



Agevolazioni fiscali nell'ambito dei beni culturali

Prof. Francesco Montanari

Università G. D'Annunzio di Chieti – Pescara

francesco.montanari@unich.it

© Museo del Violino, Cremona



**Mecenatismo, filantropia, sponsorizzazione a
sostegno delle istituzioni museali**

30 Ottobre 2019, Cremona

In collaborazione con



Giustificazioni alle agevolazioni sui beni culturali

- È indubbio che la cultura, in senso ampio, sia un campo nel quale il sistema fiscale possa e debba rivestire un ruolo promozionale, in ossequio a quanto prescrive l'**art. 9 Cost.**
- La Corte costituzionale ha riconosciuto espressamente la legittimità delle norme che prevedono **incentivi fiscali** diretti a favorire l'apporto di capitali e di opere nella **conservazione e valorizzazione dei beni culturali**
- Non sussistono neppure contrasti con il sistema europeo degli aiuti di Stato.

Giustificazioni alle agevolazioni sui beni culturali

- Art. 167 del TFUE: è prevista, espressamente, tra le azioni dell'Unione, l'integrazione dell'azione degli Stati membri per la conservazione e salvaguardia del patrimonio culturale di importanza europea
- Importante: Libro Verde della Commissione europea (27 aprile 2010) sulle imprese culturali e creative da incentivare
- Importante: Risoluzione del Parlamento europeo del 12 settembre 2013 su "*Valorizzare i settori culturali e creativi per favorire la crescita economica e l'occupazione*»
- Vi è, chi, tuttavia, ha parlato di «*mancaanza di una cultura alla fiscalità della cultura*»

Imposte sui redditi

Erogazioni liberali per persone fisiche ed enti non commerciali

- Detrazioni del 19%: art. 15, comma I, Lettera H, TUIR:

erogazioni liberali in denaro a favore di enti o istituzioni pubbliche, di comitati organizzatori appositamente istituiti con decreto del Ministro per i beni culturali e ambientali, di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro, che svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico o che organizzano e realizzano attività culturali, effettuate in base ad apposita convenzione, per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose mobili e immobili di interesse storico o artistico (legge n. 1089/1939 e D.p.r. 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.

Imposte sui redditi

- Tali iniziative culturali devono essere **autorizzate dal MIBAC (Ministero per i Beni e le Attività Culturali)**
- Precisazione: per effetto dell'introduzione dell'*art bonus*, l'art. 15, lett. h) in esame resta applicabile solo per le **liberalità** che **non** sono ricomprese nel credito d'imposta ***art bonus***, vale a dire, in primo luogo, per le erogazioni effettuate per l'**acquisto** di beni culturali.

Imposte sui redditi

Per i soggetti titolari di reddito d'impresa (art. 100 tuir, «Oneri di utilità sociale»

- Sono deducibili «le erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico, effettuate per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose indicate nell'articolo 2 del decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490 (elenco di cose che rappresentano il patrimonio storico) e nel decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409 (già visto), ivi comprese le erogazioni effettuate per l'organizzazione di 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 necessari»

Imposte sui redditi

Si tratta di una deroga espressa al principio di inerenza e alla tendenziale indeducibilità dal reddito di impresa delle liberalità

- Il beneficio è accordato, tuttavia, solo nel caso in cui l'attribuzione sia finalizzata all'acquisto, alla manutenzione o al restauro di beni culturali e paesaggistici, nonché all'organizzazione di mostre o esibizioni di rilevante interesse scientifico o culturale.

- Ambito di applicazione limitato

Imposte sui redditi

Le disposizioni in questione, poi, concorrono, con il successivo art. 100, lettera m) del TUIR che prevede la deducibilità delle erogazioni liberali in favore di enti pubblici ovvero fondazioni o 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.

Imposte sui redditi

- *L' iter burocratico* qui prevede che periodici decreti ministeriali individuino le categorie di soggetti beneficiari, le quote assegnate a ciascuno, gli obblighi informativi sia in capo agli questi ultimi, sia in capo agli eroganti.;
- No limiti alla deducibilità ma l'agevolazione è, comunque, quantitativamente circoscritta, per esigenze di controllo della finanza pubblica, in virtù del meccanismo di assegnazione delle quote. Cioè: nell'ipotesi in cui le somme erogate sono maggiori dell'importo preventivato, i singoli beneficiari che abbiano fruito di elargizioni oltre-quota devono versare alle entrate dello Stato un importo pari al 37% della differenza. Così l'erario "blinda" il proprio collo del risparmio fiscale dei soggetti eroganti fino alla soglia stanziata, oltre la quale interviene presso i beneficiari per recuperare il minor gettito derivante dalle liberalità eccedenti

Imposte sui redditi

Detrazione del 19% per i soggetti tenuti alla manutenzione, protezione o restauro delle cose vincolate

Art. 15, lettera g) TUIR.

Iter: la necessità delle spese, quando non siano obbligatorie per legge, deve risultare da apposita certificazione rilasciata dalla competente soprintendenza del Ministero per i beni culturali e ambientali, previo accertamento della loro congruità effettuato d'intesa con il competente ufficio del territorio del Ministero delle finanze.

- Oggi autocertificazione.

Imposte sui redditi

Integrale deduzione delle spese per i soggetti tenuti alla manutenzione, protezione o restauro delle cose vincolate

Art. 100 lettera e, TUIR

- I beni vincolati ai quali si applica la deducibilità di cui all'art. 100, comma 2, lett. e) sono esclusivamente quelli **meramente patrimoniali**, anche perché, diversamente, non vi sarebbe alcuna finalità agevolativa di tipo extra-fiscale nell'ammettere la deducibilità di un costo "obbligatorio" o, comunque, "necessitato": i beni patrimoniali vincolati vengono, dunque, sottratti, per tali costi, al meccanismo di determinazione forfettaria prevista dal TUIR.

Ma sono efficaci le misure analizzate?

- Fenomeno della “sottoutilizzazione economica” del patrimonio culturale
- Poche donazioni
- Poche sponsorizzazioni
- Poco ritorno d’immagine
- Scarsa gestione imprenditoriale del patrimonio culturale

Le imprese culturali creative (l. 27 dicembre 2017, n. 205)

«Sono 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 creative(l. 27 dicembre 2017, n. 205)

- Sono considerate **tutte le fasi del ciclo economico del prodotto culturale**, dall'ideazione alla valorizzazione o gestione
- Dunque, estrema ampiezza dell'oggetto dell'attività incentivata, ossia il prodotto culturale, che ricomprende «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».
- Regolamenti??

Le imprese culturali creative

Si può parlare di «azienda» quando si parla dell'entità museale? Si. L'azienda-museo dovrebbe essere assimilabile ad un'azienda di servizi, il cui prodotto finale è una prestazione che si consuma durante la visita e che non implica un passaggio di proprietà di beni o nel possesso di un oggetto specifico. Il visitatore acquisisce un'esperienza specifica, un bene definito ma intangibile, del quale conserverà un ricordo, positivo o negativo.

Le imprese culturali creative

Agevolazione fiscale: previsto un credito d'imposta pari al trenta "per cento dei costi sostenuti per attività di sviluppo, produzione e promozione di prodotti e servizi culturali e creativi".

- Questo credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi, nonché del valore della produzione ai fini dell'Irap e può essere utilizzato esclusivamente in compensazione dei tributi (compresa l'iva) e dei contributi previdenziali e assistenziali dovuti dai contribuenti, in virtù dell'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997.

Le imprese culturali creative

Grosso limite: Non è mai intervenuto il **decreto interministeriale** (MIBAC-MISE), previa intesa in Conferenza Stato-regioni e parere parlamentare, che sarebbe dovuto essere adottato entro **90 giorni** dalla data di entrata in vigore della legge, per la definizione della **procedura** per il riconoscimento della qualifica di impresa culturale e creativa e per la definizione di prodotti e servizi culturali e creativi.

- Non è mai intervenuto il decreto disciplinante le modalità per la fruizione del credito d'imposta.

Sponsorizzazioni

- Notevole crescita: a livello aggregato del comparto museale si è passati dai 70.000 euro del 2012 ai 2,2 milioni di euro nel 2018 (ma il dato evidenzia che il 90% è destinato a talune notissime istituzioni museali di specifiche aree geografiche)
- Tuttavia forti carenze: la Corte dei Conti, in una relazione del 2016, 4 agosto. N. 8, ha ravvisato forti carenze nei contratti e la difficoltà di un utilizzo «imprenditoriale» delle stesse.

Fiscalità

Tecnicamente si tratta di spese di pubblicità per l'impresa che sponsorizza e, quindi, come tali integralmente deducibili.

Sponsorizzazioni

Problema della distinzione rispetto alle liberalità: A questo riguardo, il Decreto MIBAC del 3 ottobre 2002 ha precisato che devono considerarsi erogazioni liberali anche le **elargizioni** che danno luogo a un **pubblico ringraziamento** in favore del soggetto erogante, in quanto detto riconoscimento ha carattere essenzialmente morale e non costituisce una forma di promozione dell'azienda o dei suoi prodotti tale da integrare un diverso rapporto - quale quello di sponsorizzazione.

Sponsorizzazioni

Lo schema dell'elargizione liberale non è incompatibile con il fatto che il benefattore accetti o chieda una qualche forma di riconoscimento, soprattutto morale e ideale (o comunque inerente a un interesse patrimoniale);

- Il MIBAC ha ritenuto “accettabile **menzionare nel sito *web* degli enti beneficiari**, previo rilascio della liberatoria, da parte del mecenate, alla pubblicazione, un pubblico **ringraziamento** a quest'ultimo (citando solo il nome o la ragione sociale, senza riferimento al marchio, attività, prodotti, ecc.), nei casi in cui le modalità di comunicazione dei soggetti beneficiari consistono in una forma di riconoscimento morale al mecenate, senza che ciò rappresenti adempimento di un obbligo per l'ente beneficiario”.

Imposte indirette: Iva

- A quanto consta non sono note agevolazioni fiscali in ambito Iva
- **Non** sono previste **specifiche riduzioni** di aliquota in ragione della particolare natura dei **beni culturali**, né per gli atti di trasferimento, né per gli interventi conservativi.
- Infatti, l'aliquota Iva ridotta del **10%** si applica a:
 - prestazioni di servizio dipendenti da contratti di appalto relativi a interventi di restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia, ristrutturazione urbanistica, nonché per l'acquisto di beni, diversi dalle materie prime e semilavorati, forniti per la realizzazione degli stessi;
 - interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria solamente se eseguiti su fabbricati a prevalente destinazione abitativa.

Imposte indirette: Iva

Profilo delle esenzioni IVA

- L'esenzione NON è una agevolazione in quanto implica la impossibilità della detrazione dell'Iva sugli acquisti.
- Art. 10, n. 22, D. P. R. 633/1972: sono qualificate come operazioni esenti «*le prestazioni...inerenti alla visita di musei, gallerie, pinacoteche, monumenti, ville, palazzi, parchi, giardini botanici e zoologici e simili*».
- Art. 132 della Direttiva 2006/112/CE: gli Stati membri esentano «***talune prestazioni di servizi culturali e le cessioni di beni loro strettamente connesse effettuate da enti di diritto pubblico o da altri organismi culturali riconosciuti dallo Stato membro interessato***»

Imposte indirette: Iva

- Problema molto rilevante: CGCE CGCE 15 febbraio 2017, C-592/15: il riferimento fatto dal menzionato art. 132 a “*talune prestazioni di servizi culturali*” non implica che gli Stati membri debbano esentare *tutte le attività di tale natura*
- In sostanza, è devoluto ai singoli Stati il compito di delineare le caratteristiche delle prestazioni di servizi culturali che essi intendono esonerare: queste ultime, infatti, possono variare, anche sensibilmente in ragione – sempre secondo i giudici europei - della “*grande varietà di tradizioni culturali e di identità regionali nell’ambito dell’Unione e, talvolta, in seno ad uno stesso Stato membro*”.

Imposte indirette: Iva

- Quindi, occorre fare riferimento alle CATEGORIE NAZIONALI (il chè è, certamente, atipico nell'ambito delle esenzioni Iva in cui prevale il diritto europeo in modo dirompente

Esemplificazioni significative

Ris. n. 30/E del 2007 dell'AGE: le mostre culturali devono prevedere l'esposizione di quadri, fotografie o altri beni oggetto di visita da parte del pubblico e devono avere uno **scopo di PROMOZIONE DELLA CONOSCENZA** (storica, artistica, ecc.). Non rileva, inoltre, il carattere temporaneo della mostra (Risoluzione n. 85/E del 2004) .

Imposte indirette: Iva

Problema delle attività accessorie: (pensiamo, a titolo esemplificativo, al controllo degli accessi, alla sorveglianza, alla gestione delle prenotazioni museali e dei ticket, alla conservazione di opere, patrimonio, collezioni e persino alla customer care, alla digitalizzazione delle opere, ecc..).

- **CTP** Genova 410-411-412 del 24/02/2015- Estensione del regime Iva ad attività di biglietteria e controllo degli accessi resi da soggetti terzi. **PERFETTAMENTE IN LINEA CON CGCE** ma anche con la prassi amministrativa.

- Anche il regime delle visite guidate segue quello esente dell'attività principale

Imposte indirette: Iva

CGCE 18/01/2018 – C463/16 – Il caso di una card che dava diritto a viste visite guidate allo stadio e visite al museo dell'Ajax F.C. (qui era un problema di aliquote ma la cosa poco cambia).

- Le operazioni sono qualificabili come una prestazione unica e, quindi, da assoggettare alla medesimo aliquota.

Altre imposte indirette

- Art. 3, comma I, D. Lgs. 346/1990: «Non sono soggetti all'imposta i trasferimenti a favore dello Stato, delle regioni, delle province e dei comuni, né quelli a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità, nonché quelli a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) e a fondazioni previste dal decreto legislativo ^[27] emanato in attuazione della legge 23 dicembre 1998, n. 461.
- Oggi potremmo parlare di enti del terzo settore in quanto le attività vi rientrano appieno.

Altre imposte indirette

- Molto interessante una recentissima risoluzione dell'AGE (Ris, 424 del 27 ottobre 2019).
 - Il patrimonio di uno scultore, formato da opere d'arte, costituito in un trust a favore di una Fondazione, può godere dell'esenzione di cui sopra;
 - Molto interessante sul piano del passaggio generazionale della ricchezza.

Bibliografia essenziale

- A. L. Tarasco, *Diritto e gestione del patrimonio culturale*, Roma, 2019;
- A. L. Tarasco, *Il patrimonio culturale: concetto, problemi, confini*, Napoli, 2019;
- S. Giorgi, *Imprese culturali e creative, tra 'panculturalismo', coperture finanziarie e attendismo attuativo* in *Tax New*, 2019
- S. Giorgi, *Art bonus: 'agevolazioni' tributarie e mecenatismo ai tempi della fiscalità neutrale* in *Riv. trim. dir. trib.*, 2018, n. 2
- AA. VV., *Tax Incentives for the Creative Industries* (a cura di S. Hemels – K. Goto), Springer, 2017;
- S. Giorgi, *La fiscalità della cultura: il paesaggio dimenticato ed il ruolo della sussidiarietà. Spunti per un cambio di prospettiva* in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, n. 4
- S. PELUSO, *La sponsorizzazione dei beni culturali: opportunità e criticità dello strumento alla luce del caso Colosseo*, in *Rass. Avv. di Stato*, n. 2, 2014.