

Fisco e cultura: la tassazione degli immobili di interesse storico artistico e l'intervento dei privati a sostegno del patrimonio culturale

Maria Luisa Costanzo*

SOMMARIO: 1. I beni culturali: profili storici, caratteri e disciplina - 2. La tassazione degli immobili di interesse storico artistico - 3. I privati e la cultura.

1. I beni culturali: profili storici, caratteri e disciplina.

Gli immobili di interesse storico artistico rientrano nel più ampio *genus* dei beni culturali. Ciò rende necessario, nonché opportuno, un inquadramento dal punto di vista storico e legislativo.

La locuzione “bene culturale” ha origini relativamente recenti. Si afferma, inizialmente, nel lessico internazionale con la Convenzione dell’Aja del 1954 per la protezione dei beni culturali in caso di conflitto armato e fa la sua comparsa in Italia in un documento ufficiale, con i lavori della Commissione Franceschini, istituita con la legge n. 310/1964. Un vivo interesse per l’arte è presente, tuttavia, sin dall’epoca romana (1).

Storicamente, le prime misure di tutela del patrimonio culturale italiano risalgono agli Stati preunitari e sono caratterizzate dalla preoccupazione di evitare l’uscita dei beni di carattere artistico e archeologico dai confini dello Stato (2). Dopo l’Unità di Italia, si distinguono due interventi legislativi di forte rilievo. Il primo, sul finire degli anni Trenta, è dato dalla promulgazione delle due leggi Bottai: la legge n. 1089/1939, dedicata alla tutela delle cose d’arte e la legge n. 1497/1939, dedicata alle bellezze naturali. Entrambe esprimevano una particolare concezione di bene culturale, “estetizzante” ed “elitaria”, che richiedeva una tutela incentrata su una logica essenzialmente conservativa (3): i beni tutelati si caratterizzavano per il pregio e la rarità (art. 1, l. n. 1089/1939) e per la loro non comune bellezza (l. n. 1497/1939). Il secondo intervento, in epoca Repubblicana, è rappresentato dalle 84 Dichiarazioni della Commissione Franceschini, la prima delle quali conteneva la definizione di “bene culturale”: si considerava tale qualunque cosa rappresentasse “*testimonianza materiale avente valore di civiltà*”. Si assiste quindi al passaggio dal criterio “estetico”, proprio delle leggi Bottai, al criterio “storico” (4).

(*) Dottore in Giurisprudenza, ammessa alla pratica forense presso l’Avvocatura dello Stato.

(1) Risalgono in particolare a Giustiniano le prime forme di tutela del patrimonio artistico. G. VOLPE, *Manuale di diritto dei beni culturali*, Padova, 2013, p. 12.

(2) T. ALIBRANDI - P.G. FERRI, *I beni culturali e ambientali*, Milano, 2001, p. 15.

(3) M. AINIS. - M. FIORILLO, *L’ordinamento della cultura*, Milano, 2008, p. 154.

(4) M. AINIS. - M. FIORILLO, *L’ordinamento della cultura*, Milano, 2008, p. 154.

Attualmente, la disciplina di riferimento è contenuta nel Codice dei beni culturali e del paesaggio, D.Lgs. n. 42/2004 (5), il quale ha ad oggetto “*le cose immobili e mobili che, ai sensi degli articoli 10 e 11, presentano interesse artistico, storico, archeologico, etnoantropologico, archivistico e bibliografico*”, nonché le “*altre cose individuate dalla legge o in base alla legge, quali testimonianze aventi valore di civiltà*”. Al riguardo, deve essere chiarito che l’inclusione nei suddetti elenchi può non essere sufficiente per il riconoscimento del carattere culturale. Infatti, si distinguono casi in cui il bene è culturale *ex lege* (art. 10 co. 2) e casi in cui è invece richiesta una dichiarazione di interesse culturale, ovvero un provvedimento conclusivo di un procedimento amministrativo con il quale sorgono le limitazioni connesse alla particolare natura del bene (art. 10 co. 3). Vi sono infine delle “cose” per le quali vige una presunzione di interesse culturale, sino all’esito di una verifica ad opera del Ministero per i beni e le attività culturali (art. 10 co. 1).

Il Codice si sofferma, inoltre, sulle modalità di intervento del legislatore in questo settore, identificandole nella tutela, nella valorizzazione e nella gestione. La prima (art. 3), data dall’individuazione, protezione e conservazione del bene, è volta ad assicurare la “fruibilità” dello stesso, consistente nell’obbligo dell’amministrazione di permetterne la fruizione (6). La seconda (art. 6), da attuarsi sempre in forme compatibili con la tutela, consiste invece nell’“*esercizio delle funzioni*” e nella “*disciplina delle attività*” volte a favorire la conoscenza, l’utilizzazione e la fruizione del patrimonio culturale con il fine ultimo di “*promuovere lo sviluppo della cultura*”. Tutele e valorizzazione sono strettamente connesse. Tale connessione si evince ancor di più ponendo l’attenzione al dettato costituzionale, laddove, dall’art. 9 Cost. “*si trae l’idea che la tutela del patrimonio storico artistico nazionale non rifletta un semplice intento di conservazione, ma miri anche alla sua valorizzazione, come mezzo di promozione dell’arte, della tecnica e della scienza e più in generale di elevazione della cultura*” (7).

Il Codice detta, infine, un’analitica disciplina con riferimento alla protezione e conservazione, alla circolazione (sia in ambito nazionale che internazionale) e alle sanzioni, non solo amministrative, ma anche penali. Queste ultime, in particolare, sono contenute oltre che nel D.Lgs. n. 42/2004 anche nel Codice penale. Al riguardo, mentre il secondo contempla fattispecie incriminatrici volte a colpire ogni forma di aggressione diretta al bene (reati di

(5) Tra questi compaiono: il Testo unico dei beni culturali e ambientali, emanato con d.lgs. 490/1999; il d.lgs. 112/1998 per il conferimento di funzioni e compiti amministrativi agli enti locali; il d.lgs. 368/1998 istitutivo del nuovo Ministero per i beni e le attività culturali.

(6) M.S. GIANNINI, *I beni culturali*, RTDP, 1976, 32, come citato da G. DE GIORGI CEZZI, in *Il Codice dei beni culturali e del paesaggio*, a cura di M.A. SANDULLI, p. 39.

(7) F. PISTOLESI, *Il ruolo delle agevolazioni fiscali nella gestione dei beni culturali in tempo di crisi*, *Rivista di diritto tributario*, 2014, fasc. 11, p. 1213.

danno), il primo sanziona la mera violazione del relativo regime amministrativo (reati di pericolo). In proposito, la dottrina ha osservato come il Codice dei beni culturali tuteli in modo immediato la funzione amministrativa e solo indirettamente il bene culturale (8).

Con riguardo alle misure di protezione e conservazione, in estrema sintesi, può osservarsi come le stesse siano tra loro complementari. Infatti, con le prime (artt. 20-28) si combattono possibili abusi, subordinando a controllo pubblico ogni intervento che possa coinvolgere i beni culturali, con le seconde (artt. 29-44) si tutela il bene a favore delle generazioni future (9).

Relativamente alla circolazione in ambito nazionale, il legislatore prevede un distinto regime a seconda che il bene sia di un ente pubblico (incommerciabilità o commerciabilità controllata) o di un privato (piena commerciabilità e solo in casi eccezionali commerciabilità controllata).

I beni culturali sono inoltre oggetto di attenzione del legislatore comunitario e destinatari altresì di disciplina in ambito internazionale. In particolare, mentre l'intento delle Convenzioni internazionali (10) è esclusivamente quello di proteggere il patrimonio culturale dei singoli Stati aderenti, la disciplina comunitaria è volta essenzialmente a conciliare il principio di libera circolazione delle merci con la conservazione del patrimonio culturale degli Stati membri (artt. 34, 35, 36 TFUE) (11).

In questa sede deve essere infine evidenziato che con l'avvento della Costituzione la cultura è stata oggetto di specifiche previsioni. Da un lato, si è previsto un intervento pubblico in materia, con finalità promozionale e di tutela (art. 9 Cost.), dall'altro si è inteso invece arginare ogni possibile interferenza pubblica in ambito culturale (art. 33 Cost.). Come osservato, le due disposizioni non sono in contrasto tra loro, postulando di contro la necessità di individuare un punto di equilibrio tra l'azione dei pubblici poteri e la libertà della cultura (12).

(8) CARPENTIERI, *Tutela penale dei beni culturali e prospettive di riforma*, in AA.Vv. *Beni culturali e sistema penale*, a cura di S. MANACORDA - A. VISCONTI, atti del Convegno, Milano 16 gennaio 2013, p. 33.

(9) Alle suddette misure si aggiungono le "prescrizioni di tutela indiretta" (artt. 45 e ss.), le quali non tutelano direttamente il bene, ma il contesto nel quale è inserito. Esse sono volte a "preservare la cornice ambientale di un immobile" (G. SCIULLO, *Le funzioni*, in *Diritto e gestione dei beni culturali* p. 74).

(10) Convenzione UNESCO del 1970, recante la disciplina della restituzione dei beni culturali illecitamente esportati, e la Convenzione UNIDROIT del 1995, volta a fornire un nucleo uniforme di regole che superino il contrasto esistente tra le norme presenti nei singoli ordinamenti. Sul punto cfr. MARLETTA, *La restituzione dei beni culturali, normativa comunitaria e convenzione Unidroit*, Padova, 1997, p. 201, come citato da G. MAGRI, *La circolazione dei beni culturali nel diritto europeo: limiti e obblighi di restituzione*, Napoli, 2011, p. 32.

(11) G. MAGRI, *La circolazione dei beni culturali nel diritto europeo: limiti e obblighi di restituzione*, op. cit., p. 33.

(12) F. MERUSI, *Principi fondamentali*, in AA.Vv. *Commentario alla Costituzione*, a cura di G. BRANCA, Bologna, 1975, p. 435.

2. La tassazione degli immobili di interesse storico artistico.

L'esigenza di tutela del patrimonio storico artistico è avvertita anche in campo tributario.

Il legislatore si è interessato per la prima volta alla materia, in modo unitario, con la legge n. 512/1982. Precedentemente a tale data si potevano rintracciare soltanto interventi normativi frammentari e scarsamente significativi (13). La legge n. 512/1982 non rappresenta, tuttavia, un testo organico della materia perché si limita a prevedere norme di favore che si inseriscono nelle leggi vigenti (14). Essa contiene prescrizioni specifiche in materia di imposte dirette ed indirette.

Con riferimento alle prime è opportuno verificare come l'esistenza del vincolo di interesse storico artistico possa rilevare nella determinazione della disciplina catastale. Ai fini del calcolo delle imposte dirette gravanti sugli immobili è infatti necessario calcolare la base imponibile, ricavabile dalla rendita catastale.

Il catasto urbano è diviso in tre grandi gruppi: immobili a destinazione ordinaria; immobili a destinazione speciale (D); immobili a destinazione particolare (E). Gli immobili a destinazione ordinaria si suddividono ulteriormente in: immobili a destinazione abitativa (A); immobili per uso di alloggi collettivi (B); immobili commerciali (C).

In ciascuna sottocategoria vengono inseriti gli immobili con la stessa destinazione d'uso. A questo criterio generale faceva in passato eccezione la categoria A/9 (Castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici): un palazzo assoggettato a vincolo doveva essere inquadrato nella categoria A/9, a prescindere dal fatto che singole parti di questo potessero avere destinazioni proprie di altre categorie catastali (15). La tesi dell'unitaria classificazione non trova riscontro nell'attuale orientamento dell'Agenzia delle Entrate: è stato puntualizzato, in apposita circolare, che il riconoscimento dell'interesse culturale e il conseguente vincolo gravante su un immobile non influiscono sul classamento del bene, in quanto si deve fare riferimento, esclusivamente, alla destinazione d'uso di ciascuna unità immobiliare (16).

Tra le norme di favore riconosciute agli immobili storici che assumono rilievo sotto il profilo catastale si possono ricordare, inoltre, l'art. 5 *bis* del D.P.R. 601/1973 e l'art. 190 del TUIR.

Da ultimo, la legge delega 11 marzo 2014, n. 23 ha chiarito che il vincolo

(13) L. CONSOLI, *Enciclopedia giuridica Treccani*, volume 5, voce *beni culturali*.

(14) Sul punto M.C. FREGNI, *Il regime fiscale*, in AA.VV. *Diritto e gestione dei beni culturali*, a cura di C. BARBATI - M. CAMMELLI, G. SCIULLO, Bologna, 2011, p. 260.

(15) In questo senso: Corte Cass. sent. 19 novembre 1993, n. 11445.

(16) Circ. 9 ottobre 2012, n. 5/T, citata da M. DEL VAGLIO, *I profili catastali degli immobili di interesse storico artistico*, in *Corriere tributario*, 2012, n. 46, pp. 3581 e ss.

incide sulla determinazione del valore fiscale e quindi sull'attribuzione della rendita catastale, prevedendo delle riduzioni in sede di determinazione del valore patrimoniale medio ordinario e delle rendita media ordinaria (art. 2, co. 2 lett. m) legge n. 23/2014). All'interno del testo è stata inserita anche la riforma del catasto, il cui *iter* attualmente è sospeso (17).

Passando all'analisi delle disposizioni che specificamente riguardano la tassazione degli immobili di interesse storico artistico, è d'obbligo ricordare che, fino al periodo d'imposta 2011, risultava applicabile l'art. 11, comma 2, della legge n. 413/1991. Esso disponeva che, *in ogni caso*, il reddito degli immobili di interesse storico artistico dovesse essere determinato mediante l'applicazione della minore tra le tariffe di estimo previste per la zona censuaria nella quale fosse collocato l'immobile. Questa disposizione ha dato luogo, in passato, ad un ampio dibattito, tra contribuenti ed amministrazione finanziaria, al quale non sono rimaste estranee la Corte di Cassazione e la Corte Costituzionale. In particolare, il fisco, dopo una prima interpretazione restrittiva (con cui aveva riconosciuto il regime agevolato ai soli casi in cui l'immobile non fosse locato), ha mutato orientamento affermando che l'agevolazione dovesse essere concessa a tutti i fabbricati, compresi quelli dati in locazione, purché ad uso abitativo (circolare 9/E del 14 marzo 2005), per poi estenderla a tutti i fabbricati, inclusi quelli ad uso diverso da quello abitativo (circolare 2/E del 17 gennaio 2006). Ciò è avvenuto in seguito ai ripetuti interventi della Corte di Cassazione e della Corte Costituzionale. La prima ha avuto modo di affermare che il comma 2 dell'art. 11 contenesse *“l'esclusiva ed esaustiva disciplina per la fissazione del reddito imponibile rispetto agli immobili di interesse storico artistico, da effettuarsi sempre con riferimento alla più bassa delle tariffe di estimo della zona, a prescindere dalla locazione del bene a canone superiore”* (18). La seconda ha dichiarato infondata la questione di legittimità costituzionale dell'agevolazione, in considerazione dei vincoli e degli obblighi gravanti sulla proprietà di detti beni, derivanti dalla tutela costituzionale accordata dall'art. 9 Cost. (19).

La disciplina dettata dal comma 2 dell'art. 11 non è più applicabile a decorrere dal periodo di imposta 2012, per effetto delle modifiche intervenute

(17) La riforma avrebbe dovuto rivedere i valori catastali degli immobili entro il 2019. In base alla bozza del decreto legislativo, gli immobili sarebbero stati raggruppati non più in classi e categorie, bensì in due tipologie di fabbricati: ordinari e speciali. In particolare, gli immobili in passato compresi nella categoria A9 sarebbero confluiti nella tipologia S15. Il valore degli immobili sarebbe stato determinato dalla superficie e non più dai vani e ad ogni unità immobiliare sarebbero stati attribuiti una rendita e un valore patrimoniale, stimati in base alle caratteristiche dell'immobile e alla zona di appartenenza. Allo stato attuale, l'intervento è stato limitato all'approvazione del decreto con cui sono state dettate le regole per la composizione e le attribuzioni delle commissioni censuarie, competenti per la revisione dei valori immobiliari e delle rendite.

(18) Sent. Corte Cass. 18 marzo 1999, n. 2442, in *De Jure*.

(19) Sent. Corte Cost. 28 novembre 2003, n. 346, in *De Jure*.

con D.L. n. 16/2012 (20). Da un lato, è stato soppresso il criterio della rendita figurativa, basato sull'irrelevanza, in ogni caso, del canone di locazione e sull'applicazione della minore delle tariffe d'estimo della zona censuaria nella quale è collocato l'immobile. Dall'altro, si è stabilito che, per gli immobili vincolati concessi in locazione, il reddito è pari al maggiore fra il canone, ridotto in modo forfettario del 35 per cento, e la rendita catastale rivalutata, risultante dall'applicazione delle tariffe d'estimo proprie dell'immobile (21).

La riforma del 2012 ha interessato anche il trattamento fiscale degli immobili storici posseduti in regime di impresa. Essa ha riguardato solo gli immobili "patrimonio" dell'impresa, modificando l'art. 90, comma 1 del TUIR. In sintesi, se l'immobile non è locato la legge accorda due agevolazioni: la riduzione a metà della rendita effettiva rivalutata e la disapplicazione della maggiorazione prevista dall'art. 41. Se invece l'immobile è locato a terzi, il reddito è il maggiore fra il 65% del canone di locazione e il reddito medio ordinario, ottenuto applicando la tariffa d'estimo propria dell'immobile (21).

Nel settore delle imposte dirette possono infine individuarsi alcune forme di agevolazione riconosciute agli immobili in questione. A titolo di esempio, possono essere ricordate: la possibilità di detrarre le spese di manutenzione del bene medesimo (art. 15 TUIR, cui si aggiunge la detrazione fiscale sulle ristrutturazioni edilizie di cui all'art. 4, D.L. n. 201/2011); l'esclusione da tassazione degli immobili aperti gratuitamente al pubblico (art. 5 *bis*, D.P.R. n. 601/1973); la possibilità di estinguere i debiti fiscali mediante cessione di beni culturali (art. 28 *bis*, D.P.R. n. 602/1973).

Nel settore delle imposte indirette, le norme di favore correlate alla natura di bene culturale si rintracciano nelle disposizioni in materia di IVA e, segnatamente, all'art. 10, comma 1, n. 22, D.P.R. n. 633/1972, il quale esenta le prestazioni rese da biblioteche e simili e quelle relative alla visita di musei, gallerie, ville, palazzi, giardini e simili. Non sono invece previste agevolazioni per l'acquisto di beni e servizi necessari per il restauro e la manutenzione dei cespiti culturali.

Ulteriori norme di favore sono previste in materia di imposta successioni e donazioni. In particolare, con riferimento alle prime meritano menzione l'art. 13 del D.Lgs. n. 346/1990, il quale prevede che i beni culturali sono esenti dall'imposta, purché siano stati sottoposti a vincolo anteriormente all'apertura della successione e purché siano stati adempiuti gli obblighi di protezione e conservazione; nonché, l'art. 42 *bis* del D.P.R. n. 637/1972, il quale prevede che gli eredi e i legatari possono cedere allo Stato, a scomputo totale o parziale dell'imposta, beni culturali e opere di autori viventi. Con riguardo alle imposte

(20) Per la nuova disciplina applicabile agli immobili di interesse storico artistico si veda: M. ZANNI, *Il nuovo regime fiscale degli immobili di interesse storico artistico*, *Il Fisco*, 2012, 27, p. 4225; C. ODRIZZI, *Immobili storici: penalizzazione del regime fiscale*, *Guida alla contabilità e bilancio*, 2012, n. 12, p. 34.

(21) Sul punto: M. ZANNI, *Il nuovo regime fiscale degli immobili di interesse storico artistico*, *op. cit.*

di donazione, invece, il riferimento è all'art. 59 del D.Lgs. n. 346/1990, il quale statuisce che in caso di donazione di un bene vincolato il negozio debba scontare l'imposizione "nella misura fissa prevista per l'imposta di registro".

Non sono più in vigore le agevolazioni previste in passato in materia di imposta di registro (22).

Quanto premesso rende palese che ai beni culturali è riconosciuto un trattamento fiscale di favore. Da ciò deriva la necessità di inquadrare il fenomeno agevolativo, definendo il concetto di "agevolazione tributaria" alla luce dei principali indirizzi dottrinali e analizzando il rapporto con i principi costituzionali.

Occorre premettere che la complessità del tema, messa in luce dalla stessa Corte Costituzionale (23), ha dato luogo ad orientamenti legislativi contrastanti. Il legislatore è più volte intervenuto al fine di provvedere ad una revisione del sistema agevolativo, senza tuttavia pervenire ad esiti soddisfacenti (24), a causa anche dell'assenza di una definizione normativa del concetto di "agevolazione tributaria", genericamente definita "regola di favore per il contribuente che attenua il carico fiscale" (25).

La dottrina è unanime nel considerare il termine "agevolazione" espressivo di un ampio *genus* comprensivo di figure diverse tra loro per caratteri e regime giuridico: esenzioni, deduzioni, detrazioni, regimi sostitutivi, eccetera. In virtù della constatazione di profili comuni a tale diverse figure, alcuni autori hanno tentato di elaborare una nozione generale del fenomeno (26).

Le ragioni a fondamento delle concessioni di agevolazioni sono state ravvisate talvolta, in una ridotta manifestazione di capacità contributiva, talaltra in obiettivi di politica economica e sociale (in questo secondo caso le agevolazioni configurerebbero delle "spese fiscali", in quanto assimilabili a dei veri e propri sussidi) (27).

Con riguardo al rapporto intercorrente tra le agevolazioni tributarie e la Costituzione, i principi che vengono in rilievo sono: la riserva di legge (art.

(22) Abrogate dall'art. 10, d.lgs. n. 23/2011.

(23) Corte Cost. sent. n. 76/1958, in *De Jure*.

(24) I tentativi di maggior rilievo sono due. Il primo risale alla Riforma tributaria degli anni settanta (art. 9, legge 825/1971), il secondo ai primi anni Novanta (art. 17 legge 408/1990). Entrambi sono fondati sul presupposto che le agevolazioni costituiscano deroghe ai principi di generalità ed uniformità dell'imposizione ed entrambi volti a sostituire le predette agevolazioni con sovvenzioni finanziarie. Sul punto si veda S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. AMATUCCI, Padova, 1994, pp. 401 e ss.

(25) La definizione è di P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, p. 1031.

(26) Possono al riguardo distinguersi due orientamenti. Secondo il primo (S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, op. cit., pp. 406 e ss.) è necessario fare riferimento ai fini e alle funzioni della norma di favore, a prescindere dalle caratteristiche strutturali della stessa. Secondo il secondo orientamento (F. FICHERA, *Le agevolazioni tributarie*, Padova, 1992, pp. 25 e ss.) è indispensabile il contemporaneo riferimento all'elemento funzionale e al dato strutturale.

(27) M. LECCISOTTI, *Introduzione*, in AA.VV. *Le agevolazioni fiscali*, a cura di M. LECCISOTTI, Bari, 1995, pp. 7 e ss.

23 Cost.), la capacità contributiva (art. 53 Cost.) e il principio di uguaglianza (art. 3 Cost.).

Con riferimento al primo di essi, in dottrina si è posto il problema di verificare se anche le agevolazioni dovessero essere soggette al principio di legalità, posto che l'art. 23 Cost. fa espressamente riferimento al solo fenomeno impositivo e non al sistema tributario nel complesso (28).

Con riguardo al principio di capacità contributiva, è d'obbligo ricordare che quest'ultimo ha da sempre costituito il referente costituzionale della materia delle agevolazioni tributarie, per il loro essere comunemente definite lesive della necessità dell'uguale concorso di tutti alle spese pubbliche (29). In proposito, la dottrina assume posizioni differenti: alcuni autori sostengono la compatibilità delle norme in questione con l'art. 53 Cost. (30), altri si spingono sino ad affermare che lo stesso principio di capacità contributiva legittimi e renda doverosa la concessione delle agevolazioni (31), altri ancora negano che l'art. 53 Cost. sia un parametro idoneo a valutare la legittimità costituzionale delle agevolazioni (32).

Infine, i principali dubbi circa la compatibilità con il principio di uguaglianza (art. 3 Cost.) sono dovuti al fatto che le agevolazioni comportano, come è ovvio, disparità di trattamento. Si è posto, pertanto, il problema di verificare se tale disparità sia giustificata. La dottrina è pressoché unanime nel sostenere la compatibilità tra agevolazioni e principio di uguaglianza, sulla base di varie argomentazioni (33). Giova inoltre rilevare che la Corte Costituzionale raramente si è pronunciata sul punto, sul presupposto di un'ampia discrezionalità legislativa, sindacabile soltanto laddove sia viziata da irragionevolezza (34).

Con particolare riguardo alle agevolazioni riconosciute agli immobili di interesse storico artistico, il dibattito dottrinale si era sviluppato, in passato,

(28) Sul punto si veda: P. BORIA, *Il sistema tributario*, op. cit., p. 1041; F. MOCHETTI - R. ZENNARO, voce *Agevolazioni*, II, *Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in *Digesto banca dati*; S. LA ROSA, *Le agevolazioni*, op. cit., pp. 430 e ss.; A. GUIDARA, *Agevolazioni fiscali*, in www.treccani.it.

(29) Così S. LA ROSA, *Le agevolazioni*, op. cit., p. 416.

(30) A. FEDELE, *Profilo dell'imposta sull'incremento di valore delle aree fabbricabili*, Napoli, 1966, pp. 109 e ss., nota n. 60; S. LA ROSA, *Le agevolazioni*, op. cit., p. 420; E. DE MITA, *Capacità contributiva*, in *Digesto banca dati*, 1987.

(31) R. ZENNARO - F. MOSCHETTI, *Agevolazioni fiscali, II, Problemi di legittimità costituzionale*, op. cit.; F. MOSCHETTI, *Profili generali*, in *Trattato di diritto tributario*, op. cit., pp. 225 e ss.

(32) F. FICHERA, *Le agevolazioni*, op. cit., pp. 145 e ss.

(33) Sul punto si vedano: R. ZENNARO - F. MOSCHETTI, *Agevolazioni fiscali, II, Problemi di legittimità*, op. cit.; A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1974, p. 122; F. FICHERA, *Imposizioni ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Napoli, 1973, pp. 89 e ss., come citato da R. GALIERO, *Agevolazioni fiscali e Costituzione*, in *Diritto e pratica tributaria*, pp. 742 e ss.; S. LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968, pp. 9 e ss., come citato da R. GALIERO, *Agevolazioni fiscali*, op. cit., pp. 742 e ss.

(34) Sent. Corte Cost. 28 aprile 1983, n. 108, in *De Jure*.

prevalentemente sulla *ratio* del beneficio accordato dall'art. 11, comma 2, della legge 413/1991 (ovvero sull'opportunità di determinare il reddito dell'immobile, sulla base della minore delle tariffe d'estimo della zona censuaria di riferimento, anche in presenza di un canone di locazione superiore, derogando al dettato dell'art. 37 TUIR).

In sintesi, il fondamento delle agevolazioni riconosciute agli immobili di interesse storico artistico è stato ravvisato:

- nella necessità di compensare il proprietario dei vincoli che gravano sulla proprietà del bene.

Il regime giuridico dei beni culturali in generale riduce il valore economico di detti beni dando luogo a minor capacità contributiva (35). In questo senso il trattamento di favore non rappresenta un "privilegio", ma "un'equa compensazione" (36). La stessa Corte Costituzionale ha affermato che la *ratio* delle agevolazioni in parola risiede "in un'esigenza di equità fiscale, derivante dalla considerazione della minore utilità economica che presentano i beni immobili di interesse storico o artistico in conseguenza dei vincoli e limiti cui la proprietà è sottoposta" (37);

- nella tutela del paesaggio e del patrimonio storico artistico.

In particolare, nello specifico settore dei beni culturali la concessione delle agevolazioni deriva dal contemperamento di due principi costituzionali: l'art. 53 Cost., espressione dell'interesse fiscale, e l'art. 9 Cost., posto a tutela del patrimonio storico artistico. Tale giustificazione non è condivisa da una parte della dottrina, la quale paventa il rischio di un'agevolazione che possa andare a vantaggio dei proprietari e non dei beni (38);

- nella peculiare natura del bene.

Una parte della dottrina ritiene che i beni culturali facciano parte di una categoria autonoma di proprietà in relazione all'utilizzo (per cui il proprietario assomiglia a un gestore) e al regime fiscale (39), tanto da rappresentare un "microsistema" distinto dall'imposizione ordinaria riservata agli altri beni (40). Pertanto, la ragione di una diversa incidenza del prelievo tributario risiede nella funzione sociale della proprietà di questa particolare tipologia di beni,

(35) E. D'ALFONSO, *L'agevolazione ICI per gli immobili di interesse storico od artistico tra vincolo diretto e indiretto*, in *Rassegna tributaria*, 2009, fasc. 1, p. 264.

(36) G. PISTORIO, *Le imposte sugli immobili di interesse storico artistico: una querelle interpretativa non ancora del tutto risolta*, in *Giurisprudenza italiana*, 2005, maggio-settembre, p. 1753.

(37) Corte Cost. sent. 345/2003, in *De Jure*.

(38) In questo senso M. ANNECCHINO, *Osservazioni sulla costituzionalità dell'esenzione riconosciuta ai proprietari di immobili vincolati*, in *Il Foro italiano*, 2004, pp. 3288-3293.

(39) G. LOMBARDI, *Garanzia costituzionale del trattamento fiscale delle dimore storiche e funzione sociale di un nuovo tipo di proprietà*, in *fisconline*.

(40) P. SORRENTINO, *Tassazione degli immobili di interesse storico artistico: il <<diritto vivente>> della Corte di Cassazione all'esame della Corte Costituzionale*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2003, gennaio-aprile, p. 635.

senza il pericolo che venga violato il principio di uguaglianza, non essendo le due situazioni comparabili (41).

Infine deve essere tenuto in considerazione che gli stessi obblighi gravanti sul proprietario possono essere assimilati a contribuzione (42). È in proposito interessante notare “*l’agnosticismo costituzionale*” sulle modalità attraverso cui concorrere alle spese pubbliche (43).

In conclusione, tali sono le principali giustificazioni del trattamento differenziato riconosciuto agli immobili storici, giustificazioni dalle quali non si può prescindere, in quanto un’agevolazione, se priva di fondamento, risulta essere “*un privilegio, costituzionalmente illegittimo e socialmente inaccettabile*” (44).

2. I privati e la cultura.

Come è noto, le forme di finanziamento alla cultura possono essere di natura pubblica (contributi, sovvenzioni, ecc.) o di origine privata (erogazioni liberali e contributi da imprese, fondazioni ecc.). Pertanto, quando si riducono i fondi di natura pubblicistica l’unico modo per salvaguardare il patrimonio culturale è quello di coinvolgere i privati, rendendoli “responsabili” delle iniziative in ambito culturale (45). Il coinvolgimento dei privati sembra discendere dallo stesso dettato costituzionale (46).

L’attrazione di fondi privati è avvenuta, essenzialmente, in due modi: erogazioni liberali (inquadabili nel c.d. “mecenatismo culturale”) e sponsorizzazioni.

Il “mecenatismo culturale” si attua attraverso l’elargizione di oneri liberali, solitamente in danaro, da parte di privati ed imprese verso enti (che si assumono il compito di destinarli ad importanti finalità sociali), i quali non assumono l’obbligo di pubblicizzare il soggetto erogatore (distinguendosi, sotto questo aspetto, dalla sponsorizzazione) (47).

(41) F. D’AYALA VALVA, *Brevi riflessioni sulla locazione degli immobili storici dopo il Testo Unico sui beni culturali e ambientali*, in *Riv. dir. trib.*, parte I, 2003, p. 420.

(42) In questo senso F. D’AYALA VALVA, *Brevi riflessioni sulla locazione*, *op. cit.*, p. 420.

(43) L. CASTALDI, *Considerazioni intorno alla disciplina fiscale delle erogazioni liberali al c.d. Terzo settore*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, parte I, tomo II, p. 944.

(44) M. ANNECCHINO, *Equivoci in tema di tassazione di immobili vincolati*, in *Il Foro italiano*, 2000, parte I, p. 1678.

(45) E. DE SIMONE - A. DI MAJO, *La politica di incentivi tributari: quale ruolo per le donazioni alla cultura in Italia?* In AA.VV. *L’intervento dei privati nella cultura*, Firenze, 2013, pp. 25 e ss.

(46) L’art. 118, comma 4, dispone: “*Stato, Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni favoriscono l’autonoma iniziativa dei cittadini, singoli e associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale, sulla base del principio di sussidiarietà*”. Il principio di sussidiarietà si declina in due aspetti: in senso verticale comporta lo spostamento delle funzioni verso enti più vicini al cittadino; in senso orizzontale è volto a permettere al cittadino, sia come singolo che attraverso le formazioni sociali, di collaborare con le istituzioni nell’individuare gli interventi di interesse generale. Sul punto si veda: M. MISCALI, *La fiscalità del terzo settore: dall’agnosticismo legislativo al “diritto costituzionale alla sussidiarietà fiscale”*, in AA.VV. *La fiscalità del terzo settore*, a cura di G. ZIZZO, Milano, 2011, pp. 57 e ss.

Il legislatore tributario ha previsto al riguardo una serie di incentivi fiscali. In particolare, per le persone fisiche sono previste delle detrazioni di imposta (48), alle imprese è invece riconosciuta la possibilità di dedurre dal reddito imponibile le erogazioni liberali (49), per gli enti non commerciali, infine, sono previste specifiche deduzioni e detrazioni (50), cui si aggiungono quelle dettate per le imprese (limitatamente all'attività commerciale esercitata). Occorre rilevare che non tutte le disposizioni di favore, pur rimanendo in vigore, trovano attualmente applicazione, a causa c.d. decreto Art Bonus che ha previsto, invece, il riconoscimento di un credito di imposta al soggetto erogatore (51).

Gli enti destinatari delle erogazioni liberali costituiscono il "Terzo settore", del quale non è possibile fornire una definizione precisa, stante l'eterogeneità del fenomeno e la mancanza di dati normativi. Lo stesso può essere genericamente definito come l'insieme eterogeneo di enti privati che concorrono con lo Stato, in forza del principio di sussidiarietà orizzontale, nel garantire l'erogazione dei servizi essenziali per la collettività (52). Tra questi enti, accomunati dall'assenza di scopo di lucro e dallo scopo ideale di utilità sociale, rientrano anche le ONLUS (artt. 10-29, D.Lgs. n. 460/1997).

La *ratio* giustificativa delle agevolazioni ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a tali enti è stata ravvisata nel considerare le stesse come una forma alternativa all'obbligo di concorso alle spese pubbliche, sancito dall'art. 53 Cost. (53). Tale modo di intendere la disciplina fiscale di favore nei confronti delle erogazioni liberali rivelerebbe, ad avviso della dottrina (54), da un lato la crisi di rappresentatività dello Stato, dall'altro il progressivo abbandono del modello di Stato sociale.

Il legislatore, al fine di incentivare gli investimenti dei privati in cultura e preso atto della farraginosità del sistema normativo, ha apportato diverse modifiche in materia di erogazioni liberali. Tra queste, meritano di essere citate l'emanazione del summenzionato decreto Art bonus (D.L. n. 83/2014) e le modifiche introdotte con l'art. 23 della legge n. 11/2011, il quale ha previsto un ampliamento delle finalità che possono essere perseguite tramite la devo-

(47) M. MATTIALA, *Il contratto di sponsorizzazione*, in AA.Vv. *La cultura ai privati*, a cura di T.S. MUSUMECI, Padova, 2012, p. 57.

(48) Art. 15, comma 1, lett. h), lett. h-bis), lett. i), TUIR.

(49) Art. 100, comma 2, lett. f), lett. g), lett. h), lett. i), lett. m).

(50) Artt. 146, 147 TUIR.

(51) L'ART Bonus (D.L. 83/2014) ha sospeso, per tutto il periodo della sua vigenza (periodi di imposta 2014-2016, salvo proroghe), l'applicazione delle disposizioni di cui agli art. 15, comma 1, lett. h), lett. i) TUIR e art. 100, comma 2, lett. f) e lett. g) TUIR.

(52) S. BOFFANO, *Disciplina fiscale e "finalità" degli enti del terzo settore*, in AA.Vv. *La fiscalità del terzo settore*, op. cit., p. 75.

(53) S. GIANONCELLI, *La fiscalità delle erogazioni liberali al terzo settore*, in AA.Vv. *La fiscalità del terzo settore*, op. cit., p. 301 e ss.

(54) L. CASTALDI, *Considerazioni intorno alla disciplina fiscale delle erogazioni liberali al terzo settore*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, Parte I, Tomo II, p. 942.

luzione del 5 per mille dell'Irpef, includendo il finanziamento delle attività di tutela, promozione e valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici (55).

L'istituto del 5 per mille è una forma di finanziamento del settore no profit. Tutti i contribuenti (persone fisiche), hanno la facoltà di optare, in sede di dichiarazione annuale, per la devoluzione di una quota dell'Irpef a favore di enti che svolgono attività ritenute meritevoli dal legislatore. L'istituto, visto con favore dalla dottrina posto che consente al singolo cittadino di perseguire attivamente l'interesse generale (56), presenta tuttavia alcune criticità, prima fra tutte la compressione del ruolo dello Stato che, complice la situazione di crisi di rappresentatività in cui versa, vede ridimensionato il ruolo di ente esponenziale della collettività, a vantaggio di scelte dei singoli contribuenti, non di rado influenzate da logiche di mercato (57). Si distingue dall'istituto dell'8 per mille, poiché in quest'ultimo caso non può parlarsi di un'autentica scelta da parte del contribuente (58).

La novità senza dubbio più significativa è rappresentata dal c.d. Art Bonus, il quale consiste nel riconoscimento di un credito d'imposta ai soggetti che effettuano versamenti in denaro vincolati a specifiche finalità, tassativamente individuate dalla norma (59).

Il credito d'imposta è pari al 65% delle erogazioni liberali effettuate in ciascuno dei due periodi di imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2013, del 50% delle erogazioni liberali effettuate nel periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015. La disposizione pone, inoltre, un limite al credito di imposta riconosciuto: 15% del reddito imponibile per persone fisiche ed enti non commerciali; 5 per mille dei ricavi annui per coloro che sono soggetti alle norme sul reddito di impresa.

(55) Altri esempi di modifiche al sistema normativo delle erogazioni liberali sono: art. 40, comma 9, del d.l. 201/2011 (che ha previsto la sostituzione degli adempimenti burocratici con un'autocertificazione, salvi i successivi controlli a campione dell'Agenzia delle Entrate); art. 14 d.l. 35/2005 (che ha previsto la possibilità di dedurre dal reddito complessivo, nel limite del 10% del reddito complessivo dichiarato e nella misura massima di 70000 mila euro annui, le liberalità in danaro erogate a favore di ONLUS e di fondazioni e associazioni riconosciute aventi per oggetto la tutela, promozione e valorizzazione dei beni di interesse storico artistico).

(56) M. MISCALI, *La fiscalità del terzo settore*, op. cit., pp. 54 e ss.

(57) L. CASTALDI, *Destinazione del 5 per mille Irpef*, in *Rass. trib.* 1/2008, pp. 190 e ss.

(58) Se il contribuente non effettua la scelta di devolvere il 5 per mille ad uno dei soggetti individuati, l'importo manterrà la sua originaria destinazione; diversamente, se il contribuente non effettua la scelta circa la destinazione dell'otto per mille, quest'ultimo sarà comunque devoluto ai soggetti individuati dal legislatore, in proporzione alle scelte fatte dagli altri contribuenti. Sul punto S. GIANONCELLI, *La fiscalità delle erogazioni liberali al terzo settore*, in AA.VV. *La fiscalità del terzo settore*, op. cit., pp. 376 e ss.

(59) Si tratta, in particolare, dei versamenti finalizzati alla manutenzione, protezione e restauro dei beni culturali pubblici; al sostegno degli istituti e dei luoghi della cultura di appartenenza pubblica; alla realizzazione di nuove strutture, con restauro e potenziamento di quelle esistenti; al sostegno delle fondazioni lirico-sinfoniche e di enti ed istituzioni pubbliche che, senza scopo di lucro, svolgono esclusivamente attività nello spettacolo.

Un altro strumento attraverso cui il privato può contribuire a tutelare e valorizzare il patrimonio culturale è dato dalla sponsorizzazione. Quest'ultima, dal punto di vista civilistico, può essere definita come il contratto attraverso il quale un soggetto (sponsorizzato o *sponsee*) si obbliga ad associare, dietro corrispettivo, alla propria attività, il nome o il segno distintivo di un altro soggetto (*sponsor*), divulgandone l'immagine presso il pubblico (60). In particolare si tratta di un contratto atipico (art. 1322 c.c.), a forma libera (art. 1350 c.c.), di natura patrimoniale (art. 1174 c.c.), caratterizzato da un nesso sinalagmatico. La causa del contratto è il fine di pubblicità, l'obbligazione che grava sullo sponsorizzato è un'obbligazione di mezzi e non di risultato (61). L'esistenza di obblighi contrattuali corrispettivi distingue la sponsorizzazione dalle erogazioni liberali.

Il ricorso alla sponsorizzazione in ambito culturale si è sviluppato in tempi relativamente recenti (62). Il quadro normativo cui fare riferimento è dato dagli artt. 26, 27, 199 *bis* del Codice dei contratti pubblici (D.Lgs. n. 163/2006) e dall'art. 120 del Codice dei beni culturali (D.Lgs. n. 42/2004). In particolare, ai sensi di tale ultima disposizione, la sponsorizzazione consiste in ogni contributo, anche in beni o servizi, erogato da soggetti privati per la progettazione o attuazione di iniziative in ordine alla tutela e alla valorizzazione del patrimonio culturale, con lo scopo di promuovere il marchio, il nome, l'immagine, l'attività o i prodotti del soggetto erogatore.

Preso atto della vaghezza della disposizione, il Ministero per i beni e le attività culturali ha emanato norme tecniche e linee guida, con il fine di indirizzare l'azione degli uffici (63). In particolare le linee guida individuano tre diversi tipi di sponsorizzazione, ciascuno dei quali destinatario di una differente disciplina: sponsorizzazione tecnica, in cui la progettazione e la realizzazione di tutto o di parte dell'intervento è a cura e a spese dello *sponsor*; sponsorizzazione pura, in cui lo sponsor assume la sola obbligazione di finanziamento dell'intervento; sponsorizzazione mista, che risulta dalla combinazione delle prime due.

Dal punto di vista fiscale, la sponsorizzazione assume rilevanza per lo *spon-*

(60) V. AMATO, *Enciclopedia giuridica Treccani*, Volume 59, voce *Sponsorizzazione*.

(61) Sull'inquadramento civilistico del contratto di sponsorizzazione si veda, da ultimo: S. D'ANDREA, *Contratto di sponsorizzazione*, in *Pratica fiscale e professionale*, 38/2013, pp. 31 e ss., *banca dati ipsoa*; G. MARTINELLI - C. MUSURACA, *Il fenomeno delle sponsorizzazioni sportive: analisi giuridica e fiscale*, in *Enti non profit*, 10/2011, *banca dati ipsoa*, pp. 29 e ss.

(62) Il primo riferimento legislativo alle sponsorizzazioni risale al 1990 ed in particolare al c.d. "Legge Mammi" (223/1990). Sul punto si veda: P. BARBERA, *Commento all'art. 120*, in AA.VV. *Codice dei beni culturali e del paesaggio*, a cura di M.A. SANDULLI, Milano, 2012, pp. 908 e ss.; G. FERRARI, *I contratti di sponsorizzazione e la pubblica amministrazione*, in *Giurisprudenza di merito*, 1/2011, pp. 11 e ss.; G. FIDONE, *Il ruolo dei privati: dalle sponsorizzazioni alla gestione del bene culturale*, in AA.VV. *L'intervento dei privati nella cultura*, op. cit., pp. 61 e ss.

(63) Allegato A, D.M. 19 dicembre 2012, in www.gazzettaufficiale.it.

sor e per lo sponsorizzato, sia sul versante delle imposte dirette che indirette (64).

In particolare, con riferimento alle prime:

- Per lo sponsorizzato il corrispettivo ricevuto a fronte della prestazione dedotta in contratto è un componente positivo del suo reddito imponibile. Nel caso di ente commerciale, esso costituisce componente positivo del reddito di impresa ai fini Ires ed Irap. Nel caso di ente non commerciale, esso costituisce un componente positivo del reddito di impresa (se la sponsorizzazione è abituale) o un reddito diverso (se la sponsorizzazione è occasionale).

- Per lo *sponsor*, la sponsorizzazione è un costo che, se soddisfa i requisiti di inerenza e competenza, è deducibile nella determinazione del reddito di impresa. Occorre in proposito rilevare che l'Amministrazione finanziaria ha frequentemente contestato la piena deducibilità dei costi di sponsorizzazione facendo leva su due argomentazioni: la non inerenza del costo da un lato, la qualificazione come spese di rappresentanza dall'altro (e l'applicazione del conseguente regime di deducibilità limitata ex art. 108 TUIR).

Sotto il primo profilo, il fondamento normativo dell'inerenza di cui all'art. 109 comma 5 non specifica cosa sia o meno inerente all'attività di impresa. In passato erano considerate inerenti le sole spese strettamente necessarie alla produzione di ricavi (Cass. 1888/1995); di recente sono state invece considerate inerenti tutte le spese correlate all'attività di impresa (anche potenziale) purché sostenute nell'intento di fornire a quest'ultima un'utilità (Cass. 10062/2000). In particolare, devono considerarsi inerenti, in virtù di un criterio di tipo oggettivo, tutti quei costi sostenuti per realizzare le finalità economiche dell'impresa (nel caso di società, espresse nell'oggetto sociale) (65). Non è necessario che il costo abbia dato luogo a ricavi (Cass. 6502/2000). Con particolare riguardo al tema delle sponsorizzazioni, i relativi costi saranno deducibili, quindi, solo se la sponsorizzazione è idonea a creare un'aspettativa di ritorno commerciale, ossia un aumento delle vendite (66).

Sotto il secondo profilo, il legislatore non fornisce una definizione di cosa debba intendersi per spese di pubblicità e propaganda da un lato, e spese di rappresentanza dall'altro. L'Agenzia delle entrate ha ravvisato l'elemento distintivo nella gratuità che caratterizza le seconde e non le prime (67). La giu-

(64) Sullo specifico tema del trattamento fiscale delle sponsorizzazioni in ambito culturale si veda: L. STAROLA, *La sponsorizzazione dei beni culturali: opportunità fiscali*, Aedon 1/2010; R. LUNELLI, *Attualità e prospettive nel trattamento tributario dei beni storici tutelati*, *Il Fisco*, 5/2013. pp. 654 e ss., banca dati ipsoa.

(65) M. DAMIANI, *Lo spettro largo dell'inerenza e la sua valenza anche quantitativa*, in *Corr. trib.*, in Banca dati ipsoa, 10/2013, pp. 771 e ss.

(66) Così N. SIVIERO - A. BINDOLI, *Congruità ed inerenza delle spese di sponsorizzazione*, *op. cit.*, pp. 10 e ss.

(67) R.M. 17 giugno 1992, n. 9/204; R.M. 17 settembre 1998, n. 148/E citate da M. GIUA, *Il punto su sponsorizzazioni e mecenatismo*, *op. cit.*, p. 420; Circ. 34/E del 13 luglio 2009, allegato A, D.M. 19 dicembre 2012.

risprudenza ha assunto nel tempo opinioni divergenti (68), esprimendo da ultimo il principio secondo cui costituiscono spese di rappresentanza quelle volte ad accrescere l'immagine o il prestigio dell'impresa, mentre sono spese di pubblicità e propaganda quelle volte a reclamizzare il prodotto (69). La linea di demarcazione tra promozione del prodotto e promozione dell'immagine non è tuttavia sempre nitida, sarebbe quindi più opportuno fare riferimento alla natura della spesa e agli interessi delle parti. In particolare, le spese di sponsorizzazione per risultare deducibili come spese di pubblicità dovrebbero reclamizzare un prodotto commerciale ed essere corrisposte a fronte di un obbligo corrispettivo (70).

Sotto il versante delle imposte indirette, l'operazione è soggetta ad IVA, con applicazione dell'aliquota ordinaria sulle somme versate dallo *sponsor* a fronte della "prestazione di servizi" dello *sponsee* (71). Nel caso di sponsorizzazione tecnica, in cui l'impresa *sponsor* non fornisce una somma di denaro, ma si obbliga alla progettazione o realizzazione di tutto o parte dell'intervento, si realizza un'operazione permutativa, espressamente disciplinata sul piano fiscale dall'art. 11 del D.P.R. n. 633/1972 (72).

Occorre dar conto infine dell'esistenza di nuovi modelli di coinvolgimento dei privati nel settore culturale, ascrivibili al c.d. "partenariato pubblico privato". Con tale espressione si fa riferimento a quelle forme di cooperazione tra i pubblici poteri e i privati, che hanno lo scopo di finanziare, costruire e gestire infrastrutture o fornire servizi di interesse pubblico.

In Italia non esiste una disciplina specifica per il partenariato pubblico privato. Possono tuttavia essere ricondotti a tale forma di collaborazione alcuni istituti regolati nel nostro ordinamento: le concessioni di servizi, il *leasing* finanziario e il *project financing* (73).

Quest'ultimo, in particolare, è uno strumento di finanziamento di singoli progetti di investimento che si caratterizza, rispetto alle tradizionali forme di finanziamento dell'attività di impresa, per la propria capacità di generare, attraverso la gestione dell'opera, flussi di cassa in grado di remunerare il capitale

(68) Si veda l'allegato A al D.M. 19 dicembre 2012, in www.gazzettaufficiale.it che contiene una rassegna delle sentenze con cui la Suprema Corte si è espressa sul punto.

(69) Cass. 15 aprile 2011, n. 8679, citata da L. STAROLA, *Proposte fiscali per la valorizzazione del patrimonio culturale*, *Corr. trib.*, 6/2014, p. 494.

(70) In questo senso si è espresso l'Assonime, approfondimento n. 6/2013, analizzato da G. FER-RANTI, *Le spese di sponsorizzazione tra pubblicità e rappresentanza*, in *Corr. trib.* 29/2013, pp. 2294 e ss.

(71) Risoluzione 88/E dell'11 luglio 2005, citata dal Ministero nell'allegato A al D.M. 19 dicembre 2012. La risoluzione è stata pronunciata dall'Agenzia delle entrate, a seguito dell'istanza di interpello proposta da una pubblica amministrazione che aveva stipulato contratti di amministrazione per la realizzazione di una mostra.

(72) Sul punto si veda M. GIUA, *Il punto su mecenatismo e sponsorizzazioni culturali*, *op. cit.*, pp. 418 e ss.

(73) Sul partenariato pubblico privato si veda: M. CLARICH - G. FONDERICO, *Partenariato pubblico privato*, in www.ilsolare.it.

investito (74). Il privato nel concedere l'investimento non baserà la propria scelta sulla condizione di equilibrio economico finanziario del soggetto, bensì sulla prospettiva reddituale della specifica iniziativa finanziata.

Il *project financing*, la cui applicazione al settore dei beni culturali è espressamente consentita dall'art. 197, comma 3, del Codice dei contratti pubblici (D.Lgs. n. 163/2006), è un istituto che permette di individuare un punto di equilibrio tra l'esigenza di profitto (*rectius* di economicità) propria del mondo privato e i principi di tutela e conservazione; equilibrio che permette di raggiungere importanti risultati, in termini di efficienza, sul piano della valorizzazione dei beni culturali (75).

(74) Per la definizione, la disciplina e l'applicabilità del *project financing* ai beni culturali si veda A. CARDARELLA, *Il project financing nei beni culturali*, in AA.VV. *La cultura ai privati*, op. cit., pp. 96 e ss.

(75) A. GRANELLI - F. TAMBURELLA, *Intraprendere la cultura*, Roma, 2006, pp. 219 e ss.