo agli accordi (c.d. verticali) tra il privato e la Pubblica Amministrazione.

Come è noto, tale disposizione prevede la possibilità per l'Amministrazione procedente di concludere accordi con i privati interessati *“al fine di determinare il contenuto discrezionale del provvedimento finale ovvero in sostituzione di questo”*.

Tali accordi devono rivestire la forma scritta, salvo che la legge stabilisca diversamente e soggiacciono ai principi sanciti in materia di obbligazioni e contratti nella misura in cui essi siano compatibili e sempre che non sia diversamente stabilito.

Discussa è la natura giuridica di tali accordi.

Secondo una prima tesi, che valorizza elementi come la collocazione nell'ambito di un procedimento amministrativo, la previsione di un generale potere di recesso per motivi di pubblico interesse e la giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo, essi avrebbero natura pubblicistica; tra i fautori di tale tesi si distingue poi tra chi li definisce *“contratti di diritto pubblico”* e chi ne esclude la natura contrattuale, propendendo per una qualificazione in termini di *“fattispecie bilaterali non contrattuali”*.

⁵⁴⁵ B. GILBERTI, *La concessione di pubblico servizio tra sistematiche nazionali e diritto comunitario*, in *Dir. amm.*, 1 del 2011, pag. 191.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Proprio alla categoria dei “contratti ad oggetto pubblico” ex art. 11 la tesi oggi prevalente riconduce le concessioni⁵⁴⁶, sebbene alcuni autori circoscrivano tale qualificazione alle sole concessioni aventi ad oggetto l’esercizio di pubbliche funzioni o servizi, dal momento che quelle concernenti il mero esercizio di un’attività di impresa con assunzione del rischio da parte del privato sarebbero veri e propri contratti⁵⁴⁷.

Ai sostenitori della tesi pubblicistica si contrappone chi propugna la tesi privatistica valorizzando il riferimento alla disciplina privatistica ex art. 11, comma 2, della L. 241/1990 e l’utilizzo del termine “accordi” in analogia con l’art. 1321 c.c.

Quanto alle modalità di affidamento delle concessioni di beni pubblici, la giurisprudenza amministrativa ha da tempo affermato l’applicabilità dei principi di pubblicità, trasparenza, non discriminazione posti a tutela della concorrenza, quantomeno nelle ipotesi in cui il bene pubblico abbia rilevanza economica e sia suscettibile di essere utilizzato proficuamente dal privato. Da ciò deriva l’obbligo dell’Amministrazione che intenda affidare o rinnovare una concessione di espletare una gara, sia pure informale, nel rispetto dei principi dell’evidenza pubblica⁵⁴⁸.

Sul punto, la giurisprudenza del Consiglio di Stato ha affermato che anche in presenza di una concessione di un bene pubblico l’Amministrazione è tenuta ad espletare una procedura competitiva per la scelta del concessionario, in quanto *“l’assegnazione di un bene pubblico suscettibile di sfruttamento economico introduce una barriera all’ingresso al mercato”*, determinando in tal modo una lesione ai suddetti principi posti a tutela della concorrenza. Nella medesima pronuncia i giudici amministrativi hanno inoltre precisato che anche a seguito dell’entrata in vigore del Trattato di Lisbona *“l’indifferenza comunitaria alla qualificazione nominale delle fattispecie consente di sottoporre ai principi sull’evidenza pubblica l’affidamento di concessioni su beni pubblici, senza che a ciò osti la deduzione relativa all’occasionale partecipazione del privato all’esercizio dei pubblici poteri”*⁵⁴⁹.

⁵⁴⁶ V. *ex multis*, anche F. FRACCHIA, *Concessione amministrativa*, in Enc. Dir., 2007, secondo cui *“la disciplina degli accordi assurge a normativa residualmente applicabile alle concessioni ove non sussistano per esse regole peculiari”*.

⁵⁴⁷ V. LOPILATO, *Manuale di diritto amministrativo*, cit. pag. 659.

⁵⁴⁸ R. CHIEPPA - R. GIOVAGNOLI, *Manuale di Diritto Amministrativo*, IV Edizione, Giuffrè, Milano, 2018, pag. 428-429.

⁵⁴⁹ Cons. Stato, sez. V, 31 maggio 2011, n. 3250.

Con particolare riguardo ai beni di interesse storico-artistico, l'utilizzo dello strumento concessorio ed il ricorso a procedure ad evidenza pubblica sono espressamente previsti dall'art. 115 del D.lgs. n. 42/2004 quale forma di "gestione indiretta" delle attività di valorizzazione dei predetti beni⁵⁵⁰.

Tale disposizione prevede, in particolare, che le Amministrazioni proprietarie dei beni di interesse culturale possano optare per la concessione a terzi dell'attività di valorizzazione di tali beni, mediante procedure ad evidenza pubblica e la valutazione comparativa di specifici progetti. La gestione indiretta deve essere realizzata nel rispetto dei livelli minimi uniformi di qualità delle attività di valorizzazione su beni di appartenenza pubblica fissati dal Ministero, dalle Regioni e dagli altri enti territoriali⁵⁵¹.

L'istituto della concessione presenta taluni profili di rilevanza fiscale.

Per quanto concerne le imposte sui redditi, occorre considerare che i principali componenti reddituali positivi e negativi conseguiti dal concessionario sono costituiti, rispettivamente, dalle tariffe o dai prezzi praticati per la cessione di beni o la prestazione di servizi e dagli ammortamenti dei costi sostenuti per la realizzazione dell'opera⁵⁵².

Per quanto riguarda i componenti positivi, essi sono ordinariamente imponibili secondo le regole dettate dal DPR n. 917/1986 in materia di reddito di impresa.

Quanto ai componenti negativi, l'impresa potrà dedurre gli ammortamenti derivanti dal diritto di concessione dell'opera, che viene iscritto nell'attivo dello stato patrimoniale in seguito alla capitalizzazione dei costi di costruzione della stessa opera, alla stregua di quanto previsto dall'art. 103 del DPR n. 917/1986.

In particolare, i costi connessi alla realizzazione dell'opera sono ammortizzabili ai sensi dell'art. 102 o 103 del DPR n. 917/1986, a seconda che essi siano inquadrati tra le

⁵⁵⁰ Alla gestione "indiretta" dei beni di interesse culturale si affianca la gestione c.d. diretta, che viene attuata mediante l'utilizzo di strutture organizzative interne alle pubbliche amministrazioni. La scelta tra le due forme di gestione deve essere compiuta mediante una valutazione comparativa condotta in termini alla sostenibilità economico-finanziaria e di efficacia sulla base di obiettivi previamente definiti (v. art. 115, comma 4, del D.lgs. n. 42/2004).

⁵⁵¹ All'art. 115 del D.lgs. n. 42/2004, oltre che ad una pluralità di circolari e regolamenti direttamente o indirettamente riconducibili al Ministero per i beni e le attività culturali, si riconosce il merito di aver garantito l'unitarietà della disciplina a livello nazionale, diversamente dagli altri settori dei servizi alla persona il cui regime di concorrenza viene disciplinato in modo frastagliato da una pluralità di normative di fonte regionale (in tal senso P. MICHARA, *Contrattazione e servizi "relazionali" ai sensi delle direttive comunitarie 2014/23/UE e 2014/24/UE. Spunti per un inquadramento*, in Riv. it. dir. pubbl. com., n. 2 del 2016, pag. 461).

⁵⁵² V. UCKMAR - PIERPAOLO ANGELUCCI, *Aspetti giuridici e fiscali del Project financing*, in Dir. prat. trib., n. 5 del 2002.

attività materiali o immateriali⁵⁵³. Indipendentemente dall'adozione dell'una o dell'altra modalità di contabilizzazione, in relazione ai beni gratuitamente devolvibili al termine della concessione, in luogo dei suddetti artt. 102 e 103 del DPR n. 917/1986 l'impresa concessionaria potrà optare per l'ammortamento finanziario ai sensi dell'art. 104 del medesimo decreto, con conseguente ripartizione del costo sostenuto per la realizzazione dell'opera sul numero totale degli anni della concessione⁵⁵⁴.

Al fine di comprendere meglio la disciplina esame giova soffermarsi brevemente sulla distinzione tra le due diverse topologie di ammortamento.

L'ammortamento c.d. tecnico risponde essenzialmente all'esigenza dell'impresa di ripartire il costo del bene strumentale tra i diversi esercizi in cui si prevede di utilizzarlo, tenendo conto del fisiologico deperimento fisico e tecnico del bene stesso.

Attraverso l'ammortamento tecnico si valorizza l'apporto del bene al ciclo produttivo, tenendo conto della concreta perdita di valore, e si dà piena attuazione al principio di competenza economica, in virtù del quale i costi devono essere imputati ai periodi di imposta in cui si manifestano i ricavi che essi contribuiscono a produrre⁵⁵⁵.

Tale forma di ammortamento, tuttavia, assolve ad una mera funzione di ripartizione del costo relativo ai beni c.d. ad utilità pluriennale e non tiene conto né dell'andamento gestionale né del piano economico dell'impresa concessionaria; essa non considera, dunque, le esigenze di equilibrio finanziario che l'impresa solitamente avverte quando la concessione ha ad oggetto anche la realizzazione dell'opera pubblica.

A tali esigenze risponde l'ammortamento c.d. finanziario, che costituisce un regime funzionale tanto alla ripartizione dei costi quanto al tendenziale recupero del capitale investito⁵⁵⁶, la cui previsione si giustifica in considerazione dell'esigenza di *“stabilizzare, di esercizio in esercizio, le quote di ammortamento concorrenti alla formazione del*

⁵⁵³ L'oscillazione tra l'una e l'altra modalità di contabilizzazione dei costi connessi alla realizzazione dell'opera di pubblica utilità è dovuta alla mancanza di un principio contabile nazionale di riferimento, che induce le imprese non *IAS adopter* ad optare o per la prassi contabile da tempo adottata dalle società italiane o per l'applicazione delle regole dell'interpretazione IFRIC 12 applicate dalle società *IAS adopter* (per un approfondimento sul tema v. L. GAIANI, *Project financing: problemi aperti in materia contabile e di reddito di impresa*, in Fisco n. 32 del 2014, pag.1-3136).

⁵⁵⁴ Per un approfondimento in materia di IVA v. M. AULENTA, *L'applicabilità dell'Iva ai contributi pubblici*, in Riv. dir. trib. n. 12 del 2014, pag. 1239.

⁵⁵⁵ Sulla correlazione con il principio di competenza v. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, parte speciale*, 2012, Milano, pag. 138.

⁵⁵⁶ Per un approfondimento del tema v. M. BEGHIN, *L'ammortamento finanziario dei beni gratuitamente devolvibili nel quadro del “nuovo” art. 104 del Tuir*, in Rass. trib., n. 5 del 2004, pag. 1579.

*reddito e di garantire l'esaurimento del procedimento di deduzione nell'arco temporale nel quale si sviluppa il rapporto concessorio, anche in presenza di beni aventi vita utile superiore alla durata della concessione*⁵⁵⁷.

La quota di ammortamento finanziario deducibile viene determinata dividendo il costo dei beni, diminuito degli eventuali contributi erogati dal concedente, per il numero di anni di durata della concessione, considerando tali anche le frazioni.

Se la suddetta durata viene modificata, la quota deducibile è proporzionalmente ridotta o aumentata a partire dall'esercizio in cui la modifica è convenuta.

Prima dell'attuale formulazione dell'art. 104, comma 2, del DPR n. 917/1986, l'orientamento seguito dall'Amministrazione finanziaria in ordine al regime fiscale dei contributi alle concessionarie per la realizzazione di opere pubbliche gratuitamente devolvibili da un lato escludeva che tali contributi fossero assimilabili ai contributi in conto capitale (e fossero quindi sopravvenienze attive) e che essi costituissero proventi assoggettabili ad altro titolo all'imposta sui redditi, dall'altro li escludeva dal costo dell'investimento da ammortizzare, pur in assenza di una previsione in tal senso.

L'interpretazione seguita dall'Amministrazione trovava il proprio fondamento nella particolare natura del contributo in esame, la cui erogazione non era finalizzata ad incrementare la ricchezza dell'impresa concessionaria ma costituiva l'investimento del concedente nell'opera destinata ad essere devoluta al termine della concessione.

Sebbene alcuni autori criticassero la scelta dell'Amministrazione di configurare i contributi in esame alla stregua di contributi non tassabili, tali contributi non erano sottratti all'imposizione sul reddito ma concorrevano indirettamente alla determinazione di esso sotto forma di minori quote di ammortamento o come ricavo differito, accreditato a conto economico per competenza con l'iscrizione di risconti passivi⁵⁵⁸.

L'orientamento di cui si tratta è stato poi confermato dalla Risoluzione del 27 dicembre 2002, n. 395/E, intervenuta sotto la vigenza del nuovo art. 104, comma 2.

La disposizione successiva, dettata dal comma 3 dell'art. 104, disciplina le conseguenze derivanti dall'eventuale mutamento del costo dei beni ammortizzabili.

⁵⁵⁷ M. TRIVELLIN, *Di alcuni aspetti fiscali dell'espropriazione per pubblica utilità*, in Riv. dir. trib., m. 1 del 2012, pag. 92.

⁵⁵⁸ D. BUONO, *I contributi per le opere realizzate in concessione*, in Corr. trib., n. 7 del 2004, pag. 562.

Se si verifica un incremento o un decremento del costo dei beni (ad esempio per effetto di sostituzione a costi superiori o inferiori, di ampliamenti o ammodernamenti), la quota di ammortamento deducibile viene rispettivamente aumentata o diminuita a partire dall'esercizio in cui si è verificato l'incremento o in decremento, in misura pari al relativo ammontare diviso per il numero di anni residui di durata della concessione.

Infine, l'ultimo comma dell'art. 104 prevede una particolare modalità di ammortamento finanziario, a quote differenziate, in relazione alle concessioni che hanno ad oggetto la realizzazione e l'esercizio di opere pubbliche. In particolare, tale disposizione stabilisce che per tale tipologia di concessioni sono ammesse in deduzione quote di ammortamento finanziario differenziate da calcolare sull'investimento complessivo realizzato. Le quote di ammortamento sono determinate nei singoli casi in rapporto proporzionale alle quote previste nel piano economico-finanziario della concessione, includendo nel costo ammortizzabile gli interessi passivi anche in deroga alle disposizioni di cui all'art. 110, comma 1, del DPR n. 917/1986.

Inoltre, al fine di incentivare lo svolgimento delle attività di valorizzazione dei beni culturali da parte dei privati, in dottrina⁵⁵⁹ è stata prospettata l'introduzione di un nuovo modello di agevolazione tributaria plasmato sulle discipline previste in relazione alle attività di ricerca e sviluppo, con particolare riguardo al c.d. *Patent Box*⁵⁶⁰. In tal modo, si incentiverebbe il ricorso allo strumento concessorio anche in un settore, quale quello dei beni culturali, caratterizzato da una minore redditività anche a causa dell'esistenza di vincoli pubblicistici che impediscono al concessionario di gestire liberamente l'opera.

Tale nuova fattispecie agevolativa si sostanzierebbe in un regime opzionale che comporterebbe la detassazione del reddito derivante dallo sfruttamento economico di un bene di interesse culturale in misura pari alla proporzione avente quale denominatore il

⁵⁵⁹ F. PISTOLESI, *Il ruolo delle agevolazioni fiscali nella gestione dei beni culturali in tempi di crisi*, cit.

⁵⁶⁰ Con l'espressione *Patent Box* si indica quella particolare agevolazione istituita dalla L. n. 190/2014 e consistente nella detassazione parziale ai fini IRES ed IRAP (nella misura del 30% per il 2015, del 40% per il 2016 e del 50% per i periodi di imposta successivi) dei proventi derivanti dall'utilizzo diretto o indiretto di una serie di beni immateriali quali le opere dell'ingegno, i brevetti industriali e i marchi di impresa. È anche prevista la detassazione della plusvalenza derivante dalla cessione dei predetti beni, a condizione che, entro il secondo periodo di imposta successivo alla vendita, almeno il 90% del relativo corrispettivo venga reinvestito nella manutenzione e nello sviluppo di altri beni sottoposti al regime agevolato (per un approfondimento v., *ex multis*, M. D'ORSOGNA - A. SBROIACCA - D. STEVANATO - RL, *Patent box" tra calcolo dei ricavi agevolabili e utilizzazione dei costi come limite al beneficio*, in *Dialoghi tributari* n. 1 del 2015 pag. 70).

totale delle spese inerenti ai beni di interesse culturale e quale numeratore i costi afferenti alle attività di valorizzazione dei medesimi beni. A fronte di tale regime agevolato, si potrebbe prevedere che al contribuente non spetti alcuna altra agevolazione.

Trattandosi di un'agevolazione fiscale, anche tale misura dovrebbe confrontarsi con il dettato costituzionale, ed in particolare con l'art. 53 della Costituzione.

Non sembra, peraltro, che si possa dubitare della legittimità costituzionale del c.d. *Cultural box*, dal momento che tale regime andrebbe ad agevolare coloro che traggono un reddito dallo sfruttamento economico dei beni di interesse culturale in misura effettivamente proporzionale all'ammontare degli oneri che questi soggetti sostengono in relazione alle attività di protezione e promozione, "*superando così l'ordinario criterio presuntivo di minor redditività dei beni di interesse culturale*".

In quest'ottica, sembrerebbe che l'ipotetico beneficio in esame, lungi dal derogare al principio di capacità contributiva, sia volto ad assicurarne la piena attuazione, giacché tale principio, come si è detto, impone al legislatore di istituire un regime fiscale che rifletta l'effettiva capacità contributiva del contribuente e di assoggettare a regimi fiscali differenti situazioni che denotano una diversa attitudine alla contribuzione.

Ad ogni modo, anche a voler ritenere che l'agevolazione sopra prospettata arrechi un *vulnus* al principio di capacità contributiva, essa potrebbe ugualmente essere considerata costituzionalmente legittima in quanto preordinata all'attuazione di valori e principi dotati di pari rango costituzionale e, dunque, soggetti ad un giudizio di bilanciamento con il principio di capacità contributiva⁵⁶¹.

Il riferimento è, in particolare, agli artt. 9 e 118 della Costituzione.

Il primo, come più volte ricordato, impone alla Repubblica l'obbligo di provvedere alla tutela del patrimonio storico ed artistico della Nazione.

Il secondo impone a Stato, Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni di favorire l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli e associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale, in ossequio al principio di sussidiarietà orizzontale.

⁵⁶¹ Per quanto il principio di capacità contributiva costituisca un principio cardine dell'ordinamento tributario, esso non può essere ritenuto assoluto ed inderogabile, stante l'inesistenza di valori costituzionali "tiranni", sottratti a qualsiasi giudizio di bilanciamento con valori ed interessi di pari rango.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

4.3 Il *project financing*

Il “*project financing*” è un peculiare fenomeno nato negli ordinamenti di *common law* e diffusosi in quelli di *civil law* attraverso la prassi del commercio internazionale⁵⁶².

Per quanto riguarda l’ordinamento italiano, il *project financing* è stato introdotto dalla L. del 18 novembre 1998, n. 415 (c.d. legge Merloni-ter), che modificava la L. dell’11 febbraio 1994, n. 109.

In linea generale, l’istituto in esame consiste in un’operazione negoziale plurilaterale in base alla quale un soggetto privato (c.d. promotore) propone alla Pubblica Amministrazione la realizzazione di un’opera di pubblico interesse o di pubblica utilità.

A fronte del sostenimento dell’onere economico correlato alla realizzazione dell’opera il privato ottiene dall’amministrazione il diritto di gestirla⁵⁶³.

Più precisamente, sul piano giuridico il *project financing* è costituito da una “*sommatoria di singoli contratti (contratti di fornitura, di appalto, di finanziamento, di garanzia, di società, di concessione di costruzione e gestione/di management) che ne costituiscono la struttura*”⁵⁶⁴. Secondo la tesi prevalente, la vicenda alla base del *project financing* sarebbe costituita da una pluralità di atti funzionalmente collegati⁵⁶⁵, che darebbero vita ad una fattispecie negoziale atipica con causa complessa⁵⁶⁶.

Sul piano economico-finanziario, esso costituisce una tecnica di finanziamento alternativa rispetto alle altre forme di finanziamento delle imprese.

Generalmente, gli istituti di credito valutano il merito creditizio di un’impresa tenendo conto della relativa consistenza patrimoniale e dell’esistenza di beni sui quali costituire eventuali cause legittime di prelazione sotto forma di garanzie reali.

⁵⁶² V. LOPILATO, *Trust e Project financing” dopo la Merloni ter*, in *Trust e attività fiduciarie*, 2001, 338.

⁵⁶³ R. GAROFOLI, *Compendio di diritto amministrativo*, cit.

⁵⁶⁴ M. MISCALI, *Aspetti fiscali del project financing*, LIUC Papers, Pubblicazione periodica del Libero Istituto Universitario Carlo Cattaneo, (Castellana), n. 6, febbraio, 1994, 2.

⁵⁶⁵ Si parla di collegamento negoziale quando le parti pongono in essere una pluralità di contratti distinti che pur conservando la loro individualità, sono preordinati alla realizzazione di un’operazione economica unitaria e sono quindi avvinti da un nesso di interdipendenza; in tal caso si parla propriamente di “collegamento funzionale” (v. C. M. BIANCA, *Il contratto*, Milano 2019, pag. 437-438).

⁵⁶⁶ V. LOPILATO, *Il Trust e la finanza di progetto*, in *Giu. comm.*, gennaio-febbraio 2003, pag. 97/1.

In presenza di un'operazione di *project financing*, tale valutazione viene effettuata avendo riguardo alla qualità del progetto ed alla idoneità dello stesso a generare un flusso di cassa tale da consentire il rimborso del prestito erogato⁵⁶⁷.

Il primo elemento caratterizzante della finanza di progetto è dunque la capacità dell'opera pubblica di "autofinanziarsi", con la conseguenza che il ricorso al modello di partenariato di cui si tratta viene solitamente limitato alle opere idonee a generare flussi di cassa sufficienti a restituire le somme ricevute dall'impresa per la realizzazione del progetto, oltre che a coprirne i costi operativi ed a garantire un apprezzabile margine di profitto al privato promotore dell'iniziativa di *project financing*⁵⁶⁸.

Ulteriori caratteristiche della finanza di progetto sono la costituzione di una società veicolo avente quale oggetto sociale esclusivo la realizzazione e la gestione del progetto, al fine di realizzare un effetto di separazione patrimoniale, e l'elaborazione di un equilibrato piano di riparto dei rischi tra i soggetti coinvolti nell'operazione⁵⁶⁹.

Per quanto riguarda i modelli di *project financing* la normativa attuale, dettata dal D.lgs. n. 50/2016, ne contempla solamente due, diversamente dal previgente Codice dei contratti pubblici (contenuto nel D.lgs. n. 163/2006) che ne prevedeva quattro.

Il primo dei due predetti modelli è quello disciplinato dai commi 1-14 dell'art. 183 del D.Lgs. n. 50/2016 e consiste in una forma di *project financing* ad iniziativa pubblica basata sul c.d. sistema del promotore monofase, che implica la scelta del promotore che presenta il miglior progetto preliminare. Più in particolare, tale modello implica che si tratti di lavori pubblici o di lavori di pubblica utilità inseriti negli strumenti di programmazione formalmente approvati dall'Amministrazione aggiudicatrice, finanziabili in tutto od in parte con capitali privati, e che la predetta Amministrazione affidi una concessione ponendo a base di gara il progetto di fattibilità, mediante la pubblicazione di un bando finalizzato alla presentazione di offerte che contempli l'utilizzo di risorse totalmente o parzialmente a carico dei proponenti.

⁵⁶⁷ V. LOPILATO, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., pag. 1050.

⁵⁶⁸ In dottrina si suole distinguere tra le opere c.d. calde, che sono quelle potenzialmente idonee a produrre reddito, e le opere c.d. fredde, rappresentate da quelle opere che non sono redditizie o comunque non lo sono in misura tale da garantire la remunerazione delle risorse impiegate dai privati (v. G. MANFREDI, *La finanza di progetto dopo il d.lgs. n. 152 del 2008*", in *Dir. amm.* 2009, pag. 429).

⁵⁶⁹ V. LOPILATO, *Manuale di diritto amministrativo*, cit. pag. 1051.

Il secondo modello è quello disciplinato dai successivi commi 15 e 16 e consiste in una forma di *project financing* ad iniziativa interamente privata.

Più in particolare, il suddetto comma 15 consente ai privati di presentare alle Amministrazioni aggiudicatrici proposte relative alla realizzazione in concessione⁵⁷⁰ di lavori pubblici o di pubblica utilità non presenti negli strumenti di programmazione approvati dall'Amministrazione aggiudicatrice in base alla normativa vigente; tali proposte devono contenere un progetto preliminare, un piano economico-finanziario asseverato e la specificazione delle caratteristiche del servizio e della gestione.

A seguito della presentazione della suddetta proposta, l'Amministrazione aggiudicatrice valuta, entro il termine perentorio di tre mesi, la fattibilità della proposta, invitando eventualmente il proponente ad apportare le modifiche necessarie.

Successivamente il progetto di fattibilità, eventualmente modificato, viene inserito negli strumenti di programmazione approvati dall'Amministrazione aggiudicatrice sulla base della normativa vigente ed è posto in approvazione; una volta approvato, tale progetto viene posto a base di gara, alla quale viene invitato il proponente⁵⁷¹.

⁵⁷⁰ Il successivo comma 16 specifica che la proposta del privato può riguardare, in alternativa alla concessione, tutti i contratti di partenariato pubblico-privato.

⁵⁷¹ Ai sensi dell'art. 15 del D.lgs. n. 50/2016, "gli operatori economici possono presentare alle amministrazioni aggiudicatrici proposte relative alla realizzazione in concessione di lavori pubblici o di lavori di pubblica utilità, incluse le strutture dedicate alla nautica da diporto, non presenti negli strumenti di programmazione approvati dall'amministrazione aggiudicatrice sulla base della normativa vigente. La proposta contiene un progetto di fattibilità, una bozza di convenzione, il piano economico-finanziario asseverato da uno dei soggetti di cui al comma 9, primo periodo, e la specificazione delle caratteristiche del servizio e della gestione. Nel caso di strutture destinate alla nautica da diporto, il progetto di fattibilità deve definire le caratteristiche qualitative e funzionali dei lavori e del quadro delle esigenze da soddisfare e delle specifiche prestazioni da fornire, deve contenere uno studio con la descrizione del progetto e i dati necessari per individuare e valutare i principali effetti che il progetto può avere sull'ambiente e deve essere integrato con le specifiche richieste dal Ministero delle infrastrutture e dei trasporti con propri decreti. Il piano economico-finanziario comprende l'importo delle spese sostenute per la predisposizione della proposta, comprensivo anche dei diritti sulle opere dell'ingegno di cui all'articolo 2578 del codice civile. La proposta è corredata dalle autodichiarazioni relative al possesso dei requisiti di cui al comma 17, dalla cauzione di cui all'articolo 93, e dall'impegno a prestare una cauzione nella misura dell'importo di cui al comma 9, terzo periodo, nel caso di indizione di gara. L'amministrazione aggiudicatrice valuta, entro il termine perentorio di tre mesi, la fattibilità della proposta. A tal fine l'amministrazione aggiudicatrice può invitare il proponente ad apportare al progetto di fattibilità le modifiche necessarie per la sua approvazione. Se il proponente non apporta le modifiche richieste, la proposta non può essere valutata positivamente. Il progetto di fattibilità eventualmente modificato è inserito negli strumenti di programmazione approvati dall'amministrazione aggiudicatrice sulla base della normativa vigente ed è posto in approvazione con le modalità previste per l'approvazione di progetti; il proponente è tenuto ad apportare le eventuali ulteriori modifiche chieste in sede di approvazione del progetto; in difetto, il progetto si intende non approvato. Il progetto di fattibilità approvato è posto a base di gara, alla quale è invitato il proponente. Nel bando l'amministrazione aggiudicatrice può chiedere ai concorrenti, compreso il proponente, la presentazione di eventuali varianti al progetto. Nel bando è specificato che il promotore

Sul piano fiscale, oltre alle regole dettate dagli artt. 102,103 e 104 del DPR n. 917/1986 - già viste nel paragrafo relativo all'istituto della concessione amministrativa - l'ordinamento detta regole particolari in tema di deducibilità degli interessi passivi.

In via generale, la normativa fiscale pone dei limiti alla deducibilità degli interessi passivi al fine di prevenire fenomeni di sottocapitalizzazione delle imprese finalizzati all'erosione della base imponibile, attuata tramite la deduzione degli interessi passivi dovuti in relazione ai finanziamenti contratti al fine di reperire risorse finanziarie.

L'art. 96 del DPR n. 917/1986, recante la suddetta normativa⁵⁷², aveva formato oggetto di un intervento normativo realizzato con il D.lgs. n. 142/2018, volto a adeguare le limitazioni poste alla deducibilità degli interessi passivi dalla norma nazionale alle regole contenute nella Direttiva n. 1164/2016/UE (c.d. ATAD)⁵⁷³.

In sede di attuazione di tale Direttiva, il D.lgs. n. 142/2018 ha apportato al testo del suddetto art. 96 una serie di modifiche, una delle quali, riguardante i finanziamenti delle opere infrastrutturali pubbliche, ha suscitato alcune perplessità.

può esercitare il diritto di prelazione. I concorrenti, compreso il promotore, devono essere in possesso dei requisiti di cui al comma 8, e presentare un'offerta contenente una bozza di convenzione, il piano economico-finanziario asseverato da uno dei soggetti di cui al comma 9, primo periodo, la specificazione delle caratteristiche del servizio e della gestione, nonché le eventuali varianti al progetto di fattibilità; si applicano i commi 4, 5, 6, 7 e 13. Se il promotore non risulta aggiudicatario, può esercitare, entro quindici giorni dalla comunicazione dell'aggiudicazione, il diritto di prelazione e divenire aggiudicatario se dichiara di impegnarsi ad adempiere alle obbligazioni contrattuali alle medesime condizioni offerte dall'aggiudicatario. Se il promotore non risulta aggiudicatario e non esercita la prelazione ha diritto al pagamento, a carico dell'aggiudicatario, dell'importo delle spese per la predisposizione della proposta nei limiti indicati; nel comma 9. Se il promotore esercita la prelazione, l'originario aggiudicatario ha diritto al pagamento, a carico del promotore, dell'importo delle spese per la predisposizione dell'offerta nei limiti di cui al comma 9”.

⁵⁷² Ai sensi dell'art. 96 del DPR n. 917/1986 “*gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati, compresi quelli inclusi nel costo dei beni ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lettera b), sono deducibili in ciascun periodo d'imposta fino a concorrenza dell'ammontare complessivo: a) degli interessi attivi e proventi finanziari assimilati di competenza del periodo d'imposta; b) degli interessi attivi e proventi finanziari assimilati riportati da periodi d'imposta precedenti ai sensi del comma 6. L'eccedenza degli interessi passivi e degli oneri finanziari assimilati rispetto all'ammontare complessivo degli interessi attivi e proventi finanziari assimilati di cui alle lettere a) e b) del comma 1 è deducibile nel limite dell'ammontare risultante dalla somma tra il 30 per cento del risultato operativo lordo della gestione caratteristica del periodo d'imposta e il 30 per cento del risultato operativo lordo della gestione caratteristica riportato da periodi d'imposta precedenti ai sensi del comma 7. A tal fine si utilizza prioritariamente il 30 per cento del risultato operativo lordo della gestione caratteristica del periodo d'imposta e, successivamente, il 30 per cento del risultato operativo lordo della gestione caratteristica riportato da periodi d'imposta precedenti, a partire da quello relativo al periodo d'imposta meno recente”.*

⁵⁷³ v. l'art. 4 della Direttiva 1164/2016/UE, c.d. Direttiva ATAD (Anti-Tax Avoidance Directive), con la quale l'Unione Europea, aderendo agli standard elaborati dall'OCSE nell'ambito del c.d. progetto BEPS, ha introdotto una serie di norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

In particolare, le difficoltà erano legate all'espunzione dal testo dell'art. 96 degli esoneri soggettivi dalla deducibilità limitata, ivi compreso quello riconosciuto a taluni contribuenti operanti nel settore delle opere pubbliche, ed alla sostituzione di tali esoneri con la previsione dell'integrale deducibilità degli interessi passivi su prestiti assunti per finanziare un progetto infrastrutturale pubblico.

Il nuovo testo normativo, in vigore a partire dal periodo di imposta 2019, aveva creato alcuni problemi applicativi, specialmente in presenza di società costituite al fine di realizzare un intervento di *project financing*⁵⁷⁴.

A tali criticità ha posto rimedio il DL del 26 ottobre 2019, n. 124, che ha modificato il testo dell'art. 96 del DPR n. 917/1986 prevedendo l'integrale deducibilità degli interessi passivi ed agli oneri finanziari assimilati che presentino le seguenti caratteristiche:

a) sono relativi a prestiti, utilizzati per finanziare un progetto infrastrutturale pubblico a lungo termine, che non sono garantiti né da beni appartenenti al gestore del progetto infrastrutturale pubblico diversi da quelli afferenti al progetto infrastrutturale stesso né da soggetti diversi dal gestore del progetto infrastrutturale pubblico;

b) il soggetto gestore del progetto infrastrutturale pubblico a lungo termine è residente, ai fini fiscali, in uno Stato dell'Unione europea;

c) i beni utilizzati per la realizzazione del progetto infrastrutturale pubblico a lungo termine e quelli la cui realizzazione, miglioramento, mantenimento costituiscono oggetto del progetto si trovano in uno Stato dell'Unione europea⁵⁷⁵.

Infine, la costituzione di un soggetto giuridico nuovo (la c.d. società di progetto) comporta l'operatività del regime del riporto integrale delle perdite, che ai sensi dell'art. 84 del DPR n. 917/1986 viene riservato alle c.d. *start-up* per i primi tre esercizi.

Al di fuori delle disposizioni contenute nel DPR n. 917/1986 l'unica disposizione fiscale introdotta dal legislatore al fine di promuovere il ricorso all'istituto del *project financing* è rappresentata dall'art. 1 del DL n. 83/2012, che assoggetta gli interessi relativi ai titoli di debito emessi per finanziare il progetto (c.d. *project bond*) alla medesima aliquota prevista per gli interessi relativi ai titoli di Stato.

⁵⁷⁴ L. GAIANI, *Deducibilità degli interessi passivi più ampia nel project financing*, in Fisco, n. 43 del 2019, pag. 4123.

⁵⁷⁵ Art. 96, comma 8, del DPR n. 917/1986.

In merito al rapporto del peculiare regime fiscale cui soggiace una società di progetto costituita nell'ambito di un'operazione di *project financing* con il principio di capacità contributiva enunciato dall'art. 53 Cost. è stato osservato che esso trova la propria giustificazione non tanto nella mancanza di attitudine alla contribuzione in capo alla suddetta società quanto nella circostanza che quest'ultima, sopportando interamente i rischi e gli oneri connessi alla realizzazione di un'opera pubblica, sostiene essa stessa la spesa pubblica al cui finanziamento è finalizzata la contribuzione dei consociati⁵⁷⁶.

Tanto detto in ordine alla disciplina del *project financing* occorre svolgere alcune considerazioni in merito all'utilizzo di tale istituto nel settore dei beni culturali, considerato anche che da tempo se ne auspica una maggiore valorizzazione in relazione, ad esempio, alle attività di ristrutturazione ed innovazione dei musei⁵⁷⁷.

Sotto la vigenza del precedente Codice dei contratti pubblici l'ammissibilità del *project financing* nel settore in questione è stata riconosciuta dall'Autorità di Vigilanza sui contratti pubblici, che ha affermato la conformità all'art. 197, comma 3, del D.lgs. n. 163/2006⁵⁷⁸ della concessione ai privati della gestione temporanea di beni culturali sottoposti a tutela ai sensi del D.lgs. n. 42/2004, essendo la fruizione pubblica di tali beni compatibile con la gestione privata di una parte minoritaria degli stessi⁵⁷⁹.

Nello stesso senso si è pronunciato il Consiglio di Stato, secondo il quale sarebbe contraddittorio pensare che la disciplina dei beni culturali *“da un lato, preveda l'istituto del project financing e, dall'altro, escluda (...) la possibilità di dare provvisoriamente in gestione al concessionario parte della struttura realizzata”*; del resto *“proprio la previsione del project financing dimostra che la fruizione pubblica può essere compatibile con la gestione privata di una parte (minoritaria) del bene culturale”*⁵⁸⁰.

La possibilità di ricorrere alla finanza di progetto sembrerebbe trovare conferma nell'art. 115 del D.lgs. n. 42/2004 relativo al “contratto di servizio”, che disciplina i

⁵⁷⁶ P. BARABINO, *Il bilanciamento tra la capacità contributiva, le spese pubbliche e il tempo nel project financing: un regime*, in Riv. trim. dir. trib., fasc. 2, 2017.

⁵⁷⁷ v. la Relazione finale del 31 ottobre 2013 della Commissione per il rilancio dei beni culturali e del turismo e per la riforma del Ministero in base alla disciplina sulla revisione della spesa.

⁵⁷⁸ Ai sensi dell'art. 197, comma 3, del D.lgs. n. 163/2006 *“La disciplina della parte II, titolo III, capo III (promotore finanziario e società di progetto), si applica all'affidamento di lavori e servizi relativi ai beni culturali, nonché alle concessioni di cui agli articoli 115 e 117 del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, secondo le modalità stabilite dal regolamento di cui all'articolo 5.”*

⁵⁷⁹ v. la deliberazione n. 37 del 2009,

⁵⁸⁰ Cons. Stato, sez. VI, 11 luglio 2008, n. 3507.

rapporti con i concessionari dell'attività di valorizzazione e che deve contenere una serie di elementi comuni al contratto di *project financing*, come il progetto di gestione, i tempi di attuazione ed i livelli quantitativi delle attività e dei servizi da erogare⁵⁸¹.

Sebbene il ricorso alla finanza di progetto nel settore culturale possa ritenersi astrattamente possibile, occorre tuttavia verificarne i concreti margini di applicazione.

Innanzitutto, occorre considerare che il ricorso al *project financing* nel suddetto settore sconta inevitabilmente una serie di limiti legati alla necessità di assicurare il pieno rispetto degli interessi pubblici connessi alla valenza culturale del bene, in *primis* gli interessi alla salvaguardia ed alla fruibilità del patrimonio storico-artistico.

Sotto questo profilo, la giurisprudenza amministrativa ha precisato che il ricorso al *project financing* nel settore dei beni di interesse culturale è ammissibile a condizione che il bene sia principalmente utilizzato per il perseguimento di finalità di interesse pubblico coerenti con il valore culturale che esso esprime e sempre a condizione che ne siano garantite la conservazione e la fruizione da parte della collettività.

Proprio sulla base di tali considerazioni è stata esclusa la legittimità della procedura indetta dal Comune di Parma in relazione alla ristrutturazione di un complesso monumentale situato al centro della città e denominato "Ospedale Vecchio", a seguito della quale era stato selezionato il progetto presentato da un'Ati che prevedeva, a seguito della ristrutturazione, la destinazione di circa il 44% della superficie del predetto complesso monumentale ad uso alberghiero e commerciale.

Il TAR Emilia Romagna ha ritenuto illegittima la procedura, in quanto la suddetta destinazione avrebbe compromesso la pubblica fruizione dell'edificio storico⁵⁸².

Inoltre, occorre considerare la normativa di tutela dettata dal D.lgs. n. 42/2004.

Tale normativa, infatti, prevede un duplice ordine di autorizzazioni che possono interferire con l'istituto del *project financing* ed impedirne la piena operatività⁵⁸³:

⁵⁸¹ S. CAVALIERE, *Project financing e beni culturali*, in Euro-Balkan Law and Economics Review, n. 1/2019, pag. 98-113.

⁵⁸² v. TAR Emilia Romagna, sez. I, 4 dicembre 2007, n. 618 (v. il commento di M. VERONELLI, *Il project financing nei beni culturali*, in Giornale dir. amm., n. 7 del 2008).

⁵⁸³ Corte dei Conti, Sezione centrale di controllo sulla gestione delle amministrazioni dello Stato, Iniziative di partenariato pubblico – privato nei processi di valorizzazione dei beni culturali, Deliberazione del 4 agosto 2016, n. 8/2016/G.

- un controllo preventivo della Soprintendenza sul progetto e sull'esecuzione dei lavori, volto a prevenire manomissioni o alterazioni idonee a pregiudicare gli elementi distintivi del bene di interesse culturale (art. 21 del D.lgs. n. 42/2004);
- un controllo della Soprintendenza sull'uso del bene, diretto ad evitare che esso possa pregiudicarne la corretta conservazione e rovinare il decoro della relativa immagine (artt. 57-bis e 106 del D.lgs. n. 42/2004).

Inoltre, la disciplina in materia di beni culturali non chiarisce in relazione a quale livello di progettazione debba intervenire l'autorizzazione del Ministero. Conseguentemente, stando alla normativa attualmente vigente, *“l'approvazione preventiva del progetto preliminare non può ritenersi esaurire il regime dei controlli riservati all'autorità di tutela, né impedire il vaglio della stessa sul prosieguo dell'attività di progettazione e sulla successiva fase di esecuzione dei lavori”*⁵⁸⁴.

Ma l'esistenza di vincoli pubblicistici all'attività di gestione dei beni culturali oggetto dell'intervento di pubblica utilità e l'incertezza normativa non sono gli unici fattori idonei a disincentivare il ricorso al *project financing* nel settore della cultura.

Tale settore, infatti, viene generalmente considerato scarsamente redditizio⁵⁸⁵ e tale considerazione finisce inevitabilmente per minare l'attrattività di un istituto, quale quello del *project financing*, che, come già ricordato, si fonda sulla capacità delle opere pubbliche di autofinanziarsi e di assicurare al privato un adeguato ritorno economico.

A questo aspetto critico si potrebbe porre rimedio attraverso la previsione di agevolazioni fiscali volte ad incentivare i privati a ricorrere alla finanza di progetto.

Già in passato il legislatore era intervenuto a sostegno delle società di progetto costituite dalle imprese assegnatarie di contratti di costruzione e gestione di infrastrutture autostradali sulla base di operazioni di finanza di progetto.

Più precisamente, l'art. 18 della L. n. 183/2011 prevede tre tipi di benefici⁵⁸⁶.

⁵⁸⁴ Corte dei Conti, Sezione centrale di controllo sulla gestione delle amministrazioni dello Stato, Iniziative di partenariato pubblico – privato nei processi di valorizzazione dei beni culturali, Deliberazione del 4 agosto 2016, n. 8/2016/G.

⁵⁸⁵ Sull'applicazione del *project financing* al settore dei beni culturali, si v. A. LEO TARASCO, *La redditività del patrimonio culturale*, Torino, 2006, 88-91; A. LEO TARASCO, *La valorizzazione del patrimonio culturale tra «project financing» e gestione diretta: la difficile sussidiarietà orizzontale*, in Riv. giur. ed., 2005, III, 108 ss.

⁵⁸⁶ G. ANDREANI - F. GIOMMONI, *Gli incentivi fiscali per la realizzazione di nuove infrastrutture autostradali*, in Corr. trib. n. 46 del 2011, pag. 3838.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

In *primis*, tale disposizione ha introdotto la possibilità di compensare le imposte sui redditi e l'IRAP generate durante il periodo della concessione con il contributo a fondo perduto erogato dal soggetto pubblico nell'ambito di questo tipo di operazioni.

In *secundis*, si prevede la possibilità di compensare anche l'IVA con il suddetto contributo a fondo perduto, nel rispetto della disciplina europea in materia di IVA.

Da ultimo, si prevede un'agevolazione di natura non fiscale rappresentata dal riconoscimento al concessionario di un contributo in conto esercizio pari all'ammontare del canone dovuto dal concessionario stesso ad ANAS ai sensi della L. n. 296/2006.

Per quanto le suddette misure siano certamente espressive di un *favor* verso l'istituto del *project financing*, esse non parrebbero tuttavia pienamente idonee ad incentivarne il ricorso in un settore, come quello dei beni culturali, connotato da una scarsa redditività, dovuta anche alla necessità di rispettare una serie di vincoli ed interessi di natura pubblicistica nella gestione economica dell'opera realizzata.

In quest'ottica, sarebbe probabilmente più opportuno introdurre misure volte ad alleviare la posizione fiscale dell'impresa concessionaria senza imporre a quest'ultima l'inconveniente legato alla perdita del contributo erogato dal soggetto pubblico.

Anche con riferimento alle concessioni affidate a seguito di una procedura di *project financing* si potrebbe, ad esempio, ipotizzare l'introduzione del "*Cultural box*" di cui si è trattato nel paragrafo relativo alle concessioni, modellato sulle agevolazioni concesse in relazione ai redditi derivanti dallo sfruttamento dei beni immateriali.

In tal modo, il reddito conseguito dal soggetto che risultasse cessionario dell'opera di interesse culturale verrebbe detassato in misura proporzionale agli oneri sostenuti in relazione all'intervento realizzato.

4.4 Le forme "speciali" di partenariato

L'art. 150 del D.lgs. n. 150/2016, oltre a disporre l'applicabilità della procedura di cui all'art. 19 del medesimo decreto anche all'affidamento di contratti di sponsorizzazione relativi a beni di interesse culturale, prevede anche la possibilità per il Ministero per i beni e le attività culturali di attivare "forme speciali di partenariato", al

fine di assicurare la fruizione del patrimonio culturale della Nazione e di favorire la ricerca scientifica applicata alla tutela dei medesimi beni.

In particolare, il Ministero per i beni e le attività culturali può instaurare le suddette forme di partenariato con enti e organismi pubblici e con soggetti privati, al fine di consentire il recupero, il restauro, la manutenzione programmata, la gestione, l'apertura alla pubblica fruizione e la valorizzazione di beni culturali immobili, attraverso procedure semplificate di individuazione del *partner* privato analoghe o ulteriori rispetto a quelle di cui all'art. 19 del suddetto D.lgs. n. 50/2016.

5. La tecnologia come fattore di sviluppo in ambito culturale

L'apparato normativo attualmente vigente nel settore dei beni culturali, seppure estremamente articolato, non appare ancora del tutto idoneo a regolare compiutamente le conseguenze fiscali derivanti dall'impiego di strumenti tecnologici in ambito culturale. Si tratta di una lacuna non di poco conto, considerate le notevoli opportunità di crescita ed innovazione che il settore tecnologico offre sul piano sia della valorizzazione, intesa come migliore fruibilità, sia della tutela del patrimonio culturale.

Sotto il primo profilo, alle tecnologie ICT si possono riconoscere tre ruoli⁵⁸⁷.

In *primis*, esse possono essere utilizzate per la “digitalizzazione” dei prodotti culturali, che divengono in tal modo accessibili anche a distanza⁵⁸⁸.

Del resto, l'utilità degli strumenti che consentono al pubblico di accedere a prodotti culturali anche da remoto è stata evidenziata dalla recente emergenza epidemiologica che ha indotto il Mibact ad istituire una nuova pagina sul relativo sito istituzionale volta ad aggregare attraverso la creazione di sei sezioni (Musei, Libri, Cinema, Musica, Educazione e Teatro) le numerose iniziative virtuali organizzate dai luoghi della cultura statale, dal mondo dello Spettacolo, della Musica e dell'Audiovisivo⁵⁸⁹.

Significativo in tal senso è il comma 10 dell'art. 183 del DL n. 34/2020, che al fine di incentivare la ripresa delle attività culturali stanziava 10 milioni di euro per il 2020 per la realizzazione ad opera del Ministero per i beni e le attività culturali di una piattaforma digitale volta a consentire la fruizione del patrimonio culturale e di spettacoli. Tale disposizione prevede la possibilità di stabilire incentivi e condizioni affinché gli operatori beneficiari dei finanziamenti pubblici di cui al DL n. 91/2013 e della L. del 14 novembre 2016, n. 220, forniscano o producano contenuti per la piattaforma medesima.

⁵⁸⁷ E. SBARBARO, *Codice dei beni culturali e diritto d'autore: recenti evoluzioni nella valorizzazione e nella fruizione del patrimonio culturale*, in Riv. dir. ind. 2016, pag. 63, fasc. 2, del 1° aprile 2016.

⁵⁸⁸ In tal senso le iniziative più significative sono rappresentate dalla creazione di siti web che riproducono i contenuti culturali dei musei e degli archivi convenzionati e dalla istituzione di “biblioteche digitali” ad opera della pubblica amministrazione. Con riferimento ai primi, si pensi ad esempio al sito web del museo MAXXI di Roma (www.fondazionemaxxi.it) ed all'iniziativa denominata “*Google Arts & Culture*” (consultabile sul sito <https://www.google.com/culturalinstitute/beta/?hl=it>); con riferimento alle seconde, l'elenco delle biblioteche digitali italiane è consultabile sul sito dell'Associazione Italiana Biblioteche <http://www.aib.it/aib/lis/Ipi04d.htm3#01>.

⁵⁸⁹ La pagina è consultabile al seguente link: https://www.beniculturali.it/mibac/export/MiBAC/sito-MiBAC/Contenuti/MibacUnif/Comunicati/visualizza_asset.html_422536076.html

In *secundis*, lo sviluppo tecnologico rende possibile la creazione di piattaforme volte ad agevolare la fruizione dei beni culturali, garantendo altresì una gestione più ordinata del flusso turistico; si pensi, ad esempio, alle applicazioni che suggeriscono il percorso al visitatore del museo, illustrando al contempo le opere in esposizione.

Da ultimo, si deve considerare l'utilizzo di tecnologie informatiche nello svolgimento di una serie di attività accessorie, quali le attività di vendita dei biglietti e di prenotazione di visite guidate, nonché nella creazione di nuovi prodotti culturali.

Sotto il secondo profilo, occorre sottolineare che le tecnologie ICT danno accesso a nuove modalità di finanziamento delle attività di restauro, protezione e manutenzione del patrimonio culturale. Tra esse riveste un'importanza particolare lo strumento del c.d. *crowd-funding*, di cui si avvalgono sia le piattaforme che operano quali intermediari nella raccolta dei fondi, lucrando sulla commissione ad essi spettante per ogni operazione conclusa⁵⁹⁰, sia quei soggetti che si pongono quali beneficiari diretti dei fondi destinati a finanziare gli interventi⁵⁹¹ o i prodotti da essi promossi⁵⁹².

In via generale, esistono quattro principali tipologie di *crowd-funding*:

- l'*equity crowd-funding*, che consiste nella raccolta di capitale di rischio tramite appositi portali autorizzati dalla Consob⁵⁹³;
- il c.d. *social lending* (o *peer-to-peer lending*), che consiste nella raccolta di denaro tramite internet, e nella sua erogazione in forma di prestito ad un'ampia serie di mutuatari, a fronte di un corrispettivo finanziario⁵⁹⁴;

⁵⁹⁰ È il caso, ad esempio della piattaforma denominata DeRev, che contempla la possibilità di creare e finanziare progetti appartenenti alla categoria "Arte e cultura".

⁵⁹¹ È il caso, ad esempio, di LoveItaly, associazione che, senza scopo di lucro, si occupa della tutela, della protezione e della valorizzazione del patrimonio culturale italiano.

⁵⁹² Per una disamina più approfondita del ruolo innovativo svolto dalle piattaforme di crowdfunding rispetto agli intermediari "tradizionali" cfr. A. ORDANINI - L. MICELI - M. PIZZETTI - A. PARASURAMAN, "*Crowd-funding: transforming customers into investors through innovative service platforms*", *Journal of Service Management*, Vol. 22 Iss: 4, pp.443 – 470.

⁵⁹³ L'*equity crowdfunding* rappresenta la tipologia di crowdfunding che maggiormente necessita di una disciplina specifica, "*dal momento che promuove offerte al pubblico che comportano l'acquisto di quote societarie, conducendo il risparmiatore ad effettuare investimenti illiquidi e, dunque, ad alto rischio*" (cfr. il documento "*Il crowdfunding, quadro normativo, aspetti operativi e opportunità*", del 31 luglio 2015 della Fondazione Nazionale dei Commercialisti). Tale tipologia di finanziamento è attualmente regolata dagli artt. 50 *quinquies* e ss. del D.lgs. n. 58/1998, introdotto dal D.L. n. 179/2012, e dai Regolamenti di attuazione emanati dalla Consob con la delibera n. 18592 del 2013 e la successiva delibera modificativa n. 19520 del 2016.

⁵⁹⁴ Anche tale forma di *crowd-funding* dovrebbe formare oggetto di una disciplina normativa ad hoc, volta a "*chiarire il quadro normativo del c.d. social lending, in modo da facilitare la consapevolezza degli operatori del comparto circa i vincoli derivanti dalle esistenti riserve di attività e prevenire, in linea con*

- il *reward-based crowd-funding*, che rappresenta una forma di partecipazione al finanziamento di un progetto in cambio di una ricompensa;
- il *donation-based crowd-funding*, che consiste nella mera erogazione di una somma di denaro, senza alcuna controprestazione.

Nell'ambito del presente lavoro l'analisi sarà incentrata sui modelli di *reward-based* e *donation-based crowd-funding*, che non richiedono una regolamentazione specifica dal momento che essi non pongono problemi di tutela del pubblico risparmio.

5.1 Il *crowd-funding*: criticità legislative e prospettive di riforma

Come si è accennato nel paragrafo precedente, l'utilizzo della tecnologia nel settore della cultura, se da un lato fa sorgere una serie di problematiche⁵⁹⁵, dall'altro presenta una serie di potenzialità legate, in particolare, alla possibilità di riprodurre le immagini dei beni culturali, consentendone così la fruibilità anche a distanza, di creare nuovi prodotti culturali ricompresi nella categoria dei beni culturali immateriali - espressivi della "*identità culturale collettiva*" menzionata dall'art. 7-bis del D.lgs. n. 42/2004 - e di avvalersi del *crowd-funding* quale strumento di finanziamento degli interventi di manutenzione, protezione e restauro dei beni di interesse storico-artistico.

Per quanto concerne la riproduzione delle immagini dei beni culturali, particolare rilievo assumono le disposizioni di cui agli artt. 107, 108 e 117 del D.lgs. n. 42/2004, che disciplinano, rispettivamente, la riproduzione dei beni culturali, i canoni o corrispettivi dovuti a fronte di tale riproduzione ed i c.d. servizi per il pubblico, tra i quali rientra anche l'utilizzazione commerciale della riproduzione dei beni.

Sul predetto art. 108 ha inciso profondamente il DL. n. 83/2014 nell'ottica della liberalizzazione della riproduzione del patrimonio culturale.

Innanzitutto, il comma 3 del suddetto DL n. 83/2014 è stato modificato mediante l'ampliamento dell'esclusione dall'obbligo di corrispondere il suddetto canone di

gli orientamenti internazionali, lo sviluppo dello shadow banking system" (cfr. Banca d'Italia Documento per la consultazione "*Disposizioni di vigilanza raccolta del risparmio dei soggetti diversi dalle banche*", Novembre 2015); allo stato attuale tuttavia non risulta che tale disciplina sia stata ancora adottata.

⁵⁹⁵ A. LAZZARO, *Innovazione tecnologica e patrimonio culturale tra diffusione della cultura e regolamentazione*, cit.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

concessione anche ai privati che richiedano o che eseguano tale riproduzione per uso personale o motivi di studio⁵⁹⁶ ovvero per finalità di valorizzazione dei beni stessi.

Ma il vero “*cuore*” della liberalizzazione operata dal Decreto *Art bonus* è rappresentato dall’introduzione del comma 3-*bis* nell’art. 108 del D.lgs. n. 42/2004⁵⁹⁷.

Tale disposizione considera in ogni caso “*libere*”, se svolte senza scopo di lucro e per finalità di studio, di ricerca, di libera manifestazione del pensiero o espressione creativa, e di promozione della conoscenza del patrimonio culturale le seguenti attività:

1) la riproduzione di beni culturali diversi dai beni archivistici sottoposti a restrizioni di consultabilità ai sensi del capo III del presente titolo⁵⁹⁸;

2) la divulgazione con ogni mezzo delle immagini di beni culturali legittimamente acquisite, cosicché esse non possano essere ulteriormente riprodotte a scopo di lucro.

La prevista esenzione dal canone dovuto per la riproduzione di beni culturali concessa dall’Amministrazione competente denota un *favor* del legislatore verso l’impiego di mezzi tecnologici, laddove essi consentano di attuare la suddetta riproduzione per finalità di conoscenza, fruibilità e valorizzazione dei beni culturali.

Il legislatore non ha invece ancora realizzato alcun intervento normativo volto a favorire l’impiego di mezzi innovativi di finanziamento degli interventi a tutela del patrimonio culturale. Il riferimento è, in particolare, al già menzionato *crowd-funding* che rappresenta uno strumento di finanziamento degli interventi a sostegno del patrimonio culturale dalle notevoli potenzialità applicative. Si pensi, ad esempio, all’iniziativa di raccolti fondi online intrapresa dalla Soprintendenza Speciale per i Beni Archeologici di Roma al fine di reperire risorse da destinare al “*Progetto Domus Aurea*” e strutturata in maniera tale da consentire ai benefattori di poter usufruire dell’*Art Bonus*⁵⁹⁹.

In mancanza di disposizioni specifiche, l’individuazione del regime fiscale applicabile alle operazioni di *crowd-funding* postula necessariamente la qualificazione

⁵⁹⁶ Prima di tale modifica, l’esenzione dal canone era limitata ai soggetti pubblici che richiedevano o eseguivano le riproduzioni di beni culturali per finalità di valorizzazione degli stessi.

⁵⁹⁷ G. GALLO, *Il decreto Art Bonus e la riproducibilità dei beni culturali*, in *Aedon*, n. 3 del 2014.

⁵⁹⁸ A condizione che tale attività sia svolta nel rispetto delle disposizioni che tutelano il diritto di autore e con modalità che non comportino alcun contatto fisico con il bene né l’esposizione dello stesso a sorgenti luminose, né, all’interno degli istituti della cultura, l’uso di stativi o treppiedi.

⁵⁹⁹ Si tratta della prima piattaforma di crowdfunding specificamente dedicata alla raccolta di fondi destinati al finanziamento degli interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale (v. la pagina <https://storico.beniculturali.it/mibac/multimedia/MiBAC/documents/feed/pdf/Crowdfunding%20Domus%20Aurea-imported-47773.pdf>).

dei rapporti contrattuali su cui si fondano tali operazioni e la sussunzione dei vari modelli di finanziamento collettivo nelle categorie giuridiche già note all'ordinamento.

In particolare, per la corretta qualificazione dell'operazione di finanziamento collettivo ai fini fiscali occorre tener conto sia della natura giuridica del promotore della campagna sia delle concrete modalità di esecuzione del rapporto⁶⁰⁰.

Si pensi, ad esempio, ad una campagna di *reward-based crowd-funding*.

In tal caso, se l'operazione viene promossa da un ente non commerciale le somme conseguite dovrebbero essere qualificate come redditi esclusi ai sensi dall'art. 143, comma 3, lett. a) del DPR n. 917/1986, mentre ai fini IVA tale operazione dovrebbe considerarsi "esclusa" in applicazione dell'art. 2, comma 2, del D.lgs. n. 460/1997.

Peraltro, per giungere ad una più corretta qualificazione dell'operazione ai fini fiscali, occorre considerare, come si è detto, anche le concrete modalità di svolgimento del rapporto, distinguendo quindi tra le campagne per le quali sia adottata la formula c.d. *keep it all* da quelle per le quali sia adottata la formula c.d. *all or nothing*.

Nel primo caso, l'attribuzione delle risorse finanziarie raccolte al promotore della campagna di *crowd-funding* avviene indipendentemente dal raggiungimento della soglia prestabilita ed è qualificabile come "liberalità", non essendo possibile rinvenire gli estremi di un negozio bilaterale. Sul piano fiscale, se il destinatario della somma è un ente commerciale, tale liberalità sarà qualificata come "sopravvenienza attiva impropria", mentre i costi connessi alla campagna di *crowd-funding* saranno di dubbia deducibilità, stante la non afferenza degli stessi ad un'attività effettivamente svolta dall'impresa.

Se il promotore dell'operazione opta per la formula *all or nothing*, l'attribuzione ad esso delle risorse raccolte è subordinata al raggiungimento di una soglia predeterminata. Il raggiungimento di tale soglia segna, quindi, il momento rilevante ai fini dell'imputazione temporale dei ricavi dell'impresa, mentre qualora il soggetto finanziato sia un lavoratore autonomo occorrerà avere riguardo al flusso di cassa.

Dal punto di vista dell'IVA, inoltre, l'esistenza di un pagamento anticipato rispetto alla consegna del bene comporta l'esigibilità anticipata dell'imposta sul valore aggiunto al momento del raggiungimento della soglia predeterminata dal promotore.

⁶⁰⁰ Per un'analisi dei profili fiscali del *crowd-funding* v. P. SANTINI, *Il crowdfunding alla sfida delle qualificazioni fiscali*, in Rass. trib., n. 3 del 2017, pag. 688.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Al di là delle suesposte considerazioni di carattere generale, lo strumento del *crowd-funding* pone alcuni problemi sul piano dell'imposizione sia diretta che indiretta.

Sotto il primo profilo si pone anzitutto la questione se l'intervento di una piattaforma di *crowd-funding* in qualità di intermediario o di rappresentante nella raccolta fondi osti o meno alla deducibilità o detraibilità delle erogazioni liberali.

A favore della soluzione negativa milita la considerazione che le somme versate dal soggetto erogatore non entrano a far parte del patrimonio del gestore della piattaforma, dovendo quest'ultimo limitarsi a trasferire le somme raccolte al soggetto promotore dell'iniziativa, trattenendone al più una percentuale a titolo di commissione.

Mutuando concetti e termini propri del diritto convenzionale, si potrebbe ritenere che ai fini del riconoscimento del vantaggio fiscale sia necessario che i relativi presupposti sussistano in capo al "beneficiario effettivo" dell'elargizione.

In tal caso, se il gestore della piattaforma di *crowd-funding* agisce quale mero collettore del finanziamento ed il promotore dell'iniziativa ne rappresenta il percettore sostanziale, al ricorrere in capo a quest'ultimo dei requisiti soggettivi e oggettivi prescritti dalla legge dovrebbe ritenersi applicabile la normativa fiscale in materia di erogazioni liberali, a condizione, naturalmente, che tali erogazioni siano effettuate con le modalità prescritte dall'Amministrazione finanziaria⁶⁰¹.

Del resto, il tenore letterale della normativa riferimento sembra avallare tale interpretazione nella misura in cui si limita a richiedere che le erogazioni siano effettuate "*in favore*" di determinati soggetti, senza nulla specificare in ordine alla necessità che tali attribuzioni siano compiute in via diretta ed immediata.

Inoltre, il DPR n. 917/1986 prevede la deducibilità delle liberalità effettuate alle fondazioni e associazioni legalmente riconosciute che, senza scopo di lucro, svolgono o "*promuovono*" attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico, con un tenore letterale che sembra avallare l'estensione del beneficio ai soggetti che effettuano liberalità a sostegno degli enti *no profit* che agiscono quali collettori di risorse da destinare alle predette attività.

La soluzione qui prospettata deve tuttavia fare i conti un orientamento piuttosto restrittivo dell'Amministrazione finanziaria, formatosi a seguito di un'istanza di

⁶⁰¹ Cfr. la già ricordata Circolare del 19 agosto 2005 n. 39/E dell'Agenzia delle Entrate.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

interpello proposta da un'associazione (Alfa) in qualità di associata di un'altra associazione (Delta) che si occupava di fornire sostegno finanziario ad una fondazione esercente attività culturali mediante l'erogazione di fondi a titolo di liberalità⁶⁰².

Il quesito riguardava la deducibilità da parte dell'associazione Alfa delle liberalità effettuate a favore dell'associazione Delta nelle due ipotesi prospettate dall'istante.

La prima ipotesi era quella delle erogazioni liberali effettuate direttamente a favore dell'associazione Delta, che risultava pertanto esserne la beneficiaria sul piano giuridico. In tal caso, ad avviso dell'associazione istante la deducibilità delle erogazioni da essa effettuate a favore dell'associazione Delta si sarebbe dovuta ritenere ammissibile sia ai sensi dell'art. 100, lett. f) del DPR n. 917/1986, giacché tra le "attività di promozione" rientra anche il supporto finanziario ad un ente che organizza attività di interesse culturale, sia ai sensi dell'art. 14 del DL n. 35/2005, dal momento che l'associazione Delta svolge attività di "valorizzazione culturale" mettendo a disposizione della fondazione competenze tecniche e risorse finanziarie attraverso le liberalità.

La seconda ipotesi era quella delle erogazioni liberali effettuate all'associazione Delta che agisce in qualità di mandataria con rappresentanza della fondazione raccogliendo in nome e per conto di quest'ultima le risorse finanziarie da destinare alle attività di interesse culturale, con conseguente discrasia tra il soggetto al quale le somme vengono materialmente accreditate (la associazione Delta) ed il soggetto che ne costituisce il beneficiario effettivo (la fondazione).

Anche in tal caso, ad avviso dell'istante, si sarebbe dovuta ammettere la deducibilità delle liberalità ai sensi sia dell'art. 100, lett. f) del DPR n. 917/1986 sia dell'art. 14 del DL n. 35/2005, dal momento che nessuna di queste norme esclude che le somme possano transitare attraverso un soggetto che funge da mero collettore di risorse finanziarie; la deducibilità delle somme, pertanto, deve ritenersi ammissibile ogniqualvolta in capo al destinatario finale delle liberalità sussistano i requisiti previsti dalla legge, anche qualora esse siano materialmente accreditate al mandatarario.

Le soluzioni interpretative prospettate dall'associazione istante sono state tuttavia disattese dall'Amministrazione finanziaria sulla base dei seguenti argomenti.

⁶⁰² Cfr. la già ricordata Risoluzione del 18 ottobre 2007 n. 299/E dell'Agenzia delle Entrate.

Quanto alla prima delle suddette ipotesi, l'Amministrazione osserva che i requisiti oggettivi e soggettivi prescritti dall'art. 100 lett. f) del DPR n. 917/1986 devono essere verificati in capo all'associazione Delta, essendo questa l'effettiva beneficiaria delle erogazioni liberali. Conseguentemente, limitandosi tale associazione a fornire supporto finanziario ad un ente che si occupa di attività culturali, tali requisiti non possono ritenersi sussistenti e le erogazioni liberali non possono ritenersi deducibili. Ciò in quanto le somme vengono erogate ad un'associazione che non si occupa direttamente di realizzare le finalità di interesse culturale alla cui realizzazione devono essere destinate le somme deducibili ex art. 100 lett. f) (acquisto, manutenzione, protezione o restauro di beni culturali) e che non rientra tra le associazioni che promuovono attività di studio, ricerca e documentazione di rilevante valore culturale.

Analoghe considerazioni valgono anche con riferimento al beneficio di cui all'art. 14 del D.L. n. 35/2005, poiché il ruolo di mero collettore di risorse finanziarie non consente di annoverare l'associazione tra i soggetti destinatari della stessa, ossia coloro che operano per la tutela, la valorizzazione e la promozione dei beni culturali.

Rapportando il descritto ragionamento alle iniziative di finanziamento collettivo, l'orientamento espresso dall'Amministrazione finanziaria porterebbe ed escludere che le somme corrisposte tramite la piattaforma di *crowd-funding* siano deducibili, non avendo tale piattaforma i requisiti oggettivi e soggettivi prescritti dall'art. 100, lett. f) del DPR n. 917/1986 e dall'art. 14 del DL n. 35/2005.

In relazione all'ipotesi ricostruttiva fondata sull'esistenza di un mandato con rappresentanza, l'Agenzia osservava che i sistemi di pagamento utilizzati (banca, ufficio postale, carte di debito, di credito e prepagate) portavano a riferire il versamento direttamente all'associazione, che si poneva così quale beneficiario diretto delle somme erogate. In tal caso era dunque da escludere che le somme potessero essere attribuite a soggetti terzi, diversi dall'associazione, così come doveva escludersi l'intervento di un terzo in funzione di rappresentante.

Dalla Risoluzione in esame sembra che si possa concludere che, nel caso del *crowd-funding*, la detraibilità/deducibilità delle somme erogate sia subordinata all'accreditamento della somma a favore del promotore dell'iniziativa.

In linea generale, il trasferimento degli importi al beneficiario prescelto dal finanziatore può avvenire, come si è già ricordato, secondo due formule: la formula c.d. “*all or nothing*” o secondo la formula c.d. “*keep it all*”⁶⁰³. In entrambi i casi, la circostanza che si tratti di un trasferimento “mediato” rende incerta l’applicabilità dei benefici fiscali in materia di erogazioni liberali, che sembra doversi escludere ogniqualvolta le somme vengano materialmente accreditate al gestore della piattaforma.

Più di recente, tuttavia, l’Amministrazione ha seguito un’interpretazione estensiva della norma istitutiva dell’*Art bonus* al fine di includere nell’ambito di applicazione di tale beneficio anche un’associazione promotrice di un’iniziativa di *crowd-funding* volta a raccogliere risorse da destinare al restauro di beni culturali pubblici; ciò in quanto, ad avviso dell’Amministrazione, tale soggetto può essere considerato “affidatario” del bene ai fini dell’*Art bonus*, seppur limitatamente ai lavori di restauro sullo stesso⁶⁰⁴.

L’orientamento da ultimo richiamato, se da un lato denota certamente un *favor* dell’Amministrazione finanziaria verso i soggetti privati che si occupano di raccogliere fondi da destinare alla conservazione del patrimonio culturale, dall’altro non esclude l’opportunità di intervenire a livello normativo al fine di incentivare le erogazioni alle numerose piattaforme di *donation-based* o *reward-based crowd-funding* che operano nel settore della cultura e di dare così certezza tanto a coloro che intendono elargire somme quanto a coloro che intendono avviare iniziative o gestire piattaforme⁶⁰⁵. Opportunità resa ancor più evidente dalla circostanza che il beneficio dell’*Art Bonus* sia attualmente limitato alle erogazioni finalizzate al finanziamento degli interventi a sostegno dei beni culturali di appartenenza pubblica, circostanza che rende evidentemente incerto il regime fiscale delle iniziative di raccolta fondi destinate ai beni di proprietà privata.

A tal fine, si potrebbe emendare l’attuale testo degli artt. 15 e 100 del DPR n. 917/1986 e dell’art. 14 del D.L. n. 35/2005, in modo da consentire espressamente la

⁶⁰³ A queste si aggiunge la modalità “*fundraising*”, riservata agli enti che intendono finanziare un’attività continuativa attraverso la raccolta fondi con accredito istantaneo e senza limiti né temporali né quantitativi.

⁶⁰⁴ v. la risposta all’istanza di interpello n. 20 del 2018 fornita dall’Agenzia delle Entrate.

⁶⁰⁵ Per avere un’idea delle problematiche le che criticità di natura fiscale comportano a livello pratico, basti pensare che sul sito dell’associazione LoveItaly esiste una sezione dedicata ai finanziatori di nazionalità statunitense (denominata American Friends of LovItaly!), che possono usufruire di una legislazione in materia di deduzioni fiscali più chiara di quella italiana (si tratta in particolare delle deduzioni consentite dalla section 170 dell’Internal Revenue Code in relazione alle erogazioni effettuate a favore delle organizzazioni istituite secondo la section 501 (c) (3) dell’Internal Revenue Code).

deducibilità delle erogazioni liberali ivi previste anche se effettuate tramite intermediari o rappresentanti preposti alla raccolta delle somme donate, nonché dell'art. 1 del DL n. 83/2014, in modo da estendere espressamente l'*Art bonus* anche alle erogazioni a favore dei promotori di campagne di *crowd-funding* a sostegno dei beni di interesse culturale.

Sul piano dell'imposizione indiretta⁶⁰⁶, la Commissione Europea ha esaminato il tema delle implicazioni ai fini IVA delle operazioni di *crowd-funding*, tracciando le prime *Guidelines*⁶⁰⁷ in materia che, pur non essendo giuridicamente vincolanti per gli Stati Membri, costituiscono comunque un importante strumento interpretativo in mancanza di una disciplina normativa di matrice europea.

Nulla quaestio in merito all'inapplicabilità dell'IVA alle operazioni di *donation-based crowd-funding* quantomeno nel caso in cui la donazione abbia ad oggetto una somma di denaro, trattandosi di operazioni a titolo gratuito⁶⁰⁸.

Più complicato è il discorso relativo al *reward-based crowd-funding*.

In via generale, in base a quanto stabilito dall'art. 2 della Direttiva 2006/112/CE, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rilevano ai fini IVA qualora siano effettuate da un soggetto passivo a titolo oneroso e sul territorio di uno Stato membro.

Per quanto concerne il carattere oneroso dell'operazione, esso deve essere valutato verificando la sussistenza di un nesso diretto tra la prestazione eseguita dal soggetto

⁶⁰⁶ Per una disamina più approfondita dei profili IVA del crowdfunding nei modelli con e senza ritorno finanziario v. P. LISI - E. VIOLANTE, *La "viralità" del crowdfunding: implicazioni ai fini IVA dei modelli con ritorno finanziario*, in *Fisco*, n. 25 del 2016, pag. 1-2446 e Id., *La "viralità" del crowdfunding: implicazioni ai fini IVA dei modelli con ritorno non finanziario*, in *"il fisco"*, n. 27 del 2016, pag. 1-2645.

⁶⁰⁷ Cfr. le *Guidelines* del VAT Committee "Guidelines resulting from the 102nd meeting of 30 march 2015 document H – taxud.c.1(2015)5528628 – 870", (consultabile sul sito http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf); per una disamina più ampia cfr. VAT Committee, Working Paper No 836, *VAT treatment of crowdfunding*.

⁶⁰⁸ Trattandosi di operazioni compiute per spirito di liberalità non trova applicazione l'imposta sul valore aggiunto, che presuppone il compimento di cessioni di beni a titolo oneroso. L'operazione potrebbe tuttavia rilevare ai fini IVA qualora la donazione sia effettuata "in natura" ed abbia quindi ad oggetto beni e servizi, a condizione che siano rispettati i requisiti prescritti dall'art. 16 della Direttiva 2006/112/CE, ai sensi del quale "è assimilato a una cessione di beni a titolo oneroso il prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo il quale lo destina al proprio uso privato o all'uso del suo personale, lo trasferisce a titolo gratuito o, più generalmente, lo destina a fini estranei alla sua impresa, quando detto bene o gli elementi che lo compongono hanno dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA. Tuttavia, non sono assimilati ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso i prelievi ad uso dell'impresa per regali di scarso valore e campagne." Si ricorda che nell'ordinamento giuridico italiano le cessioni gratuite di beni non rilevano ai fini IVA se hanno ad oggetto beni diversi da quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa e beni per i quali non sia stata operata la detrazione (art. 2, comma 2 n. 4, del DPR n. 633/1972).

passivo IVA ed il corrispettivo da questi ricevuto. Secondo la giurisprudenza della CGUE, tale nesso può ritenersi sussistente qualora vi sia un rapporto giuridico (*legal relationship*) tra il soggetto che riceve il corrispettivo ed il soggetto che lo versa.

Trattandosi di un requisito configurabile nel caso del *reward-based crowd-funding*, in cui il bene o il servizio viene reso a fronte del contributo dato al progetto da finanziare, tali operazioni, se poste in essere da soggetti passivi IVA sul territorio di uno Stato Membro, potrebbero dunque ritenersi rilevanti ai fini IVA.

Una questione particolare è quella che concerne la cessione di beni aventi un valore puramente simbolico. Sul punto, il Comitato IVA ha in un primo tempo prospettato due soluzioni astrattamente possibili: l'assimilazione di tali cessioni alle donazioni e l'assimilazione di tali cessioni a vere e proprie cessioni di beni.

Nel primo caso, si avrebbe un'ipotesi di *donation-based crowd-funding* ai fini IVA.

Nel secondo caso, posto che l'imponibilità dell'operazione prescinde dalla corrispondenza tra l'entità del corrispettivo versato e l'effettivo valore di mercato (*open market value*) dei beni e dei servizi forniti, l'operazione deve ritenersi imponibile anche qualora la ricompensa accordata da chi riceve il finanziamento abbia un valore meramente simbolico⁶⁰⁹. Nel secondo caso invece essa risulta fuori campo IVA, ma si tratta di una linea interpretativa ammissibile solo qualora il valore della ricompensa sia pressoché irrilevante (*negligible*) o del tutto incongruente rispetto all'entità della somma erogata.

In sede di stesura definitiva delle suddette Linee Guida, la Commissione ha optato per questa seconda impostazione. Non manca, tuttavia, chi intravede nella posizione espressa dal VAT Committee una minaccia allo sviluppo del *crowd-funding* quale mezzo alternativo di finanziamento delle imprese⁶¹⁰.

⁶⁰⁹ Si tratterebbe del resto di una conclusione in linea con quanto affermato dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, secondo cui il corrispettivo cui si deve fare riferimento è rappresentato dal valore "soggettivo", vale a dire dal valore effettivamente ricevuto dal fornitore, e non dal valore oggettivo dell'operazione.

⁶¹⁰ v. J. EVANS, *Europe seeks tax on crowd-funding rewards*, in Financial Times, consultabile sul sito <https://www.ft.com/content/f514e02c-f80a-11e4-8bd5-00144feab7de>.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

6. Conclusioni

Alla luce della disamina effettuata nei paragrafi precedenti, è possibile trarre alcune conclusioni di sintesi in ordine al ruolo che il privato assume nel settore della cultura in base alla normativa attuale ed all'opportunità di modificare tale normativa al fine di garantire un maggior coinvolgimento dei privati nel suddetto settore, tenendo conto di una pluralità di fattori enucleati sulla base delle criticità riscontrate.

Come si è rilevato nel corso della trattazione, il quadro della normativa fiscale attualmente vigente è piuttosto frastagliato e si articola principalmente nella previsione di una serie di agevolazioni dirette a compensare la minore utilità economica che i proprietari dei beni culturali possono trarre da tali beni a causa dei vincoli imposti dalla legge, ad incentivare le erogazioni liberali a sostegno del patrimonio e delle attività culturali ed a promuovere l'intervento attivo dei soggetti che agiscono nel settore della cultura, con o senza uno scopo di lucro. A tali misure si aggiungono, poi, i profili fiscali dei vari modelli di partenariato pubblico-privato previsti dall'ordinamento giuridico.

L'esistenza di una cornice normativa così "variegata" riflette sia la molteplicità di principi di rango costituzionale che essa mira ad attuare, sia la pluralità di ruoli che i soggetti privati possono rivestire nel settore della cultura: dal ruolo "passivo" di proprietario di beni vincolati tenuto alla conservazione di essi, al ruolo di "mero" erogatore di risorse destinate al sostegno del patrimonio e delle attività culturali, al ruolo di soggetto che interviene attivamente perseguendo finalità di interesse culturale con o senza un fine di profitto, fino ad arrivare al ruolo di *partner* della Pubblica Amministrazione nello svolgimento delle attività di valorizzazione dei beni culturali.

Nel corso degli anni, si sono susseguiti una serie di interventi del legislatore - sia in ambito tributario (si pensi alle diverse agevolazioni volte ad incentivare l'effettuazione di erogazioni liberali o l'azione dei c.d. enti del Terzo settore o delle imprese sociali) sia in altri ambiti dell'ordinamento giuridico (si pensi, ad esempio, al nuovo Codice dei contratti pubblici che prevede la possibilità di instaurare "*forme speciali di partenariato*" nel settore dei beni culturali) - volti ad incentivare una maggiore partecipazione del privato

Sebbene tali interventi siano certamente apprezzabili e denotino un tendenziale *favor* dell'ordinamento verso l'intervento dei privati, allo stato attuale è tuttavia possibile rinvenire una serie di criticità legate sia alla perfettibilità degli interventi normativi già

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

realizzati, sia alla mancanza di misure idonee ad incentivare il ricorso alle varie forme di partenariato, sia, infine, all'assenza di un'adeguata regolamentazione delle conseguenze derivanti dall'utilizzo di mezzi tecnologici nel settore della cultura.

Siffatte criticità rendono la legislazione attuale non del tutto in linea con l'indirizzo politico-amministrativo espresso dal Ministero per i beni e le attività culturali, che in una recente direttiva ha annoverato tra gli obiettivi programmatici da realizzare anche quello di *“reperire risorse finanziarie aggiuntive a quelle pubbliche finalizzate alla tutela, anche avvalendosi in maniera sistematica e virtuosa di capitali privati (erogazioni liberali, Art bonus, sponsorizzazioni, ecc.)”*⁶¹¹, riconoscendo quindi al privato un ruolo strategico anche in relazione ad attività, quali quelle finalizzate alla “tutela” del patrimonio culturale, che la Costituzione demanda alla “Repubblica”.

Considerato anche il contesto di crisi economico-finanziaria che ha portato alla progressiva riduzione delle risorse pubbliche destinate al settore della cultura, appare certamente opportuno incentivare la partecipazione dei privati al fine sia di acquisire capitali da destinare al sostegno del patrimonio culturale - di appartenenza pubblica o privata - sia di “sfruttare” le competenze tecniche e gestionali dei privati, nell'ottica di una maggior efficienza e di una maggiore efficacia dell'azione amministrativa in un settore, come quello della cultura, che rappresenta un'importante risorsa per l'Italia⁶¹².

Si pensi, inoltre, alle conseguenze positive che le operazioni di partenariato generano sull'economia del territorio, incrementando attività produttive ed occupazione⁶¹³, fermi restando gli opportuni controlli da parte dell'Amministrazione in ordine all'effettiva rispondenza dell'attività del privato all'interesse pubblico.

D'altronde, lo stanziamento di un'ingente quantità di risorse pubbliche destinate a fronteggiare la recente emergenza epidemiologica non fa venir meno la necessità di realizzare interventi di carattere più strutturale, che inducano il privato ad intervenire in ambito culturale come “mecenate”, operatore o *partner* della Pubblica Amministrazione.

⁶¹¹ v. la *“Direttiva generale per l'azione amministrativa e la gestione 2019” del Ministero per i beni e le attività culturali*.

⁶¹² l'Italia, insieme alla Cina, è la Nazione con il maggior numero – pari a 55 - di siti inclusi nella Convenzione sulla Protezione del Patrimonio Mondiale culturale e naturale adottata dall'UNESCO nel 1972.

⁶¹³ V. SESSA, *Il partenariato e la valorizzazione “condivisa” del patrimonio culturale: dalla conservazione dei beni alla rigenerazione del territorio*, in GiustAmm., n. 7 del 2019.

In chiave sistematica, l'intervento legislativo che qui si auspica sarebbe coerente con la tendenza generale dell'ordinamento a valorizzare i suddetti canoni aziendalistici di efficienza ed efficacia, che governano l'*agere* dell'Amministrazione ai sensi dell'art. 1 della L. n. 241/1990 e che costituiscono corollari del principio di "buon andamento" consacrato dall'art. 97 Cost., ed a ritenerli talvolta prevalenti persino sulla legalità formale, nell'ottica di una nuova forma di legalità intesa come "legalità di risultato".

Nel formulare possibili soluzioni normative occorre peraltro tener conto del fatto che la piena realizzazione di tale obiettivo passa attraverso una molteplicità di fattori.

Innanzitutto, è opportuno garantire al privato il conseguimento di uno o più vantaggi economici, che possono consistere, ad esempio, nella previsione di agevolazioni fiscali e/o nell'attribuzione di un'altra utilità (es, un ritorno di immagine).

Sotto questo profilo, giova evidenziare che il fenomeno del mecenatismo non è sempre stato fine a sé stesso. Anche i mecenati passati alla storia come illustri finanziatori delle arti hanno spesso perseguito obiettivi di natura politica, economica o di immagine.

Significativa in tal senso è la circostanza che lo stesso Gaio Clinio Mecenate, da cui prende il nome il fenomeno di cui si tratta, offrì protezione e sostegno economico agli artisti dell'epoca avendo come (velato) obiettivo, tra gli altri, quello di promuovere il nuovo assetto istituzionale di Roma, l'Impero, e la figura dell'Imperatore Augusto.

La necessità di prevedere un qualche ritorno economico appare particolarmente evidente quando si tratta di imprese, ossia di soggetti che operano sul mercato sulla base di assetti onerosi e per i quali le liberalità costituiscono atti di gestione anomali rispetto agli obiettivi di economicità ordinariamente perseguiti; affinché si configuri un'impresa è infatti necessario che l'attività economica esercitata sia improntata, se non al perseguimento di un profitto, quantomeno al pareggio di bilancio. Tale assunto trova conferma tanto nella legge fallimentare, che delinea per gli atti gratuiti un regime di revocatoria particolarmente gravoso sul piano sia temporale che probatorio, quanto nella normativa fiscale, che tratta le liberalità alla stregua di sopravvenienze o di oneri normalmente indeducibili salvo che la relativa deducibilità sia espressamente prevista.

Da questo punto di vista, l'*Art bonus* costituisce senz'altro una fattispecie agevolativa più vantaggiosa rispetto a quelle previste dal DPR n. 917/1986 e dall'art. 14 del D.L. n. 35/2005, dal momento che esso, oltre al beneficio di natura fiscale, assicura

al benefattore un ritorno di immagine derivante dalla possibilità di pubblicarne il nome sull'apposito portale *online* dedicato alla misura, su richiesta del benefattore stesso.

Considerazioni analoghe valgono, oltre che per le erogazioni liberali, anche per le varie forme di partenariato la cui attrattività per il privato dipende dall'esistenza di una prospettiva di ritorno economico; si pensi, *in primis*, al gestore di un bene o di un servizio oggetto della concessione o di un'opera realizzata tramite il *project financing*.

In quest'ottica, le norme di diritto amministrativo che favoriscono il partenariato nel settore culturale dovrebbero essere affiancate dalla previsione di misure idonee a compensare l'esiguità dei margini di profitto ritraibili dalla gestione di un bene o di un'opera di interesse culturale a causa dell'esistenza di vincoli pubblicistici che ne impediscono una gestione pienamente libera e della scarsa redditività del settore⁶¹⁴.

Non sempre, peraltro, la previsione di agevolazioni riesce a sortire pienamente l'effetto di incentivare i privati ad intraprendere l'azione promossa dalla norma fiscale.

Invero, una seconda linea direttrice lungo la quale si deve muovere il legislatore è rappresentata dalla semplificazione degli adempimenti prescritti dalla legge ai fini della fruibilità dei benefici eventualmente previsti, ivi compreso l'accertamento dei requisiti oggettivi e soggettivi che devono sussistere in capo al beneficiario di una liberalità.

È infatti di tutta evidenza che la previsione di oneri e procedure eccessivamente gravose costituisce un notevole fattore disincentivante per il privato, soprattutto quando esse finiscono per erodere, in tutto od in parte, il beneficio fiscale.

D'altronde, la semplificazione dell'azione amministrativa, così come il divieto di aggravare il procedimento, costituisce espressione del generale principio di economicità che rientra tra i criteri generali che governano l'attività della Pubblica Amministrazione, anch'esso corollario del principio di "buon andamento" sancito dall'art. 97 Cost.

È proprio in relazione a tale aspetto che sono state formulate, come si è detto, le principali censure in ordine alle agevolazioni previste in materia di erogazioni liberali dagli artt. 15, 100 e 147 del DPR n. 917/1986, rispetto alle quali, in una prospettiva futura, appare auspicabile un intervento volto a snellire gli adempimenti prescritti⁶¹⁵.

⁶¹⁴ Sui rischi connessi al riconoscimento di una valenza "super-primaria" all'interesse culturale si veda il Capitolo 1, in particolare il paragrafo 1.1.1 sulla dichiarazione di interesse culturale.

⁶¹⁵ Per un esame delle agevolazioni previste dal DPR n. 917/1986 e delle relative criticità si veda il Capitolo 2, paragrafo 2.2.1.

Un significativo passo in avanti in questa direzione è stato realizzato con il già ricordato *Art bonus*, che potrebbe fungere da modello di riferimento per la futura azione del legislatore. Tale misura, infatti, riesce a coniugare la previsione dei vantaggi economici di cui si è detto con la semplificazione degli adempimenti richiesti ai fini della fruizione del credito, anche attraverso la predeterminazione degli interventi finanziabili e la conseguente esenzione del benefattore dall'onere di individuare i potenziali destinatari delle liberalità eleggibili ai fini del beneficio.

Come si è visto, proprio la particolare vantaggiosità dell'*Art bonus*, testimoniata dal crescente numero di mecenati che scelgono di avvalersi della misura, suggerisce di ampliarne l'ambito di applicazione sia sul piano soggettivo - ad esempio, includendo maggiormente i soggetti non residenti che intendano contribuire al sostegno del patrimonio culturale italiano - che sul piano oggettivo - ad esempio, estendendo il presupposto dell'*Art bonus* anche ai beni culturali appartenenti a soggetti privati⁶¹⁶.

All'esigenza di assicurare adeguati vantaggi al privato e la semplificazione delle procedure si aggiunge quella più generale di garantire la certezza del diritto, che costituisce un canone di civiltà giuridica che permea tutti i settori dell'ordinamento e che in ambito tributario si declina nella necessità di assicurare al privato la prevedibilità delle conseguenze fiscali derivanti dalle proprie attività ed operazioni economiche.

L'esistenza di una normativa certa e chiara è infatti funzionale tanto ad una piena esplicazione della libertà di iniziativa economica, costituzionalmente garantita dall'art. 41 Cost., quanto all'effettiva attuazione del principio di sussidiarietà orizzontale sancito dall'art. 118 Cost., giacché anche l'assunzione di iniziative socialmente utili potrebbe essere pregiudicata, ad esempio, dalla prospettiva di poter incorrere in sanzioni.

E sono proprio le suddette esigenze di certezza e prevedibilità a rendere auspicabile l'introduzione di un regime chiaro di deducibilità delle spese di sponsorizzazione, considerato anche che - come ha rilevato la Corte dei conti dell'ambito di un'indagine svolta negli ultimi anni - la *sponsorship* costituisce un importante mezzo di reperimento di risorse finanziarie e tecniche da destinare al settore della cultura, stante la particolare visibilità dei beni culturali ed il conseguente ritorno di immagine per lo *sponsor*⁶¹⁷.

⁶¹⁶ Sui possibili margini di ampliamento dei presupposti dell'*Art bonus* si veda il Capitolo 2, paragrafo 2.3.4

⁶¹⁷ Per un approfondimento sul tema della sponsorizzazione si veda il Capitolo 4, paragrafo 4.1.

Si pensi alle sponsorizzazioni per il restauro del Colosseo, del Cenacolo Vinciano, degli affreschi della Leggenda della Vera Croce di Piero della Francesca, della Fontana di Trevi, della scalinata e della “Barcaccia” di Piazza di Spagna; l’esistenza di un regime fiscale certo potrebbe aumentare ulteriormente l’attrattività di uno strumento utile per l’effettuazione di interventi complessi, che richiedono rilevanti investimenti e l’impiego di capitali e capacità operative di cui la Pubblica Amministrazione spesso non dispone.

Sempre in tema di partenariato, la medesima indagine ha evidenziato che le “*incertezze sul piano della regolamentazione*” costituiscono la principale causa dello scarso successo del *project financing*. Anche in relazione a tale modello di partenariato sarebbe quindi auspicabile un intervento volto a chiarire la disciplina applicabile alla finanza di progetto, che consentirebbe alle Amministrazioni di assolvere alle funzioni di tutela e di valorizzazione dei beni culturali “*mediante il ricorso, in misura integrale o anche solo parziale, a capitali privati, potendo al contempo fruire delle competenze e delle capacità gestionali proprie del settore privato, non solo nella fase progettuale, ma anche nella fase di realizzazione dell’intervento e della successiva gestione*”⁶¹⁸.

Il caso del *project financing* relativo alla Scuola Grande della Misericordia di Venezia - oggetto di un’importante opera di riqualificazione che ha portato al restauro dell’edificio ed alla destinazione di esso ad attività sia culturali che commerciali – mette in evidenza le notevoli potenzialità applicative dell’istituto, che potrebbero essere ulteriormente valorizzate tramite l’introduzione di un quadro normativo certo, oltre che attraverso la previsione di misure volte a compensare la scarsa redditività del settore.

Ancora, con riferimento alle società *benefit* i futuri interventi del legislatore dovrebbero tener conto della necessità di prevedere (se non un regime fiscale di favore) quantomeno regole precise in ordine alla deducibilità dei costi e delle liberalità afferenti al perseguimento della finalità di beneficio comune indicata nello statuto, stante l’incertezza in ordine alla sussumibilità di tali costi tra quelli inerenti all’impresa e quindi deducibili in base alle regole ordinarie contenute nell’art. 109 del DPR n. 917/1986 ed alla deducibilità delle suddette liberalità pur in assenza di un’espressa previsione⁶¹⁹.

⁶¹⁸⁶¹⁸ Per un approfondimento sul tema del *project financing* si veda il Capitolo 4, paragrafo 4.3.

⁶¹⁹ Per una disamina più approfondita circa i profili fiscali delle società *benefit* si veda il Capitolo 3, paragrafo 3.3.

In definitiva, il conseguimento di un maggior apporto di risorse finanziarie e tecniche del settore privato passa necessariamente attraverso la realizzazione di interventi normativi improntati ad una logica promozionale che, ispirandosi ai criteri della semplificazione e della certezza dei rapporti giuridici, assicurino il costante dialogo tra le varie branche dell'ordinamento in modo che le fattispecie contemplate dall'una (es., un'agevolazione fiscale o la procedura semplificata per l'affidamento dei contratti di sponsorizzazione) non siano "frustrate" dalla mancanza di un'adeguata regolamentazione ad opera dell'altra (es., l'esistenza di un procedimento amministrativo gravoso per fruire dell'agevolazione o la mancanza di un chiaro regime fiscale della sponsorizzazione).

L'opera riformatrice dovrà naturalmente avvenire nel rispetto del principio di capacità contributiva enunciato dall'art. 53 Cost., derogabile solo nel caso in cui il regime di favore sia preordinato alla realizzazione di altri interessi costituzionalmente rilevanti⁶²⁰, e del divieto di "aiuti di stato" sancito dall'art. 107 del TFUE ed in parte mitigato da un certo *favor* verso gli aiuti a sostegno della cultura⁶²¹, oltre che nei limiti posti dagli interessi pubblici alla conservazione e fruibilità dei beni culturali.

Da ultimo, la futura azione del legislatore dovrà tener conto del crescente rilievo che l'impiego di mezzi tecnologici sta assumendo sul piano sia della valorizzazione dei beni culturali che delle modalità di finanziamento degli interventi a sostegno di essi.

Invero, tra gli obiettivi risultanti dalle direttive impartite dal Ministero per i beni e le attività culturali rientrano anche la valorizzazione del patrimonio culturale "*anche attraverso interventi di digitalizzazione che ne assicurino controllo e diffusione*", e la promozione ed il sostegno a "*studi, ricerche e nuove tecnologie destinati alla salvaguardia, alla conservazione ed al recupero del patrimonio culturale*"⁶²².

Alla luce dell'indirizzo espresso dal Mibact appare dunque opportuna l'introduzione di un'adeguata regolamentazione delle piattaforme digitali attraverso le quali vengono realizzate le iniziative volte al perseguimento dei suesposti obiettivi.

Con particolare riguardo alle piattaforme di *crowdfunding*, si rende necessario un intervento normativo volto a chiarire se la deducibilità delle erogazioni effettuate tramite

⁶²⁰ Sulla compatibilità delle agevolazioni fiscali con il principio di capacità contributiva si veda il Capitolo 1, paragrafo 1.2.2.

⁶²¹ Sul divieto di aiuti di stato v. il Capitolo 3, paragrafo 3.1.

⁶²² v. la "*Direttiva generale per l'azione amministrativa e la gestione 2019*" del Ministero per i beni e le attività culturali.

tali piattaforme sia preclusa dalla circostanza che esse intervengono in qualità di intermediari, con particolare riguardo alle liberalità effettuate al fine di finanziare interventi non eleggibili ai fini dell'*Art bonus*, rispetto ai quali non sembra poter operare l'orientamento favorevole recentemente seguito dall'Amministrazione finanziaria⁶²³.

⁶²³ Sul tema dell'uso della tecnologia come fattore di sviluppo in ambito culturale si veda il Capitolo 5; per un approfondimento specifico sul tema del *crowd-funding* si veda il Capitolo 5, paragrafo 5.1.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

BIBLIOGRAFIA

M. ALLENA, *Il sindacato del giudice amministrativo sulle valutazioni tecniche complesse*, in Dir. proc. amm., n. 4 del 2012, pag. 1602.

M. ALLENA, *La rilevanza dell'art. 6, Par. 1, CEDU per il procedimento ed il processo amministrativo*, in Dir. proc. amm., Fasc. 2, del 2012, pag. 569.

G. ANDREANI - F. GIOMMONI, *Gli incentivi fiscali per la realizzazione di nuove infrastrutture autostradali*, in Corr. trib., n. 46 del 2011, pag. 3838.

M. ANITA, *Imposte di donazioni: recenti chiarimenti*, in Prat. fisc. prof., n. 15 del 2007, pag. 13.

L. ANTONINI, *Sussidiarietà fiscale: la frontiera della democrazia*, Milano, 2005.

ASSONIME, Circolare n. 19 del 2016, in Riv. Soc., n. 6 del 2016, pag. 1156.

M. AULENTA, *L'applicabilità dell'Iva ai contributi pubblici*, in Riv. dir. trib., n. 12 del 2014, pag. 1239.

M. S. AVI, *I bilanci ordinari di impresa: bilancio societario, bilancio sociale e bilancio di impatto ambientale*, in Impr. Comm. Ind., n. 10 del 2002, pag. 1543.

E.M. BAGAROTTO, *Note in materia di tassazione dei trasferimenti degli immobili di interesse storico artistico*, in Dir. prat. trib., n. 1 del 2018, pag. 39.

P. BARABINO, *Il bilanciamento tra la capacità contributiva, le spese pubbliche e il tempo nel project financing: un regime*, in Riv. trim. dir. trib., fasc. 2, 2017.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

A. BARAGGIA, *I vincoli normativi sul settore no profit*, in Riv. trim. dir. pubbl., 2010, fasc. 3, pag. 758.

A. BARTOLINI, *Beni culturali*, in Enc. dir., Annali VI, 2013, pag. 93.

E. BATTELLI, *I soggetti privati e la valorizzazione del patrimonio culturale*, in Economia della cultura, in Patrimonio culturale, Profili giuridici e tecniche di tutela, a cura di E. BATTELLI - B. CORTESE - A. GEMMA - A. MASSARO, Roma, 2017, pag. 53.

M. BEGHIN, *L'ammortamento finanziario dei beni gratuitamente devolvibili nel quadro del "nuovo" art. 104 del Tuir*, in Rass. trib., n. 5 del 2004, pag. 1579.

G. BERETTA, *L'imposta di soggiorno. Amnesie legislative, dubbi interpretativi e prospettive di riforma nell'era della sharing economy*, in Dir. prat. trib., n. 6 del 2017, pag. 2450.

C. M. BIANCA, *Il contratto*, Milano 2019, pag. 437-438.

M. BISOGNO - S. SPINIELLO, *Aiuti fiscali al mecenatismo culturale: l'Art bonus e la sua difficile operatività per i soggetti non residenti*, in Fisco, n. 30 del 2017, pag. 2937.

F. BOCCOMINO, *La funzione sociale della società cooperativa*, in "Cooperative e enti no profit", n. 2 del 2016, pag. 42.

S. BOFFANO - R. CABAZZI, *Il c.d. "baratto amministrativo": una nuova modalità di attuazione della sussidiarietà orizzontale che realizza, da un lato, un risparmio d'imposta e, dall'altro, una minore spesa pubblica*, in Riv. dir. fin., anno 2016, fasc. 4, pag. 541.

A. BORGOGGIO, *Le sponsorizzazioni alle associazioni sportive sono sempre spese di pubblicità fino a 200.000 euro – Commento*, in Fisco, n. 43 del 2015, pag. 4192.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

P. BORIA, *La dialettica costituzionale del fenomeno tributario*, in *Dir. prat. trib.*, n. 5 del 2004, pag. 10987.

P. BORIA, *Diritto Tributario Europeo*, Milano, 2010.

I. BORLETTI BUITONI, *Per un'Italia possibile. La cultura salverà il nostro Paese?*, Milano, 2012.

R. BRAGA, *Detrazione delle spese di restauro dei beni culturali*, in *Prat. fisc. prof.*, n. 10 del 2009, pag. 19.

C. BUCCICO, *Il volano fiscale dell'Art Bonus*, *Innovazione e Diritto* n. 6 del 2016, pag. 51.

D. BUONO, *I contributi per le opere realizzate in concessione*, in *Corr. trib.*, n. 7 del 2004, pag. 562.

A. BUSANI *La revisione degli estimi catastali incide sulle norme di favore*, in *GT Riv. giu. trib.*, 2000, pag. 436.

S. CAPOLUPO, *Legittima la reformatio in peius delle agevolazioni fiscali: il caso dei beni di interesse storico*, in *Fisco*, n. 14 del 2019, pag. 1354.

F. CARINGELLA, *Manuale di Diritto Amministrativo*, VIII Edizione, 2015.

F. CARINGELLA, *Manuale di diritto civile*, Roma, 2018.

P. CARPENTIERI, *Appalti nel settore dei beni culturali (e archeologia preventiva)*, in *Urb. App.* 8-9 del 2016, pag. 1014.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

G. CASADIO, *Le Risposte degli esperti – Responsabilità solidale del beneficiario per indebite deduzioni derivanti dalla legge “più dai meno versi”*, in *Coop. enti no profit*, n. 10 del 2014, pag. 66.

E. CASETTA, *Manuale di Diritto Amministrativo*, Milano, 2011, pag. 63.

L. CASINI, “*Giochi senza frontiere?*”: *giurisprudenza amministrativa e patrimonio culturale*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, anno 2019, fasc. 3, pag. 919.

L. CASINI, *Politica e amministrazione: the Italian style*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, anno 2019, Fasc. 2, pag. 18.

L. CASINI, *Una “revolution in government?” La riforma amministrativa del patrimonio culturale*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, n. 1 del 2018, pag. 716.

S. CASSESE, *Il futuro della disciplina dei beni culturali*, in *Giornale dir. amm.*, n. 7 del 2012, pag. 781.

L. CASTALDI, *Enti non commerciali (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, pag. 547.

S. CAVALIERE, *Project financing e beni culturali*, in *Euro-Balkan Law and Economics Review*, n. 1/2019, pag. 98-113.

E. CAVALIERI, *La tutela dei beni culturali. Una proposta di Giovanni Urbani*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, fasc. 2, 2011, pag. 473.

A. CHECHI, *Beni culturali e ambientali nell’Unione Europea: difficile equilibrio tra integrazione e tutela*, in *Amb. svil.*, n. 2 del 2005, pag. 142.

A. CHERCHI, *L’Art bonus decolla: 62 milioni a fine gennaio*, in “*Il Sole 24 Ore*” del 3 febbraio 2016.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l’Università Luiss nell’Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell’autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell’Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

R. CHIEPPA - R. GIOVAGNOLI, *Manuale di Diritto Amministrativo*, IV Edizione, Giuffrè, Milano, 2018, pag. 428-429.

S. CHIRICHIGNO - G. STANCATI, *Per la deducibilità delle spese di manutenzione di beni vincolati vale il principio di competenza*, in *Corr. trib.*, n. 33 del 2003, pag. 2765.

P. CHIRULLI, *Il governo multilivello del patrimonio culturale*, in *Dir. amm.*, 2019, fasc. 4, pag. 730.

M.P. CHITI, *I partenariati pubblico-privati e la fine del dualismo tra diritto pubblico e diritto comune*, in M.P. CHITI, *Il partenariato pubblico-privato*, Napoli, 2009.

R. CIPPITANI, *La nozione di contratto "a titolo oneroso" negli appalti pubblici*, in *Contratti*, 2013, 523 e ss.

P. CLEMENTI, *Le Entrate su liberalità a parrocchie per iniziative culturali*, *Enti no profit*, n. 6 del 2005, pag. 436.

E. COHEN, *Benefit Expenses: How the Benefit Corporation's Social Purpose Changes the Ordinary and Necessary*, in *William & Mary Business Law Review*, Volume 4, Issue I, pag. 268.

G.M. COLOMBO, *La fiscalità degli Enti del Terzo settore (ETS)*, in *Corr. trib.* n. 35 del 2017, pag. 2697.

G. M. COLOMBO, *Per l'impresa sociale gli incentivi non bastano*, in *Corr. trib.* n. 25 del 2011, pag. 2048.

C. CORRADO OLIVA, *Le fondazioni bancarie: dal controllo delle banche al non profit*, in *Rass. trib.* n. 3 del 2014, pag. 416.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

G. CORSO, *Il regime dei beni culturali*, in *L'Amministrazione della regione. Proposte di riforma*, a cura di A.A.V.V., Palermo, Istituto di scienze amministrative e socioeconomiche, 1978.

L. COVATTA, *I "beni culturali" fra sopravvivenza e indipendenza*, in *Economia della cultura*, XIII, 2013, 3, p. 337.

G. CREPALDI, *Il baratto amministrativo: sussidiarietà, collaborazione ed esigenze di risparmio*, in *Resp. civ. prev.*, n. 1 del 2018, pag. 51.

A. CRISMANI, *Art Bonus: strumento partecipativo alla gestione del bene pubblico*, in *Federalismi*, n. 19 del 2014.

G. DAN - M. GABELLI, *Imprese e mecenatismo: agevolazioni fiscali a favore della cultura e dello spettacolo*, in *Fisco*, n. 37 del 2002, pag. 5861.

A. DE FRANCO, *L'Agenzia apre sul mecenatismo delle fondazioni bancarie*, in *Corr. trib.*, n. 1 del 2016, pag. 41.

L. DEGANI–R. MOZZANICA, *La nuova figura dell'impresa sociale*, in *Enti no profit*, n. 8-9 del 2006, pag. 511.

F. DENOZZA - A. STABILINI, *La società benefit nell'era dell'investor capitalism*, in *Orizzonti dir. comm.*, n. 2 del 2017.

G. DI CECCO, *Il "terzo settore" per i beni culturali alla (tenue) luce della disciplina dell'impresa sociale*, in *Aedon*, n. 2 del 2006.

G.C. DI SAN LUCA, *Il sindacato giurisdizionale sulle valutazioni tecniche in materia ambientale*, in *GiustAmm*, n. 7 del 2016.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

G. DOMENICHINI, *Il difficile rapporto tra cultura e mercato in Italia, note a margine della ricerca Le attività culturali e lo sviluppo economico: un esame a livello territoriale*, in *Il capitale culturale, Studies on the Value of Cultural Heritage, Journal Of The Department of Cultural Heritage, University of Macerata*, 6, 2013, p. 177.

M. D'ORSOGNA - A. SBROIAVACCA - D. STEVANATO E RL, *Patent box” tra calcolo dei ricavi agevolabili e utilizzazione dei costi come limite al beneficio*, in *Dialoghi tributari*, n. 1 del 2015 pag. 70.

M. F. ERRICO, *Modelli di gestione dei beni comuni: i patti di collaborazione*, in *Foro. Amm.* n. 12 del 2019, pag. 2215.

J. EVANS, *Europe seeks tax on crowd-funding rewards*, in *Financial Times*, consultabile sul sito <https://www.ft.com/content/f514e02c-f80a-11e4-8bd5-00144feab7de>.

P. FABRIS, *Successione di beni immobili di interesse storico e artistico*, in *Sett. Fisc.*, n. 22 del 1999, pag. 31.

P. FABRIS, *Le imposte ipotecaria e catastale nella successione di “beni culturali”*, in *Fisco*, n. 12 del 2001, pag. 4733.

E. FALCONE, *Sunti di riflessione sul nuovo codice dei beni culturali e del paesaggio*, in *Amb. svil.*, n. 7 del 2004, pag. 627.

G. FERRANTI, *Le spese per le sponsorizzazioni tra pubblicità e rappresentanza*, in *Corr. trib.*, n. 29 del 2013, pag. 2294.

G. FERRANTI, *Spese di pubblicità e rappresentanza: tra vecchio e nuovo regime*, in *Fisco*, n. 1 del 2019, pag. 12.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

G. FERRANTI, *Le spese per sponsorizzazioni devono risultare effettivamente “utili” per l’impresa che le sostiene*, in *Corr. trib.*, n. 7 del 2015, pag. 479.

P. FERRI, *Prime riflessioni sul regime fiscale degli Enti del Terzo Settore*, in *Coop. enti no profit*, n. 11 del 2017, pag. 38.

G. FIDONE, *Le concessioni di lavori e servizi alla vigilia del recepimento della Direttiva 2014/23/UE*, in *Riv. Ital. Dir. Pubbl. Com.*, n. 1 del 2015, pag. 113.

S. FOÀ, *Forme di gestione (art. 115)*, in *Aedon*, n. 1 del 2004.

S. FOÀ, *Gestione e alienazione dei beni culturali*, in *Dir. amm.*, n. 2 del 2004, pag. 349.

N. FORTE, *Deduzioni e detrazioni: le erogazioni liberali effettuate dalle persone fisiche*, in *Corr. trib.*, n. 22 del 2006, pag. 1716.

N. FORTE, *Le decisioni da assumere per beneficiare dei vantaggi fiscali previsti dalla riforma del Terzo settore*, in *Corr. trib.*, n. 16 del 2018, pag. 1235.

F. FRACCHIA, *Concessione amministrativa*, in *Enc. Dir.*, 2007.

A. FRANCO, *Gli investimenti in cultura: l’attuale normativa fiscale e le principali problematiche*, in *“L’intervento dei privati nella cultura – Profili economici, fiscali e amministrativi”*, a cura di Antonio Di Majo, Fabio Marchetti e Pietro Antonio Valentino, realizzato dall’Associazione Civita con il contributo della Fondazione Roma e della Fondazione Bruno Visentini, 2013.

M.C. FREGNI, *Il regime fiscale*, in *Diritto e gestione dei beni culturali*, Bologna, 2011, pag. 265.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l’Università Luiss nell’Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell’autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell’Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

M. FRIEDMAN, *Capitalism and Freedom*, The University of Chicago Press, 1963.

R. FRISCOLANTI - B. PAGAMICI, *Cultura crea: sostegni a coop ed enti non profit della filiera culturale-turistica*, in *Coop. Enti no profit*, n. 10 del 2016, pag. 15.

R. FRISCOLANTI, Pagamici B., *Decreto rilancio, le principali novità per cooperative ed enti del Terzo settore*, in *Coop. enti no profit*, n. 6 del 2020, pag. 12.

F. GAGLIARDI, *L'Art bonus debutta in dichiarazione*, in *Prat. fisc. prof.*, n. 19 del 2015, pag. 20.

F. GAGLIARDI, *Credito di imposta per le spese di formazione e le imprese culturali*, in *Prat. fisc. prof.*, n. 3 del 2018, pag. 61.

L. GAIANI, *Deducibilità degli interessi passivi più ampia nel project financing*, in *Fisco*, n. 43 del 2019, pag. 4123.

R. GALIERO, *Agevolazioni fiscali e costituzione*, in *Dir. prat. trib.*, n. 4 del 2004, pag. 10723.

A. GALLARATI, *Incentivi e controllo del mercato nella società benefit. Un'analisi economica comparata*, in *Contr. e Impr.* n. 2 del 2018, pag. 806.

F. GALLO, *L'accumulazione indivisibile e l'art. 12 della Legge n. 904/77*”, in *Rass. trib.*, II, 1997, pag. 413.

G. GALLO, *Il decreto Art Bonus e la riproducibilità dei beni culturali*, in *Aedon*, n. 3 del 2014.

M. GAMBARDELLA, *Il “decreto rilancio” e la degradazione della condotta di omesso versamento dell'imposta di soggiorno da peculato a illecito amministrativo*, in

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Penale, Diritto e Procedura, pubblicato in data 01-06-2020 e consultabile al seguente indirizzo <https://penaledp.it/il-decreto-rilancio-e-la-degradazione-della-condotta-di-omesso-versamento-dellimposta-di-soggiorno-da-peculato-a-illecito-amministrativo/>.

S. GARDINI, *La valorizzazione integrata dei beni culturali*, in Riv. Trim. dir. pubbl., 2016, pag. 403.

R. GAROFOLI, *Compendio di diritto amministrativo*, Nel Diritto Editore, 2018 - 2019, pag. 406 – 407.

M. GARONE – M. MANFREDONIA, *Risvolti fiscali del mancato adeguamento di ONLUS, ODV e APS alla Riforma del Terzo settore*, in Fisco, n. 1 del 2020, pag. 1-39.

S. GATTI, *Sponsorizzazione*, in Enc. Dir., XLIII, 1990.

F. GAVIOLI, *Nuova disciplina fiscale delle imprese sociali: lo studio del CNDCEC*, in Coop. enti no profit, n. 1 del 2019, pag. 22.

P. GAZZOLA - D. GRECHI - P. OSSOLA - E. PAVIONE, *Certified Benefit Corporation as a new way to make sustainable business: the Italian example*, in Corporate Social Responsibility and Environmental Management, 2019, Vol. 26, fasc. 6. Pag. 1435.

A. GIANNELLI, *Il rinnovo in favore del concessionario uscente quale forma di tutela del valore identitario di determinati locali storici: dalla dittatura della concorrenza alla dittatura della cd. eccezione culturale?*, in Dir. proc. amm., anno 2019, fasc. 1, pag. 201.

S. GIANONCELLI, *Fiscalità di impresa e utilità sociale*, Torino, 2013, pagg. 191 - 193.

S. GIANONCELLI, *Regime fiscale del Terzo settore e concorso alle pubbliche spese*, in Riv. dir. fin. sc. fin. n. 3 del 2017, pag. 316.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

B. GILBERTI, *La concessione di pubblico servizio tra sistematiche nazionali e diritto comunitario*, in *Dir. amm.*, 1 del 2011, pag. 191.

S. GIORGI, *Immobili “culturali”: la ratio dell’agevolazione secondo la consulta nell’assenza dell’art. 9 Cost.*, in *Riv. dir. trib.*, fasc. n. 6 del 2016, pag. 319.

G. GIRELLI, *Immobili di interesse storico oa artistico ed imposizione sul reddito di impresa*, in *Riv. dir. trib.*, anno 2008, fasc. 5, pagg. 464- 465.

G. GIRELLI, *La disciplina tributaria degli enti del Terzo settore: un’occasione mancata*, in *Rass. trib.*, n. 2 del 2020, pag. 409.

M. GIUA, *Il punto su mecenatismo e sponsorizzazioni culturali*, in *Corr. trib.*, n. 6 del 2001, pag. 415.

F. GOISIS, *La giurisdizione contabile in mano pubblica: un presidio per la necessaria redditività dell’investimento pubblico*, *Dir. proc. amm.*, fasc. 1, 2019, pag. 41.

A. GUIDARA, *Riscossione fiscale ed opere d’arte*, in *Dir. prat. trib.*, n. 3 del 2019, pag. 1091.

S. HEMELS, *Tax Incentives for Museums and Cultural Heritage*, in *Tax Incentives for the Creative Industries*, 2017, pag. 107.

S. LA ROSA, *Le agevolazioni fiscali alle imprese: aspetti giuridici*, *Riv. dir. fin.*, 1993, I, pag. 566.

A. LAZZARO, *Innovazione tecnologica e patrimonio culturale tra diffusione della cultura e regolamentazione*, in *Federalismi*, n. 24 del 2017.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l’Università Luiss nell’Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell’autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell’Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

F. LEONARDI, *Società benefit nell'angolazione agro-ambientale con particolare attenzione a immagine, reputazione e comunicazione*, in *Dir. Agr.* n. 2 del 2018, pag. 345.

E.B. LIBERATI, *Il ministero fuori dal ministero (art. 10 del D.lgs. 368/1998)*, in *Aedon* n. 1 del 1999.

M. LIBERTINI, *Impresa e finalità sociali. Riflessioni sulla teoria della responsabilità sociale dell'impresa*, in *Riv. soc.*, n. 1 del 2009, pag. 19.

P. LISI - E. VIOLANTE, *La "viralità" del crowdfunding: implicazioni ai fini IVA dei modelli con ritorno finanziario*, in *Fisco*, n. 25 del 2016, pag. 1-2446 e

P. LISI - E. VIOLANTE, *La "viralità" del crowdfunding: implicazioni ai fini IVA dei modelli con ritorno non finanziario*, in *Fisco*, n. 27 del 2016, pag. 1-2645.

A. LO IACONO, *La nuova finanza municipale*, in *Fisco*, n. 30 del 2012, pag. 1- 4810.

G. LOMBARDI, *Garanzia costituzionale del trattamento fiscale delle dimore storiche e funzione sociale di un nuovo tipo di proprietà*, in *Rass. trib.*, n. 4 del 2006, pag. 1063.

V. LOPILATO, *Manuale di diritto amministrativo*, seconda edizione, Torino, 2020.

V. LOPILATO, *Trust e Project financing" dopo la Merloni ter*, in *Trust e attività fiduciarie*, 2001, 338.

V. LOPILATO, *Il Trust e la finanza di progetto*, in *Giu. comm.*, gennaio-febbraio 2003, pag. 97/1.

L. LOVECCHIO, *Le novità per la fiscalità locale: imposta di sbarco, di scopo e riscossione tramite privati abilitati*, in *Corr. trib.*, n. 23 del 2012, pag. 1780.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

L. LOVECCHIO, *La nuova IMU pone fine alla sovrapposizione IMU-TASI*, in *Fisco*, n. 5 del 2020, pag. 1-433.

R. LUNELLI, *Attualità e prospettive nel trattamento tributario dei beni storici tutelati*, in *Fisco*, n. 5 del 2013, pag. 654.

R. LUNELLI, *Sponsorizzazione o mecenatismo: per la conservazione e il restauro dei beni della "collettività"*, in *Fisco* n. 17 del 2004, pag. 2548.

R. LUPI, *L'Art Bonus come sovvenzione pubblica in forma di "credito d'imposta"*, *Aedon*, n. 3 del 2014.

R. LUPI, *Forzature interpretative, per sospetti di frode e "sponsorizzazioni pilotate" da terzi*, in E. MARCHETTI - R. LUPI, *Stereotipi, sostanza e riserve mentali sulla sponsorizzazione*, in *Dialoghi tributari*, n. 6 del 2013, pag. 602.

G. MANFREDI, *La valorizzazione dei beni culturali come compito costituzionalmente necessario*, in *Il capitale culturale*, 3 del 2011, pag. 26.

G. MANFREDI, *La finanza di progetto dopo il d.lgs. n. 152 del 2008*", in *Dir. amm.* 2009, pag. 429.

V. MANNINO, *Introduzione alla storia del diritto privato dei Romani*, Torino, 2008, pagg. 406-407.

I. MANZONI - G. VANZ, *Il diritto tributario, Profili teorici e sistematici*, seconda edizione, Torino, 2008, pag. 217.

G. MARASÀ, *Scopo di lucro e scopo di beneficio comune nelle società benefit*, in *Rivista ODC* n. 2 del 2017.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

E. MARCHETTI - R. LUPI, *Stereotipi, sostanza e riserve mentali sulla sponsorizzazione*, in Dialoghi tributari, n. 6 del 2013, pag. 602.

G. MARONGIU, *Le agevolazioni per gli immobili di interesse storico o artistico*, in GT - Riv. Giu. trib., n. 4 del 2004, pag. 312.

L. MAROTTA, *Erogazioni liberali deducibili se a favore di chi realizza le attività agevolate*, in Az. e fisco, n. 23 del 2007, pag. 43.

G. MARTINELLI, *Le Entrate tornano sulle liberalità ad enti culturali*, in Enti no profit n. 6 del 2008.

P. MASTELLONE, *International and EU Measures for the Protection of Cultural Heritage: Towards Broader Use of Tax Breaks to Stimulate Private Engagement*, in European Taxation, February/March 2019, pag. 81.

V. MASTROIACOVO, *L'esenzione dei beni culturali dal tributo successorio non riguarda le imposte ipo-catastali*, in Corr. trib. n. 26 del 2007, pag. 2122.

A. MAURO, *Beni culturali relitti e rettifica della dichiarazione di successione*, in Fisco n. 45 pag. 8131.

A. MAZZULLO, *Nascono le imprese culturali e creative: una nuova qualifica da coordinare con gli enti del Terzo settore*, in Fisco, n. 6 del 2018, pag. 535.

A. MAZZULLO, *Società benefit alla ricerca di una leva fiscale*, in il Fisco, n. 17 del 2018, pag. 1614.

G. MELIS, *Capacità contributiva (principio di)*, in Dig., 2017.

G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, 2016, Torino, pag. 688.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

F. MERUSI, *La disciplina giuridica dei musei nella costituzione tra stato e regioni, Relazione, con modificazioni e integrazioni, presentata al Convegno "Musei. Discipline, gestioni e prospettive"*, Fondazione Cesefin Alberto Predieri, Firenze, 22 aprile 2009, in http://www.forumcostituzionale.it/site/images/stories/pdf/documenti_forum/paper/0139_merusi.pdf

F. MERUSI, *Pubblico e privato e qualche dubbio di costituzionalità nello statuto dei beni culturali*, in *Dir. Amm.*, 2007, 9.

P. MICHIARA, *Contrattazione e servizi "relazionali" ai sensi delle direttive comunitarie 2014/23/UE e 2014/24/UE. Spunti per un inquadramento*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, n. 2 del 2016, pag. 461.

M. MISCALI, *Aspetti fiscali del project financing*, LIUC Papers, Pubblicazione periodica del Libero Istituto Universitario Carlo Cattaneo, (Castellana), n. 6, febbraio, 1994, 2.

A. MONTESANO, *Immobili storico-artistici posseduti da imprese*, in *Corr. trib.*, n. 39 del 2006, pag. 3147.

A. MONTI, *Regime di deducibilità fiscale dei costi relativi ad attività di mecenatismo: le novità del Collegato alla Finanziaria 2000*, in *Fisco* n. 23 del 2001, pag. 8081.

G.D. MOSCO, *L'impresa non speculativa*, in *Giu. Comm.*, n. 2 del 2017, pag. 233

A. MUNOZ VILLAREAL, *Fiscalidad y Financiacion del mecenazgo cultural, Teoria y Pratica*, Lex Nova, 2016.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

A. MUSSO - S. RICCI, *Gli immobili storici: un aggiornamento sul problema degli immobili strumentali*, in *Fisco*, n. 24 del 2011, pag. 1- 3785.

D. NARDELLA, *I beni culturali tra Stato e regioni e la riforma del Titolo V della Costituzione*, in *Dir. Pubbl.*, 2002, pag. 672.

A. ORDANINI - L. MICELI - M. PIZZETTI - A. PARASURAMAN, "*Crowd-funding: transforming customers into investors through innovative service platforms*", *Journal of Service Management*, Vol. 22 Iss: 4, pp.443 – 470.

M. G. ORTOLEVA, *L'efficacia del ruolo nell'ipotesi di adempimento del debito mediante "compensazione" con crediti commerciali*, in *Dir. Prat. Trib.* n. 2 del 2019, pag. 644.

B. PAGAMICI, *Aspetti operativi per la costituzione e la gestione delle società benefit*, in *Coop. enti no prof.*, n. 5 del 2017, pag. 29.

B. PASA, *Beni culturali (diritto dell'Unione europea)*, in *Dig.*, 2010, n. 16 del 120.

L.G. PASCALI, *Le agevolazioni fiscali in materia di beni culturali*, in *Fisco*, n. 23 del 2002, pag. 3638.

P. PATRITO, *L'esercizio privato di pubbliche funzioni: introduzione*, in *Giur. It.*, n. 6 del 2010, pag. 1471

L. PERLINI, *Precisazioni e novità della circolare sul "più dai meno versi"*, in *Enti no profit*, n. 10 del 2005.

M. PETRONE - S. VALENTE, *Regime fiscale degli immobili vincolati di proprietà degli enti non commerciali*, in *Enti no profit*, n. 2 del 2006, pag. 81.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

P. PIANTAVIGNA, *Un modello per la disciplina fiscale dell'impresa sociale: low profit limited liability company*, in Riv. dir. fin., fasc. 4, 2011, pag. 592.

A. PICCOLO, *Fabbricati storici o artistici: la nuova disciplina delle imposte dirette non è irragionevole*, in Fisco, n. 18 del 2018.

A. PICCOLO, *Fabbricati storici o artistici: spese di restauro indeducibili se capitalizzate commento*, in Fisco, n. 22 del 2018, pag. 1-2170.

G. PIPERATA, *I servizi culturali nel nuovo ordinamento dei servizi degli enti locali*, in Aedon, n. 3, 2003.

G. PIPERATA, *I modelli di organizzazione dei servizi culturali: novità, false innovazioni e conferme*, in Aedon, n. 1, 2002.

I. PIRELLI - D. STEVANATO - S. SERASIN, *Se l'agevolazione fiscale è un illegittimo aiuto di stato si recupera anche quella inferiore alla soglia "de minimis"?* in Dia. Trib., n. 1 del 2012.

A. PISCHETOLA, *Profili fiscali della circolazione dei beni culturali*, in Riv. not., 2005, fasc. 5, pag. 985.

F. PISTOLESI, *Il ruolo delle agevolazioni fiscali nella gestione dei beni culturali in tempi di crisi*, in Riv. dir. trib., fasc. 11, 2014, pag. 1211.

G. PIZZONIA, *Agevolazioni fiscali per le cooperative, aiuti di Stato, ruolo dei giudici nazionali*, Riv. dir. fin., fasc. 3, 2012, pag. 57.

E. PODDIGHE, *In tema di contratto di sponsorizzazione*, in La nuova giurisprudenza civile commentata n. 5 del 1998.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

M. POSARELLI, *Le liberalità a favore delle iniziative culturali. Disciplina e problematiche. Il caso delle erogazioni liberali alle parrocchie*, in Fisco n. 13 del 2004, pag. 1976.

S. PRATAVIERA, *Società benefit e responsabilità degli amministratori*, in Riv. soc., n. 4 del 2018, pag. 919.

M. PROCOPIO, *Il trattamento tributario dei costi relativi al sostegno delle società benefit*, in Dir. prat. trib., n. 1 del 2017, pag. 81.

A. QUATTROCCHI, *Il pagamento delle imposte dirette mediante cessione di beni culturali*, in Dir. prat. trib., n. 1 del 2020, pag. 134.

G.P. RANOCCHI, *L'effetto pubblicità minaccia l'Art bonus*, in Il Sole 24 Ore del 23 marzo 2015, "Norme e tributi".

E. RIBACCHI, *Debutta la società Benefit: primi nella UE a riconoscere come status giuridico il valore sociale dell'impresa*, in Prat. fisc. prof., n. 31 del 2016, pag. 32.

A. RICCI - F. ZUCCO, *Principio di competenza e cessione di immobili vincolati ex D.lgs. n. 42 del 2004*, in Fisco, n. 36 del 2004, pag. 6152.

S. RICCI, *Immobili di interesse culturale: l'imposizione indiretta*, in Fisco, n. 45 del 2001, pag. 14237.

S. RICCI, *L'imposizione relativa agli immobili di interesse culturale*, in Fisco, n. 25 del 2001, pag. 8785.

G. RIOLFO, *Le società "benefit" in Italia: prime riflessioni su una recente innovazione legislativa, (Prima parte)*, in Studium Iuris, n. 6 del 2016, pag. 720.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

G. RIOLFO, *Le società “benefit” in Italia: prime riflessioni su una recente innovazione legislativa (Seconda parte)*, in *Studium Iuris*, n. 7-8 del 2016, pag. 819.

G.C. M. RIVOLTA, *Profili giuridici dell’impresa sociale*, in *Giur. Comm.*, 2004, I, 1161 ss.

A. ROMANO, *La concessione di pubblico servizio*, in *La concessione di pubblico servizio*, (a cura di) G. PERICU - A. ROMANO -V. SPAGNOLO VIGORITA, 1995, 11.

P. ROSSI - MACCANICO, *Fiscalità delle imprese ed aiuti di stato – parte I: i fondamenti della nozione di aiuto fiscale*, in *Fisc. Int.*, n. 4 del 2008, pag. 340.

P. ROSSI - MACCANICO, *Fiscalità delle imprese ed aiuti di stato parte II: le questioni procedurali*, in *Fisc. Int.*, n. 5 del 2008, pag. 420.

M. SACCARO, *Come funziona l’“art bonus”*, in *Coop. enti no profit*, n. 10 del 2014, pag. 13.

A. SACRESTANO, *Spinta al “mecenatismo” con il nuovo “art-bonus”*, in *Corr. trib.*, n. 35 del 2014, pag. 2711.

F. SALVATI, *La sponsorizzazione come modalità di gestione indiretta dei beni culturali*, in *Giu. mer.*, n. 1 del 2013.

P. SANNA, *“Dalla legge di riforma al ‘Codice del Terzo settore’: alcuni profili introduttivi”*, in *Resp. civ. prev.*, n. 6 del 2018, parte III, pag. 2087.

P. SANTINI, *Il crowdfunding alla sfida delle qualifiscazioni fiscali*, in *Rass. trib.* n. 3 del 2017, pag. 688.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l’Università Luiss nell’Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell’autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell’Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

E. SBARBARO, *Codice dei beni culturali e diritto d'autore: recenti evoluzioni nella valorizzazione e nella fruizione del patrimonio culturale*, in Riv. dir. ind., fasc. 2, 2016, p. 63.

E. SBARBARO, *Codice dei beni culturali e diritto d'autore: recenti evoluzioni nella valorizzazione e nella fruizione del patrimonio culturale*, in Riv. dir. ind. 2016, pag. 63, fasc. 2, del 1° aprile 2016.

A. SBARDELLA - F.M. SILVETTI, “*Remunerazione del capitale di rischio nell’impresa sociale*”, in Fisco, n. 35 del 2016, pag. 3335.

G. SCANU, *Fiscalità locale, imprese e turismo: l’esperienza della Regione Sardegna*, in Riv. dir. trib., anno 2015, fasc. 1, pag. 103.

F. SCHIPPA, *Nuovi confini del peculato nelle dinamiche legate all’imposta di soggiorno. L’omesso o ritardato versamento dell’imposta a seguito del cd. “di rilancio”*, in Giu. Pen. Web, n. 6, 2020, consultabile al seguente indirizzo: <https://www.giurisprudenzapenale.com/2020/06/02/nuovi-confini-del-peculato-nelle-dinamiche-legate-allimposta-di-soggiorno/>

G. SCIULLO, *Novità sul partenariato pubblico-privato nella valorizzazione dei beni culturali*, in Aedon, n. 2 del 2009.

G. SEPIO - F. M. SILVETTI, *Il nuovo regime fiscale dell’impresa sociale*, in Fisco, n. 34 del 2017, pag. 3240.

G. SEPIO - M. GARONE, *La riduzione dell’IRES per gli enti non commerciali, tra ripristino dell’agevolazione e nuove prospettive*, in Fisco n. 10 del 2019, pag. 1-913.

G. SEPIO - G. SBARAGLIA, *Start-up innovative: premi di produttività e welfare aziendale e cumulo con Industria 4.0*, in Fisco n. 47 del 2019, pag. 4519.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l’Università Luiss nell’Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell’autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell’Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

M. SETTI, *Impresa sociale vs altre forme non profit: costi gestionali e amministrativi a confronto*, in *Coop. enti no profit.*, n. 6 del 2013, pag. 33.

M. SETTI, *Implicazioni fiscali del nuovo istituto delle società "benefit"*, in *Corr. trib.*, n. 29 del 2016, pag. 2301.

G. SEVERINI, *Tutela del patrimonio culturale, discrezionalità tecnica e principio di proporzionalità*, in *Aedon*, 3, 2016.

G. SEVERINI, *Il patrimonio culturale e il concorso dei privati alla sua valorizzazione*, in *Riv. giu. ed.*, fasc. 6, 2015, pag. 323.

E. SILVESTRI, *Concessione amministrativa*, in *Enc. Dir.*, VIII, 1961.

F.M. SILVETTI, *Volontariato, promozione sociale e riforma del Terzo settore*, in *Fisco*, n. 46 del 2018, pag. 4439.

F.M. SILVETTI, *Novità civilistiche e tributarie per le imprese sociali*, in *Fisco*, n. 36 del 2018, pag. 3439.

F. SOLFAROLI CAMILLOCCI, *Cosa può fare il Fisco per la cultura: le agevolazioni fiscali dalla L. n. 512 del 1982 ad oggi*, in *Fisco*, n. 27 del 2013, pag. 4125.

F. SOLFAROLI CAMILLOCCI, *Le donazioni dopo la L. n. 383 del 2001*, in *Fisco*, n. 17 del 2002, pag. 2630.

D. SORACE - C. MARZUOLI, *Concessioni amministrative*, *Digesto*, 1989.

L. STAROLA, *Proposte fiscali per la valorizzazione del patrimonio culturale*, in *Corr. trib.*, n. 6 del 2014, pag. 489.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

A. LEO TARASCO, *La redditività del patrimonio culturale*, Torino, 2006, 88-91.

A. LEO TARASCO, *La valorizzazione del patrimonio culturale tra «project financing» e gestione diretta: la difficile sussidiarietà orizzontale*, in Riv. giur. ed., 2005, III, 108 ss.

G. TOMASIN – E. ZANETTI, *Deducibilità delle erogazioni liberali: disciplina generale e sue incongruenze*, in Fisco n. 36 del 2000, pag. 11050.

A. TOMASSINI, *L'Italia come distretto finanziario per le società “impatriate”*, in Corr. trib. n. 1 del 2020 pag. 62.

U. TOMBARI, *L'organo amministrativo di S.p.a. tra “interessi dei soci” ed “altri interessi”*, in Riv. soc., n. 1 del 2018, pag. 25.

M. TRIVELLIN, *Di alcuni aspetti fiscali dell'espropriazione per pubblica utilità*, in Riv. dir. trib. m. 1 del 2012, pag. 92.

G. TRUPIANO, *Italy Increases Use of Tax Benefits to Encourage Cultural Donations From Private Sector*, in Tax Notes International, 2002, pag. 1309.

E. TUCCARI, *“La disciplina “democratica” delle associazioni non riconosciute tra Codice del Terzo settore e Codice civile”*, in Resp. civ. prev. n. 2 del 2019, parte I, pag. 449.

V. UCKMAR - PIERPAOLO ANGELUCCI, *Aspetti giuridici e fiscali del Project financing*, in Dir. prat. trib., n. 5 del 2002.

S. UNGARO, *Immobili vincolati locati: rendita catastale ridotta del 50%*, in Fisco, n. 5 del 2013, pag. 2-745.

Tesi di dottorato di Valentina Di Marcantonio discussa presso l'Università Luiss nell'Anno Accademico 2020/2021. Non riproducibile, in tutto od in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

M. VAGLIO, *I profili catastali degli immobili di interesse storico e artistico*, in Corr. trib., n. 46 del 2012, pag. 3581.

S. VILLAMENA, “*Baratto amministrativo*”: *prime osservazioni*, Riv. giu. ed., 2016, Fasc. 4, pag. 384.

G. VISCONTI, *Riforma del Terzo Settore: lo stato dell’arte*, in Coop. enti no profit., n. 11 del 2018, pag. 19.

G. VISCONTI, *Il nuovo regime tributario delle Organizzazioni di Volontariato dopo la Riforma del Terzo settore*, in Coop. Enti no profit, n. 4 del 2019, pag. 23.

A. VOZZA, *Art bonus: ambito di applicazione e possibili sviluppi*, in Corr. trib., n. 5 del 2019, pag. 507.

G. ZAGREBELSKY, *Fondata sulla cultura. Arte, scienza e Costituzione*, Torino, 2014.

G. ZANOBINI, *L’esercizio privato delle funzioni e dei servizi pubblici*, in *Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano*, a cura di Orlando, II, 3, Milano, 1935.

R. ZENNARO – F. MOSCHETTI, *Agevolazioni fiscali*, in *Digesto*, 1987.