

**Spunti di riflessione sull'adeguatezza della “fiscalità di vantaggio” legata agli interventi fiscali per la tutela, valorizzazione e digitalizzazione della cultura ai tempi del Covid-19**

*Foods for thought on the adequacy of tax benefits connected to the protection, enhancement and digitization of cultural heritage in the times of Covid-19*

di Maria Palma Iaccarino - 9 giugno 2022

**Abstract**

Per fronteggiare l'emergenza epidemiologica da Covid-19 sono state introdotte talune norme in materia di fiscalità di vantaggio che offrono uno spunto per riflettere sulla necessità di una riforma della disciplina relativa agli incentivi fiscali previsti a sostegno della tutela, valorizzazione e digitalizzazione della cultura che contempli accanto agli strumenti ordinari già previsti dal TUIR o da leggi vigenti, diversi e più incisivi strumenti di sostegno progettati anche per l'attuazione degli obiettivi del PNRR.

**Parole chiave:** fiscalità di vantaggio, sgravi fiscali, emergenza Covid 19, arte e cultura, Art bonus

**Abstract**

*To deal with the epidemiological emergency from Covid-19, certain rules on advantageous taxation have been introduced which offer a starting point to reflect on the need for a reform of the discipline relating to tax incentives provided to support the protection, enhancement and digitization of the culture that include, alongside the ordinary instruments already provided for by the TUIR or by laws in force, various and more incisive support instruments also designed for the implementation of the objectives of the PNRR.*

**Keywords:** *advantageous taxation, tax relief, Covid 19 emergency, art and culture, Art bonus*

**SOMMARIO:** **1.** Premessa - **2.** Il “falso” potenziamento dell'Art bonus - **3.** L'auspicato (vero) potenziamento dell'Art bonus: l'estensibilità a favore dei beni culturali privati “vincolati” aperti al pubblico. - **4.** Il superamento dei limiti oggettivi dell'Art bonus alla luce dei principi internazionali, europei e di fonte nazionale (anche di prassi). - **5.** Le restrizioni della nuova detrazione da Superbonus 110% nel settore della cultura: sono frutto di una scelta o di una svista? - **6.** Gli interventi “spot” per la digitalizzazione della cultura. - **7.** Conclusioni

1. Il mondo ha vissuto e sta vivendo una delle più drammatiche crisi della storia recente. La pandemia da Covid-19 ha imposto un prezzo altissimo a tutti i Paesi che sono stati costretti ad adottare una serie di misure urgenti per contenere la diffusione del virus e garantire la sicurezza sanitaria nazionale, assicurare la tutela dei lavoratori e supportare la tenuta del sistema economico.

Tra i settori maggiormente colpiti c'è sicuramente quello della cultura. In Italia, da marzo 2020 sono stati sospesi, su tutto il territorio nazionale, i servizi di apertura al pubblico degli istituti e luoghi della cultura, gli spettacoli teatrali e cinematografici per essere, in seguito consentiti, ma a determinate condizioni e tempi assai contingentati (da maggio 2020, o per ciò che concerne l'apertura al pubblico dei musei e degli altri istituti e luoghi della cultura, da giugno 2020 ad ottobre 2020) fino a quando, a causa della seconda, terza "ondata" dell'epidemia, sono state nuovamente introdotte, progressivamente, le stesse limitazioni e preclusioni disposte in precedenza; limitazioni e preclusioni che sono state via via allentate, sperando nel contenimento della pandemia, solo da aprile 2021 ad oggi. Per fronteggiare l'emergenza, il Governo è intervenuto con la creazione di fondi *ad hoc*, con l'estensione e il rafforzamento di ammortizzatori sociali vigenti e l'introduzione di nuovi, ulteriori e diversi strumenti di sostegno che, tuttavia, non appaiono allo stato, idonei e sufficienti (ma non è questa la sede per discuterne).

Nel settore della cultura, a fronte di un vero e proprio blocco delle attività culturali (tutte), sono state introdotte misure speciali che offrono uno spunto per riflettere sulla necessità di una riforma della disciplina degli incentivi fiscali esistenti a sostegno della tutela, valorizzazione e digitalizzazione della cultura che, ragionevolmente, accanto alla nota e "tradizionale fiscalità di vantaggio" prevista dal TUIR, contempra la previsione di altri, diversi e più incisivi strumenti di sostegno del settore nella direzione degli obiettivi di Agenda 2030 e delle linee d'azione del PNRR che vede la cultura inserita tra le primissime aree di intervento del Piano<sup>1</sup>.

A bene vedere, basterebbe partire da un (effettivo) "potenziamento" di taluni strumenti esistenti (*id est*, l'Art bonus dal 2014), per sfruttare maggiormente le loro potenzialità, e proseguire con l'ampliamento e rafforzamento di misure di più recente introduzione quali, ad esempio, il *Superbonus* 110 o i (tanti) crediti d'imposta ad oggi esistenti a favore della auspicata "digitalizzazione" della cultura.

2. Sono due le novità introdotte in materia di Art bonus nel periodo emergenziale legato al Covid-19. La prima è quella disciplinata all'art. 183, comma 9, D.L. 19 maggio 2020, n. 34 (conv. in L. 17 luglio 2020, n. 77, d'ora decreto "Rilancio") con l'ampliamento della portata soggettiva dell'agevolazione a favore «*dei complessi strumentali, delle società concertistiche e corali, dei circhi e degli spettacoli viaggianti*». La seconda si ricava da un'interpretazione estensiva della previsione di cui all'art. 88 D.L. 17 marzo 2020, n. 18, (conv. in L. 24 aprile 2020, n. 27, d'ora decreto "Cura Italia") fornita dalla stessa Agenzia delle Entrate e dal MIBACT (cfr. ris. 15 luglio 2020, n. 40/E).

L'art. 88 del decreto Cura Italia ha disposto che, a fronte dell'annullamento degli spettacoli di qualsiasi genere, inclusi quelli cinematografici e teatrali, nonché della chiusura dei musei e degli altri luoghi della cultura, l'organizzatore dell'evento provvede all'emissione, a favore dell'acquirente che presenti un'apposita istanza di rimborso, di un *voucher* di pari importo al titolo di acquisto, da utilizzare entro trentasei mesi dall'emissione. L'emissione del *voucher* assolve, *ex lege*, all'obbligo di rimborso, senza che sia richiesta alcuna forma di accettazione da parte del destinatario<sup>2</sup>.

La misura, originariamente applicabile nel "primo" periodo emergenziale (8 marzo - 30 settembre 2020), è stata estesa al "secondo" periodo emergenziale (24 ottobre 2020 - 31 gennaio 2021<sup>3</sup>), limitatamente all'acquisto di biglietti per spettacoli dal vivo, per i quali, poi, il decreto "Sostegni" (D.L. 22 marzo 2021, n. 41, conv. in L. 21 maggio 2021, n. 69) ha successivamente disposto che gli stessi "*rimangono validi*" per la durata di trentasei mesi a condizione che lo spettacolo sia posticipato con data certa e comunque non successiva al 31 dicembre 2023<sup>4</sup>.

In risposta ad un interpellato presentato da una fondazione lirico-sinfonica di un teatro di rilievo nazionale, l'Agenzia delle Entrate, chiesto ed acquisito il parere del MIBACT, ha condiviso l'interpretazione dell'istante della possibilità per i titolari dei *voucher* di rinunciarvi, destinando volontariamente l'importo a titolo di erogazione liberale a favore dell'Ente organizzatore, usufruendo dell'Art bonus, alle condizioni oggettive e soggettive previste per siffatta misura agevolativa<sup>5</sup>.

Nella risoluzione viene chiarito che l'applicabilità dell'Art bonus è, in ogni caso, condizionata all'esplicito riconoscimento della causale dell'importo ricevuto (*rectius*, "non rimborsato mediante *voucher*") a titolo di "donazione"; circostanza, questa, che potrebbe essere agevolmente assolta con un'apposita attestazione, nei confronti del destinatario del *voucher* che rinunci allo stesso, che riconosca e individui specificamente, nell'importo e nella causale, l'*erogazione liberale* disposta in favore dell'Ente organizzatore.

I due interventi "estensivi" del credito d'imposta dell'Art bonus, *supra* brevemente richiamati (legislativo, il primo, e di prassi, il secondo), sebbene siano da interpretare come correttivi introdotti per fronteggiare la contingente più grave carenza di risorse nel settore culturale, non sembrano, tuttavia, cogliere appieno nel segno. Anzi, è proprio l'adozione di queste misure "straordinarie" che offre l'occasione per mettere in luce il persistere di ingiustificati limiti applicativi dell'Art bonus che potrebbe oggi assumere un ruolo ancor più incisivo nel "rilanciare" il patrimonio culturale nel suo complesso come fattore d'attrazione d'investimenti e di attuazione delle linee d'azione del PNRR.

Del resto - e lo confermano i numeri - l'Art bonus, dalla sua entrata in vigore (2014) ad oggi, ha attratto l'attenzione dei privati ottenendo una sempre più ampia adesione da parte delle imprese, enti e persone fisiche con l'erogazione di importi anche cospicui a sostegno degli "interventi finanziabili"<sup>6</sup>.

3. Introdotto dall'art. 1, comma 1, D.L. 31 maggio 2014, n. 83, l'Art bonus è, com'è noto, un credito d'imposta riconosciuto ai soggetti privati (persone fisiche e giuridiche) che effettuano erogazioni liberali, esclusivamente in denaro, per specifici interventi di tutela e valorizzazione dei beni culturali pubblici<sup>7</sup>.

L'Art bonus si differenzia "positivamente" dalle altre misure agevolative che riguardano il settore della cultura (e non solo) ed in specie da quelle tradizionali previste dal TUIR e da quelle *temporanee* previste dall'art. 66 del decreto Cura Italia «finalizzate a finanziare gli interventi in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19»<sup>8</sup>.

La ragione è che con l'Art bonus si è previsto, per la prima (ed unica) volta nell'ordinamento, un regime fiscale di vantaggio stabilizzato ed uniforme per tutti i soggetti eroganti la donazione (i mecenati), indipendentemente dalla natura e dalla forma giuridica degli stessi, nella medesima (ampia) misura del 65% dell'erogato<sup>9</sup>. Le ragioni del successo della misura si rinvergono, in sintesi, oltre che nella percentuale piuttosto elevata (65%) del credito riconosciuto a chi effettua il versamento<sup>10</sup>, anche nell'assenza di qualsivoglia vincolo giuridico contrattuale (che invece caratterizza i contratti di sponsorizzazione) e nella previsione di ridotti adempimenti burocratici.

Ebbene, se si riflette, questo strumento potrebbe avere un ruolo ancor più incisivo se la sua portata oggettiva non rimanesse "contratta" (in modo irragionevole), soprattutto se la verifica viene comparata con i tradizionali strumenti di deduzione e detrazione previsti dal TUIR, oltre che con quelli di più recente introduzione previsti dal Codice degli Enti del terzo settore (ETS) di cui al D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117 che non soffrono la stessa limitazione.

L'Art bonus, infatti, è limitato alle erogazioni liberali effettuate per i soli "beni culturali pubblici", anche se affidati o concessi a privati<sup>11</sup>, ma non riguarda i beni culturali *privati* "vincolati" aperti al pubblico e, quindi, comunque fruibili dalla collettività<sup>12</sup>.

Questa limitazione, di fatto, limita l'efficacia della agevolazione finendo per pregiudicare una consistente quantità di beni culturali insistenti in molte aree del territorio nazionale che costituiscono la massima espressione artistica del Paese<sup>13</sup>.

A tale possibile ampliamento non sembrano ostare, invero, né i principi generali di fonte internazionale e del diritto europeo né, soprattutto, quelli dell'ordinamento interno e gli indirizzi di prassi<sup>14</sup>. Vediamo il perché.

4. Non si rinviene nell'ordinamento giuridico internazionale ed integrato, europeo ed interno, infatti, alcuna norma che osti all'ampliamento dell'Art bonus nei termini *supra* descritti. Anzi, è proprio da detti principi sanciti in materia di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale che potrebbe affermarsi il contrario.

In ambito internazionale, già dalla *Convenzione sul patrimonio dell'umanità* (c.d. *del patrimonio mondiale*) del 1972, ripresa anche dalla più recente Risoluzione adottata dall'Assemblea Generale delle Nazioni Unite nel 2015 "*Trasformare il nostro mondo: l'Agenda 2030 per lo Sviluppo Sostenibile*", si è perseguito

l'obiettivo di «*proteggere e salvaguardare il patrimonio culturale e naturale del mondo*» per assicurare la trasmissione alle future generazioni, operando la sola distinzione tra “patrimonio culturale” (monumenti, agglomerati, siti e paesaggi culturali) e patrimonio “naturale” (monumenti naturali, formazioni geologiche e fisiografiche, siti naturali), senza che sussista alcuna ulteriore limitazione in ragione dell'appartenenza pubblica o privata del bene da tutelare, proteggere e valorizzare, purché il bene resti “fruibile dalla collettività”.

Nemmeno a livello europeo si rinviene una limitazione in termini di maggiore o minore tutela da riservare al bene culturale a seconda della natura pubblica o privata del possessore, allorquando il bene è messo a disposizione della collettività. Vero è che la competenza dell'Unione è sussidiaria rispetto a quella principale degli Stati membri, cui è rimessa l'attuazione delle politiche culturali, ma è comunque significativo che nel quadro normativo europeo, ai fini della tutela e valorizzazione del patrimonio culturale, non rilevi in alcun modo la circostanza che il patrimonio culturale appartenga ad un soggetto pubblico o privato (purché il bene resti fruibile dalla collettività)<sup>15</sup>.

Ed infatti, l'art. 3, punto 3, del Trattato sull'Unione Europea (TUE) attribuisce all'Unione l'impegno di vigilare «*sulla salvaguardia e sullo sviluppo del patrimonio culturale europeo*» (senza *discrimen*), e l'art. 6 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE) riconosce all'Unione la «*competenza per svolgere azioni intese a sostenere, coordinare o completare l'azione degli Stati membri*» in diversi settori, tra i quali, quello della *cultura*<sup>16</sup>.

In Italia, la disciplina sulla tutela e valorizzazione dei beni culturali è contenuta nel Codice dei beni culturali e del paesaggio o c.d. Codice Urbani (D.Lgs. n. 42/2004 e s.m.i.) e dà piena attuazione al principio sancito dall'art. 9 Cost. per cui «*la Repubblica ... tutela il paesaggio e il patrimonio storico e artistico della Nazione*» “tutto”, e quindi, senza distinzioni<sup>17</sup>. Nella regolamentazione del settore ciò che assume rilevanza non è quindi la proprietà - pubblica o privata - del bene, bensì il dovere costituzionale ivi sancito di tutela, salvaguardia e valorizzazione del patrimonio culturale (storico e artistico) nel suo complesso, affinché questo possa essere *fruito dal pubblico*.

Se ne ha ulteriore conferma, oggi, dagli ingenti investimenti destinati dal PNRR al settore della cultura indirizzati alla tutela e valorizzazione di “*tutte le anime*” del patrimonio culturale del Paese, tanto da ricomprendere espressamente anche quelli diretti a «*dare impulso a un sistematico processo di valorizzazione di edifici storici rurali (di privati o di enti del terzo settore)*» proprio al fine di restituire «*alla collettività un patrimonio edilizio sottoutilizzato e non accessibile al pubblico*».

D'altronde, è in coerenza con i principi costituzionali della “tutela” e “valorizzazione” delineati dal Codice dei beni culturali, che le norme del TUIR (art. 15, comma 1, lett. *h*) e art. 100, comma 2, lett. *f*), cfr. nota 7) disciplinano le “tradizionali” agevolazioni previste in materia facendo riferimento alla «*manutenzione, la protezione o il restauro delle cose indicate nell'articolo 1 della legge 1° giugno 1939, n. 1089, e nel decreto del Presidente della Repubblica 30*

settembre 1963, n. 1409 (oggi codice dei beni culturali)»; vale a dire «a tutte le cose» del patrimonio storico-artistico nazionale meritevoli di tutela, anche qui senza distinzione fra quelle pubbliche, o private vincolate.

Tra le norme del TUIR ve ne sono, del resto, talune specifiche (art. 15, comma 1, lett. g), e art. 100, comma 2, lett. e) che “allargano” la detrazione o deduzione delle spese sostenute (del 19% dall’IRPEF, la prima, e di integrale deduzione dal reddito d’impresa, la seconda) per la *manutenzione, protezione e restauro* dei beni culturali immobili “vincolati” se *sostenute ed effettivamente rimaste a carico* dei soggetti proprietari, possessori o detentori degli stessi, ove si tratti di interventi obbligatori per legge, oppure di quelli non obbligatori, ma la cui necessità risulti da apposita dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà presentata al MIBACT.

C’è poi oggi un altro aspetto che consente di ragionare nella direzione *supra* prospettata.

Ci si riferisce al fatto che alle agevolazioni previste dal TUIR si “affiancano” quelle disciplinate dal Codice degli ETS (D.Lgs. n. 117/2017) che comportano, in alcuni casi, l’abrogazione/disapplicazione di talune agevolazioni esistenti in favore delle nuove ivi disciplinate, già a partire - per talune di esse - dal periodo d’imposta 2018. Pur non potendo qui approfondire le tante misure agevolative previste per gli ETS non commerciali<sup>18</sup>, si osservi che l’art. 83 del Codice prevede a favore di persone fisiche e giuridiche agevolazioni per erogazioni liberali in denaro ed (anche) in natura effettuate a favore di ETS non commerciali compresi quelli che svolgono come “attività di interesse generale” (ex art. 5, comma 1, lett. f) del Codice) «*interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio, ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, e successive modificazioni*»<sup>19</sup>. Il che porta a considerare che l’agevolazione riguarda tutte le attività di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale nel suo insieme, senza distinzione, anche in questo caso, fra beni culturali pubblici e privati vincolati<sup>20</sup>.

Ed ancora. Pur nella piena consapevolezza del fatto che gli interventi di prassi dell’Amministrazione finanziaria sono privi di efficacia normativa, non può trascurarsi il dato che emerge proprio dalla prassi (circolari e risoluzioni) dell’Agenzia delle Entrate che, in più occasioni ha riconosciuto l’ampliamento - in diverse pur se a volte circoscritte direzioni - dell’ambito di applicazione dell’Art bonus.

È questo, ad esempio, il caso degli “*istituti e i luoghi della cultura*” a sostegno dei quali possono essere effettuate erogazioni liberali e per i quali, secondo l’Agenzia, il requisito dell’ “*appartenenza pubblica*” è soddisfatto anche se si tratta di Enti aventi “*personalità giuridica di diritto privato*” che, in presenza di talune caratteristiche e circostanze, hanno “*natura sostanzialmente pubblica*”<sup>21</sup>.

Od ancora, il caso delle fondazioni bancarie aventi come scopo statutario l’intervento nel settore dell’ “*arte, attività e beni culturali*” nel territorio di riferimento per le quali le donazioni effettuate per l’esecuzione (diretta) di progetti di restauro e di valorizzazione di beni pubblici, nonostante “*la natura giuridica formalmente di diritto privato*” della Fondazione sono ammesse, per l’Agenzia, al

beneficio fiscale in esame<sup>22</sup>; oppure il caso delle associazioni culturali con personalità giuridica privata, aventi ad oggetto la tutela e valorizzazione del patrimonio storico-artistico del relativo territorio regionale, che ricevono donazioni per lavori di restauro di un bene culturale, perché secondo l'Agenzia, l'associazione può essere considerata “*quale affidataria del bene*” limitatamente “*alla realizzazione dei lavori di restauro*”<sup>23</sup>.

Ora, se si considera che la *ratio* dell'Art bonus, per quanto si rinviene anche dalla relazione illustrativa all'art. 1, D.L. n. 83/2014, è quella di «*favorire e potenziare il sostegno del mecenatismo e delle liberalità dei privati, sia persone fisiche, sia persone giuridiche, operanti con o senza fine di lucro, al fondamentale compito della Repubblica di tutela e valorizzazione del nostro immenso patrimonio culturale*», non si può negare che l'intento del Legislatore è stato quello di assicurare il dovere costituzionale di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale attraverso più forme di sussidiarietà alternativa, e quindi anche con il reperimento di risorse private destinate alla collettività. L'obiettivo è, in definitiva, sostenere la tutela e la valorizzazione dei beni pubblici, escludendo le iniziative il cui ritorno economico è ancorato esclusivamente all'interesse privato.

Se (e solo se) si ragiona in questi termini, ovvero che “l'effettivo destinatario” del beneficio fiscale resta il patrimonio culturale oggetto delle erogazioni liberali, e non il singolo contribuente, persona fisica o giuridica che fruisce dell'agevolazione nel suo individuale interesse, non dovrebbero esservi ostacoli per approdare ad un'interpretazione estensiva sul piano oggettivo del credito d'imposta Art bonus come *supra* indicata. La diffusione dell'interesse di soggetti privati alle iniziative di mecenatismo a tutela dei beni culturali suggerirebbe, quindi, l'introduzione di una norma *ad hoc* per ampliare, in modo esplicito, l'ambito oggettivo del beneficio per ricomprendervi gli immobili privati di interesse storico-artistico “vincolati”, se aperti al pubblico.

5. C'è un altro strumento, molto discusso (anche per molti altri diversi profili) che richiederebbe un intervento legislativo *ad hoc* per eliminare talune attuali ingiustificabili restrizioni sui beni culturali. Si tratta della “detrazione fiscale per Superbonus 110%”, introdotto dall'art. 119 del decreto Rilancio, già oggetto di molteplici interventi “integrativi, modificativi ed interpretativi” con la Legge di Bilancio 2021<sup>24</sup> e da ultimo, con la Legge di Bilancio 2022<sup>25</sup>.

La rilevanza del Superbonus, com'è noto, sta non solo nella percentuale piuttosto elevata della detrazione riconosciuta del 110% per taluni specifici interventi di efficientamento energetico e misure antisismiche su taluni edifici, ma anche nella previsione delle concrete ed alternative modalità di fruizione del beneficio<sup>26</sup>.

La nuova misura si aggiunge - ed è cumulabile, in determinate circostanze<sup>27</sup> - a quelle previste per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, compresi quelli per la riduzione del rischio sismico (c.d. Sismabonus) e di riqualificazione energetica degli edifici (c.d. Ecobonus) (previsti nelle “minori” misure del 50% e 65% anche nel 2020, *ex art.* 14 D.L. 4 giugno 2013, n. 63) e spetta in caso di

interventi principali (c.d. trainanti) quali interventi di efficienza energetica ed interventi antisismici, ma anche per quelli eseguiti insieme ad almeno uno di quelli principali (c.d. trainati)<sup>28</sup>.

Quanto ai soggetti beneficiari, il decreto Rilancio (art. 119, commi 9 e 10) indica gli interventi effettuati da condomini, persone fisiche che non esercitano attività di impresa, arti e professioni che possiedono o detengono l'immobile oggetto dell'intervento, gli IACP o altri istituti che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia "*in house providing*", cooperative di abitazione a proprietà indivisa, Onlus, e associazioni di volontariato, ASD, ma limitatamente ai lavori destinati ai soli immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi. I soggetti IRES (si noti) possono essere beneficiari nella sola ipotesi di partecipazione alle spese per interventi trainanti effettuati sulle parti comuni in edifici condominiali. Quanto agli immobili agevolabili, il Superbonus può applicarsi per le spese sostenute per interventi effettuati su parti comuni di edifici, su unità immobiliari funzionalmente indipendenti e con uno o più accessi autonomi dall'esterno, site all'interno di edifici plurifamiliari, nonché sulle singole unità immobiliari.

Anche qui non si possono certo affrontare le tante problematiche legate alle concrete modalità di utilizzo del Superbonus 110%, né ci si può interrogare su cosa debba intendersi e quando ricorre quell'"*autonomia funzionale degli edifici*" che la norma indica come condizione per usufruire dell'agevolazione. Il punto è che il Superbonus ha un "ampio" ambito oggettivo di applicazione, ma sussistono talune restrizioni, ove si tratti di "immobili di interesse culturale ed artistico" che, a ben vedere, appaiono irragionevoli<sup>29</sup>.

Il decreto Rilancio (art. 119, comma 15-*bis*) escludeva, originariamente, dal Superbonus gli immobili rientranti nelle categorie catastali A/1 (Abitazioni di tipo signorile), A/8 (Abitazioni in ville) e A/9 (Castelli e palazzi di eminenti pregi artistici o storici). Il decreto Agosto (art. 80, comma 6, D.L. 14 agosto 2020, n. 104, conv. in L. 13 ottobre 2020, n. 126) ha poi "ampliato" la misura estendendo la detrazione del 110% alle unità immobiliari (solo) in categoria catastale A/9 a condizione "*che siano aperte al pubblico*", lasciando fuori dalla misura tutte le altre unità immobiliari di categoria catastale A/1 e A/8 e quelle in categoria A/9 "*non aperte al pubblico*".

Ora, se la *ratio* dell'intervento è stata quella di incentivare i lavori di ristrutturazione, al fine di rendere più sicure, ecologiche e fruibili (anche) le dimore/ville storiche di interesse artistico e culturale fruibili dalla collettività, le regole introdotte dall'art. 119, dopo la modifica del decreto Agosto, non sembrano andare in questa direzione<sup>30</sup>.

Se da un lato, con *favor* del Legislatore, la misura spetta anche ove il bene immobile appartenga alla categoria A/9 ed è aperto al pubblico - ed è, quindi, di interesse culturale, artistico e paesaggistico - nondimeno deve rilevarsi che questo beneficio è destinato a ricadere in un ambito di applicazione piuttosto ridotto. E ciò per due ordini di motivi.



Il primo riguarda i soggetti che possono avvalersi dell'agevolazione. In sede di conversione del decreto Rilancio, l'elenco dei potenziali beneficiari è stato esteso fino a ricomprendere le ONLUS, le associazioni di promozione sociale e le ASD (art. 119, commi 9 e 10), ma non è difficile comprendere che tali tipologie di Enti - attese le loro finalità solidaristiche - non sono quelli che tipicamente detengono la proprietà di siffatta categoria di beni. È, invece, plausibile che quelli che di norma li posseggono sono gli Enti, istituti pubblici, o soprattutto, le società commerciali e quindi soggetti che, in base alle predette regole, potrebbero fruire del Superbonus 110% soltanto nei casi (rari) in cui si costituiscono come condomini e, quindi, sostengano gli oneri per interventi trainanti effettuati sulle parti comuni in edifici condominiali.

Il secondo limite è ancora più stringente e, a dire il vero, inspiegabile, soprattutto se si considera che la misura del Superbonus è stata introdotta in un periodo di grave crisi per l'economia italiana (e mondiale) come strumento di "Rilancio" del Paese.

Ci si riferisce all'esclusione introdotta in sede di conversione in legge (art. 119, comma 15-*bis*) della detrazione del 110% per gli interventi che vengono operati su immobili appartenenti alle categorie di "lusso" A/1 (abitazioni di lusso), A/8 (ville), salvo che per quanto riguarda le sole A/9 - castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici - *aperte al pubblico*<sup>31</sup>.

Anche qui non vi è chi non veda che proprio gli immobili (A/1 e A/8) da sempre esclusi dall'agevolazione - a dispetto di quelli classificati in A/9 ricompresi solo ove aperti al pubblico - siano quelli in cui risultano tipicamente censiti gli immobili di interesse culturale, artistico e paesaggistico (vincolati).

In definitiva, l'effetto combinato delle restrizioni soggettive (relative ai soggetti beneficiari) e oggettive (l'esclusione dall'agevolazione degli interventi su immobili di pregio che *naturalmente e tipicamente* sono di interesse culturale, artistico e paesaggistico) finisce con l'ostacolare i potenziali effetti espansivi che l'agevolazione potrebbe (o, meglio avrebbe dovuto/potuto) generare sull'efficientamento energetico, ristrutturazione, sicurezza sismica di beni di particolare rilievo nel nostro Paese, ove gli stessi siano, parimenti, "fruibili dalla collettività".

**6.** Quanto, infine, alle altre misure introdotte nel periodo emergenziale Covid-19 nell'auspicato tentativo di incentivare e stimolare la "rivoluzione digitale della cultura", valgano alcune brevi considerazioni.

Non è un caso che il tema sia tornato *in auge* nel dibattito politico incentrato sulle scelte degli interventi da adottare per fronteggiare la crisi del settore culturale derivanti dalle limitazioni e preclusioni all'accesso (fisico) ai "luoghi ed eventi della cultura" impresse dall'emergenza Covid-19<sup>32</sup>. L'obiettivo di ripresa e rilancio con investimenti diretti a supportare le imprese del settore (culturali/creative e *start-up* innovative) con l'adozione di approcci innovativi, attraverso mezzi digitali è, del resto, una delle principali linee di intervento del PNRR che prevede ingenti investimenti indirizzati allo sviluppo di servizi digitali per consentire alla collettività

nuove forme di fruizione del patrimonio culturale, anche attraverso la realizzazione di “piattaforme dedicate”.

Ora, se è da salutare con favore la “presa di coscienza” del fatto che la digitalizzazione rappresenti una risorsa in cui investire per risollevare il settore culturale, le misure - politiche e fiscali - adottate, ad oggi, non sembrano adeguate.

Il problema sembra radicarsi, da un lato, nell’adozione di provvedimenti *spot*, disorganici e piuttosto costosi destinati, con ogni probabilità, a non conseguire i risultati sperati; dall’altro, nella quasi totale assenza di incentivi fiscali per i soggetti privati (persone fisiche o imprese) che apportino risorse proprie (mezzi e capitali) per favorire il processo che andrebbe supportato, soprattutto nel momento in cui occorrono risorse economico-finanziarie pubbliche, per compensare la carenza di liquidità che si registra nel settore.

Un esempio, è dato dal comma 2 dell’art. 184 del decreto Rilancio ai sensi del quale la dotazione del neoistituito Fondo Cultura potrà essere incrementata *«dall’apporto finanziario di soggetti privati, comprese le persone giuridiche private di cui al titolo II del libro primo del codice civile»*, ma che non ha riconosciuto, al contempo, al privato erogante - persona fisica o giuridica - alcun tipo di incentivo fiscale (in termini di deduzioni/detrazioni) a fronte dell’erogazione di somme a favore del Fondo<sup>33</sup>. Se, in linea di principio, con la misura vuole garantirsi un’ampia partecipazione della collettività (tutta) al rilancio del settore con gli apporti al Fondo Cultura, la reale “possibilità” che ciò accada si riduce, per non essere state previste “premierità” a favore dell’operatore privato che, di norma, è spinto dal potenziale ritorno “economico-reddituale-fiscale” che può ottenere dall’elargizione di somme a favore di terzi.

Analoga (mancata) previsione si ritrova all’art. 6, comma 4, L. n. 15/2020 ai sensi del quale le imprese possono destinare alle finalità del Fondo “Carta della cultura” parte del proprio volume di affari *«senza effetti ai fini delle imposte sui redditi e dell’imposta regionale sulle attività produttive»* e solo alle imprese che destinano alle finalità del Fondo “almeno l’1% del loro volume di affari” sarà rilasciata l’autorizzazione ad utilizzare “un logo del MIBACT” che certifica il loro impegno nella lotta contro la povertà educativa e culturale<sup>34</sup>. Anche questo Fondo, destinato a favorire le spese per l’acquisto di libri, anche in forma digitale, o prodotti e servizi culturali, da parte di cittadini italiani e stranieri residenti nel territorio dello Stato appartenenti a nuclei familiari economicamente svantaggiati, di fatto, non prevede alcun “effetto di ritorno”, se non al più un riconoscimento di tipo reputazionale dell’elargizione da spendersi ai fini del bilancio sociale.

Gli unici (forse) provvedimenti che potrebbero incentivare e promuovere il processo di digitalizzazione, sebbene trasversalmente e limitatamente a taluni settori della cultura, sono il “credito d’imposta per i servizi digitali” introdotto a favore di talune imprese editrici (*ex art. 190 del decreto Rilancio*) ed il rafforzamento del credito d’imposta per talune imprese operanti nel settore della musica per le spese sostenute (anche) per la digitalizzazione di registrazioni fonografiche o videografiche musicali (art. 80, commi 6-*bis* e 6-*ter*, del decreto Agosto).

La prima delle due misure - originariamente prevista per il 2020 dal decreto Rilancio, poi prorogata anche al 2021 e 2022 dalla Legge di Bilancio 2021 - prevede un credito d'imposta del 30% della spesa effettivamente sostenuta per l'acquisizione di servizi digitali (*server, hosting* e banda larga per le testate edite in formato digitale e per *information technology* di gestione della connettività) a favore di imprese editrici di quotidiani e di periodici con sede in uno Stato UE o nello SEE che hanno residenza fiscale o una stabile organizzazione cui sia riconducibile l'attività commerciale agevolata in Italia, iscritte al registro degli operatori di comunicazione (c.d. ROC) e che occupano almeno un dipendente a tempo indeterminato<sup>35</sup>.

La seconda è un credito di imposta riconosciuto nella misura del 30% dei costi sostenuti per attività di sviluppo, produzione, digitalizzazione e promozione di registrazioni fonografiche o videografiche musicali fino all'importo massimo di 200 mila euro a favore delle imprese operanti nel settore della produzione di fonogrammi e videogrammi musicali e alle imprese organizzatrici e produttrici di spettacoli di musica dal vivo. L'agevolazione è particolarmente incentivante visto che l'importo corrispondente al credito d'imposta, utilizzabile in compensazione nei modelli F24, non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte dirette ed IRAP, né rileva ai fini della quota di deducibilità degli interessi passivi (art. 61 TUIR), né del limite di deducibilità dei costi in caso di operazioni imponibili ed esenti (art. 109, comma 5, TUIR).

Ora, se è vero che i crediti d'imposta rappresentano lo strumento fiscale di maggior rilievo per la promozione del processo di digitalizzazione, è anche vero che per essi resta il problema dei controlli dell'Agenzia delle Entrate sui requisiti per la fruizione e, quindi, del rischio dell'eventuale revoca per i casi di "credito inesistente", piuttosto che di "credito non spettante", con tutte le conseguenze (in termini di sanzioni al 100%, o 30%) che ne conseguono per il contribuente accertato (onerato di fornire copiosa documentazione per dimostrare all'Ufficio di non essere incorso nella fattispecie dell'inesistenza/non spettanza)<sup>36</sup>. L'auspicio è che il Legislatore intervenga con misure organiche che, da un lato riconoscano incentivi/agevolazioni fiscali ai soggetti privati, imprese, professionisti che favoriscono con risorse proprie e, dall'altro con strumenti agevolativi più snelli ed efficaci favoriscano (direttamente) le imprese spinte ad investire risorse proprie nel processo di digitalizzazione della cultura.

**7.** La carenza di risorse pubbliche nel settore della cultura si è tradotta nel nostro ordinamento in un arretramento che andrebbe bilanciato da incentivi fiscali ai privati (tutti) che scelgono di destinare risorse alla tutela e valorizzazione del patrimonio culturale; strumenti che, oggi, sono stati solo in parte potenziati, ampliati ed affiancati da altre misure per fronteggiare l'inasprita carenza di risorse legata anche all'emergenza epidemiologica da Covid-19.

Tra le agevolazioni fiscali vigenti, assume particolare peso e rilevanza, grazie anche al particolare successo conseguito dalla sua introduzione (2014) ad oggi, il credito

d'imposta Art bonus che ha favorito la diffusione e la conoscenza del mecenatismo, reso più semplice ed agevole nella sua attuazione, suscitando l'attenzione dei soggetti privati, tutti, dalle imprese costituite in forma societaria, a quelle individuali, dagli enti non commerciali alle persone fisiche; ha favorito il consolidamento del legame tra cittadini e territorio; ha consentito un circolo virtuoso grazie allo strumento della donazione "diretta" (con destinazione specifica al bene oggetto di intervento).

Occorrerebbe potenziare e rimuovere taluni aspetti critici della misura, ampliando l'ambito oggettivo ai beni culturali, anche privati vincolati se aperti al pubblico e quindi fruibili dalla collettività, per esigenze di uniformità dell'agevolazione e per l'adozione di una strategia più efficace di rilancio del patrimonio culturale nel suo complesso come fattore d'attrazione d'investimenti per l'intera Nazione anche secondo le nuove linee di intervento previste dal PNRR.

Del pari, è auspicabile un intervento del Legislatore che elimini l'effetto "negativo" combinato delle restrizioni soggettive (sulla platea dei beneficiari) ed oggettive del Superbonus 110% per l'esclusione degli interventi su immobili di pregio A/1 e A/8 pur se aperti al pubblico che sono quelli *naturalmente e tipicamente* di interesse culturale, artistico e paesaggistico. L'effetto combinato di tali restrizioni finisce con l'ostacolare i potenziali effetti espansivi positivi che l'agevolazione potrebbe (o, meglio avrebbe dovuto/potuto) generare sull'efficientamento energetico, ristrutturazione, sicurezza sismica dei beni immobili vincolati, ovvero di quelli definiti *ex lege* di "*particolare e notevole interesse pubblico, storico-artistico*" che, sebbene di proprietà di privati restano, nondimeno, fruibili dalla collettività e quindi potenzialmente destinatari della misura, secondo la sua *ratio* e funzione.

---

<sup>1</sup> La prima Missione delle 6 che compongono il PNRR è dedicata alla "*Digitalizzazione, innovazione, competitività, cultura e turismo*". Questa Missione ha tre componenti. Le prime due sono dedicate alla "Digitalizzazione, innovazione e sicurezza", rispettivamente, nella PA e nel Sistema produttivo. La terza è intitolata "Turismo e Cultura 4.0". A questa componente è assegnato poco più del 16% delle risorse della Missione 1, e cioè 6,68 miliardi di fondi PNRR e 1,46 miliardi dal Fondo complementare, per un totale di 8,13 miliardi di euro.

<sup>2</sup> La misura originaria che prevedeva che il *voucher* dovesse essere utilizzato "*entro un anno dall'emissione*" è stata poi estesa, anche per quelli già emessi, ai "*diciotto mesi dall'emissione*" dall'art. 183, comma 11, lett. b), e comma 11-bis, del decreto Rilancio ed in ultimo ai "*trentasei mesi dall'emissione*" dall'art. 36, comma 4-bis, lett. a), D.L. 22 marzo 2021, n. 41 (conv. in L. 21 maggio 2021, n. 69, d'ora decreto "Sostegni").

<sup>3</sup> Le disposizioni di cui all'art. 88 del decreto Cura Italia sono state estese al secondo periodo emergenziale nei termini di cui si è *supra* riferito dall'art. 5, comma 4, D.L. 28 ottobre 2020, n. 137 (conv. in L. 18 dicembre 2020, n. 176).

<sup>4</sup> Cfr. art. 36, comma 4-bis, lett. b), del decreto Sostegni.

<sup>5</sup> La cit. ris. n. 40/E/2020, riportandosi espressamente a quanto indicato nel parere reso dal MIBACT, chiarisce che: «*Quest'ultimo Dicastero, nel precisare che sotto il profilo soggettivo, la Fondazione istante rientra tra le fondazioni lirico-sinfoniche cui, insieme ai teatri di tradizione, a partire dal 1° gennaio 2015 (a seguito delle modifiche apportate alla disciplina dell'Art bonus dalla legge 23 dicembre 2014, n. 190) possono essere destinate le erogazioni liberali ammesse al riconoscimento del credito di imposta Art bonus*», ritiene che "la rinuncia al *voucher* nei termini enunciati possa

*qualificarsi quale erogazione liberale in denaro ammissibile all'agevolazione fiscale in oggetto».* Quanto alle “modalità e termini” per poter fruire dell'agevolazione in discorso, l'ADE rinvia alle indicazioni già fornite nella circ. 8 luglio 2020, n. 19/E.

<sup>6</sup> Dalla consultazione del sito istituzionale ([www.artbonus.gov.it](http://www.artbonus.gov.it)) si ricava che la lista degli interventi finanziabili è piuttosto vasta ed in continuo ampliamento; che più di 25.000 sono i mecenati che hanno effettuato erogazioni dal 2014 ad oggi, ma, soprattutto, che, nonostante le difficoltà economico-finanziarie legate all'emergenza epidemiologica, i mecenati dichiarati nell'anno 2020 risultano pari a 5.783 e quelli dichiarati nel 2021 ammontano ad oltre 4.000 soggetti.

<sup>7</sup> L'Art bonus è riconosciuto a fronte di versamenti che avvengono con sistemi di pagamento tracciabili (bonifici, carte di debito, di credito, ecc.), che risultano dalla ricevuta di versamento rilasciata dal destinatario dell'erogazione e che sono destinati agli specifici scopi espressamente indicati dalla norma (cit. art. 1, comma 1, D.L. n. 83/2014). Trattasi, in specie, di erogazioni per: a) interventi di manutenzione, protezione e restauro di *beni culturali pubblici*; b) sostegno degli istituti e dei luoghi della cultura *di appartenenza pubblica* (ci si riferisce, come espressamente precisato negli atti parlamentari, a musei, biblioteche, archivi, aree e parchi archeologici, complessi monumentali, così come definiti dall'art. 101, D.Lgs. n. 42/2004, c.d. Codice dei beni culturali), nonché delle fondazioni lirico-sinfoniche e dei teatri di tradizione, delle istituzioni concertistico-orchestrale, dei teatri nazionali, dei teatri di rilevante interesse culturale, dei festival, delle imprese e dei centri di produzione teatrale e di danza, dei circuiti di distribuzione e (per effetto delle modifiche apportate dal cit. art. 183, comma 9, del decreto Rilancio) dei complessi strumentali, delle società concertistiche e corali, dei circhi e degli spettacoli viaggianti; c) realizzazione di nuove strutture, restauro e potenziamento di quelle esistenti, delle fondazioni lirico-sinfoniche o *di enti o istituzioni pubbliche* che, senza scopo di lucro, svolgono esclusivamente attività nello spettacolo.

<sup>8</sup> Quanto alle tradizionali agevolazioni fiscali, ci si riferisce alle detrazioni (19%) di cui all'art. 15, comma 1, lett. h) e i), TUIR (per le persone fisiche ed Enti non commerciali) e alle deduzioni di cui all'art. 100, comma 2, lett. f) e g), TUIR (per i titolari di reddito d'impresa) e riconosciute a fronte di erogazioni liberali a favore del settore culturale. Per una disamina completa sulle erogazioni liberali, cfr., BEGHIN M., *I contributi e le liberalità a favore delle imprese*, Milano, 1997. Quanto alle nuove misure, ci si riferisce all'art. 66 del decreto Cura Italia che prevede per le «*erogazioni liberali in denaro e in natura, effettuate nell'anno 2020, in favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro, compresi gli enti religiosi civilmente riconosciuti, finalizzate a finanziare gli interventi in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19*» la detrazione pari al 30% per un importo non superiore ad 30.000 euro per le persone fisiche e gli enti non commerciali e la deduzione dal reddito per i titolari di reddito di impresa. Per un approfondimento degli incentivi fiscali previsti dalla normativa emergenziale, si rinvia a PETTINACCI J. - MENFREDONIA M., *Incentivi fiscali per le erogazioni liberali e per il settore non profit durante e dopo l'emergenza Covid-19*, in *il fisco*, 2020, 37, 3535 ss.

<sup>9</sup> Sulle potenzialità dell'Art bonus, quale strumento di attrazione di capitali da investire nel settore della cultura, cfr., COPPOLA P., *Patrimonio artistico, leva fiscale e cittadinanza attiva. Il meccanismo dell'Art bonus (l.n. 106/2014)*, in OLIVIERI U.M. - ZOPPOLI L. (a cura di), *Dono Lavoro Volontario*, Lecce, 2018; DE FRANCO A., *Nuova linfa per le agevolazioni fiscali a favore della cultura*, in *Corr. trib.*, 2018, 5, 332 ss.; GIORGI S., *Art bonus: “agevolazioni” tributarie e mecenatismo ai tempi della fiscalità neutrale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2018, 2, 311 ss.; BISOGNO M. - SPINIELLO S., *Aiuti fiscali al mecenatismo culturale: l'Art bonus e la sua difficile operatività per i soggetti non residenti*, in *il fisco*, 2017, 30, 2937 ss.; LUPI R., *Il Decreto “Art bonus”. L'Art bonus come sovvenzione pubblica in forma di “credito d'imposta”*, in *Aedon*, 2014, 3.

<sup>10</sup> Il credito d'imposta Art bonus è utilizzato per le persone fisiche in dichiarazione, per le imprese in compensazione con modelli di pagamento F24 anche in caso di perdita d'esercizio.

<sup>11</sup> L'art. 1, comma 2, D.L. n. 83/2014 prevede che «... *Il credito d'imposta spettante ai sensi del comma 1 è altresì riconosciuto qualora le erogazioni liberali in denaro effettuate per interventi di*

*manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici siano destinate ai soggetti concessionari o affidatari dei beni oggetto di tali interventi».*

<sup>12</sup> Trattasi dei beni definiti ed individuati dagli artt. 136 e ss. del Codice dei beni culturali e del paesaggio come beni di “*particolare e notevole interesse pubblico, storico-artistico*”.

<sup>13</sup> Basti pensare alle tante dimore, ville storiche, castelli, presenti su tutto il territorio nazionale, appartenenti a privati, ma aperti alla collettività, quali ad esempio, il Palazzo Ducale Venturi a Lecce, Villa Ridolfi a Firenze, Torre di Terzolan a Verona, Palazzo Biscari a Catania, Palazzo Grauso a Marcianise (CE), ecc.

<sup>14</sup> Cfr., negli stessi termini, VOZZA A., *Art bonus: ambito di applicazione e possibili sviluppi*, in *Corr. trib.*, 2019, 5, 507 ss.

<sup>15</sup> L’art. 167, comma 2, del TFUE stabilisce che l’azione dell’Unione sia intesa ad incoraggiare la cooperazione tra gli Stati membri e, se necessario, ad appoggiare ed integrare l’azione di questi ultimi nei settori, tra gli altri, del «*miglioramento della conoscenza e della diffusione della cultura e della storia dei popoli europei e della conservazione e salvaguardia del patrimonio culturale di importanza europea, scambi culturali non commerciali, creazione artistica e letteraria, compreso il settore audiovisivo*».

<sup>16</sup> Non di meno possono richiamarsi le Convenzioni europee e le Risoluzioni del parlamento europeo che dalla *Convenzione culturale europea* del 1955, passando per la *Convenzione quadro sul valore del patrimonio culturale per la società* del 2011 (c.d. *Convenzione di Faro*) fino ad arrivare alla Risoluzione dell’8 settembre 2015 *Verso un approccio integrato al patrimonio culturale per l’Europa* hanno sempre sottolineato l’importante ruolo che il patrimonio culturale nel suo complesso, indipendentemente dall’appartenenza pubblica o privata del bene, può e deve svolgere nella crescita economica e dell’occupazione degli stati membri. Per completezza e senza alcuna pretesa di esaustività, possono richiamarsi anche la *Convenzione europea per la protezione del patrimonio archeologico* del 1970 la cui finalità è la protezione del patrimonio archeologico in quanto fonte di memoria collettiva europea e strumento di studio storico e scientifico (art. 1, par. 1); la *Convenzione europea del paesaggio* del 2004 che si prefigge lo scopo di promuovere la salvaguardia, la gestione e la pianificazione dei paesaggi e di organizzare la cooperazione europea in questo ambito (art. 3); il Regolamento (CE) n. 116/2009 del Consiglio del 18 dicembre 2008, relativo all’exportazione dei beni culturali, che nega la licenza all’exportazione se i beni siano già oggetto di una normativa nazionale che tutela il “*patrimonio nazionale avente valore artistico, storico e archeologico nello Stato membro di cui trattasi*”.

<sup>17</sup> Per un’ampia disamina dei parametri di carattere costituzionale, unionale e di diritto interno che informano le scelte del Legislatore in materia di fiscalità di vantaggio del patrimonio culturale, cfr. CORDEIRO GUERRA R. - PACE A. - VERRIGNI C. - VIOTTO A., *Finanza pubblica e misure tributarie per il patrimonio culturale - Prime riflessioni*, Padova, 2019.

<sup>18</sup> Per un approfondimento sulla disciplina prevista per gli Enti del terzo settore, si rinvia a FICI A., ROSSI E. - SEPIO G. - VENTURI P., *Dalla parte del Terzo Settore. La Riforma letta dai suoi protagonisti*, Roma-Bari, 2020; COPPOLA P., I nuovi modelli della convergenza e dell’ibridazione del fine sociale nell’economia. l’impresa sociale: perdura lo “stato dell’arte” (seconda parte), in *Innovazione e diritto*, 2019, 2, 5 ss.; ID., *I nuovi modelli dell’ibridazione e della convergenza del fine sociale nell’economia: la riforma degli enti del terzo settore e l’impresa sociale. Lo stato dell’arte (prima parte)*, in *Innovazione e diritto*, 2018, 1, 5 ss.; FICARI V., *Prime osservazioni sulla “fiscalità degli Enti del terzo settore e delle imprese sociali”*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2018, 2, 91 ss.

<sup>19</sup> La possibilità di poter effettuare anche donazioni in natura (e non solo in denaro) rappresenta un elemento di particolare novità rispetto a quanto previsto dal TUIR. Con il Decreto interministeriale 28 novembre 2019, pubblicato in Gazzetta Ufficiale, serie Generale, 30 gennaio 2020, n. 24 relativo alle “*Erogazioni liberali in natura a favore degli enti del Terzo Settore*” è stata data attuazione all’art. 83, comma 2, del Codice degli ETS proprio con l’individuazione delle tipologie di beni che danno diritto alla detrazione o alla deduzione ai fini delle imposte sui redditi e dei criteri e modalità di valorizzazione dei beni che possono formare oggetto delle erogazioni liberali in natura.

<sup>20</sup> Ai sensi dell'art. 83 del Codice degli ETS, a fronte dell'erogazione in denaro o natura per gli ETS non commerciali è riconosciuta la detrazione (30% - 35% per le ODV - fino ad un importo massimo di 30.000 euro) o alternativamente la deduzione dal reddito imponibile (nei limiti del 10% del reddito complessivo lordo dichiarato, potendo computare l'eventuale eccedenza nei quattro periodi di imposta successivi) per le persone fisiche; ovvero la sola deduzione dal reddito con i limiti *supra* precisati per società ed enti.

<sup>21</sup> Cfr., ris. 7 novembre 2017, n. 136/E in cui, in risposta ad un interpello formulato da una fondazione di diritto privato costituita per iniziativa pubblica, al fine di ottenere chiarimenti in merito alla corretta applicazione del credito Art bonus per le erogazioni liberali effettuate in favore del Museo dalla stessa Fondazione gestito, l'Agenzia, previo parere del MIBACT, ha chiarito che «*Infatti ... nell'ipotesi del sostegno degli istituti e dei luoghi della cultura, si ritiene che il requisito dell'appartenenza pubblica, oltre che dall'appartenenza allo Stato, alle Regioni e agli altri enti territoriali, possa essere soddisfatto anche dal ricorrere di altre caratteristiche del soggetto destinatario delle erogazioni. A titolo esemplificativo e non esaustivo, esse possono consistere nella circostanza che l'istituto 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*»; impostazione che l'ADE ha ribadito e confermato anche con le più recenti risposte agli interpelli n. 250 del 16 luglio 2019, n. 258 del 17 luglio 2019 e n. 464 del 12 ottobre 2020.

<sup>22</sup> Cfr. ris. 15 ottobre 2015, n. 87/E in cui si legge che «*la natura dell'azione delineata dalle fondazioni bancarie istanti, infatti, è quella di mecenatismo, posto che, perseguendo lo scopo statutario dell'intervento nel territorio di riferimento attraverso l'erogazione di contributi e la promozione di iniziative nell'ambito dei settori arte e beni culturali, esse non intervengono in alcun modo con uno scopo lucrativo, proprio delle sponsorizzazioni. ... il fatto che le fondazioni non trasferiscano le somme di denaro all'ente pubblico territoriale, ma provvedano, direttamente, al pagamento delle fatture per la progettazione e l'esecuzione dei lavori di restauro del bene pubblico, appare elemento che non influisce sul meccanismo di liberalità. Come evidenziato, l'importo e la destinazione della donazione sono previamente identificati nei protocolli d'intesa: l'erogazione liberale oggetto di beneficio è quantificata a monte, come somma determinata, e dunque assimilabile a erogazione in denaro*».

<sup>23</sup> Cfr. ris. 3 ottobre 2018, n. 20/E.

<sup>24</sup> La Legge di Bilancio 2021 (L. 30 dicembre 2020, n. 178) ha previsto una serie articolata di misure e di proroghe relative alla detrazione fiscale del 110% che riguardava inizialmente le sole spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021. In particolare, il comma 66, della Legge di Bilancio 2021 ha prorogato il bonus alle spese sostenute fino al 30 giugno 2022 (c.d. proroga breve), ovvero al 31 dicembre 2022 (c.d. proroga lunga) solo se il 60% dei lavori agevolabili è effettuato entro i termini della proroga breve; il comma 67 ha prorogato le alternative modalità di utilizzo del bonus previste dall'art. 121 del decreto Rilancio (sconto in fattura e cessione del credito) anche alle spese sostenute nel 2022; i commi 69 e 70 hanno previsto l'assunzione da parte dei Comuni di maggiore personale dedicato alla gestione delle procedure previste per il Superbonus 110%; i commi da 71 a 73 hanno stabilito, infine, lo stanziamento di ulteriori risorse necessarie per l'applicazione delle nuove misure per il Superbonus 110%.

<sup>25</sup> La Legge di Bilancio 2022 (L. 30 dicembre 2021, n. 234) ha previsto, ai commi da 28 a 43, una serie di misure di proroga e modifiche in materia quali, ad esempio, la proroga al 31 dicembre 2022 per le abitazioni unifamiliari senza ulteriori vincoli rispetto a quelli del 2021, nonché la proroga fino al 2025 ai condomini, persone fisiche, ETS, ma con riduzione progressiva dello sgravio o del credito (pari al 70% nel 2024 e al 65% nel 2025).

<sup>26</sup> Il decreto Rilancio (art. 121) ha previsto la possibilità per il contribuente di optare per lo sconto (in fattura) dai fornitori dei beni o servizi necessari alla realizzazione degli interventi, in luogo della detrazione “tradizionale” del Superbonus in dichiarazione o, in alternativa, per la cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante in favore dei fornitori, di altri soggetti (persone fisiche, anche esercenti attività di lavoro autonomo o d’impresa, società ed enti), di istituti di credito e intermediari finanziari.

<sup>27</sup> Cfr., ris. 23 aprile 2021, 28/E; nonché circ. 8 agosto 2020, 24/E in cui è chiarito che: «*Qualora si attuino interventi riconducibili a diverse fattispecie agevolabili, essendo stati realizzati, ad esempio, nell’ambito della ristrutturazione dell’edificio, sia interventi ammessi al Superbonus (ad esempio, il cd. cappotto termico) sia interventi edilizi, esclusi dal predetto Superbonus, ma rientranti tra quelli di ristrutturazione edilizia di cui al citato articolo 16-bis del TUIR, per cui spetta una detrazione pari al 50 per cento delle spese (ad esempio, il rifacimento dell’impianto idraulico), il contribuente potrà fruire di entrambe le agevolazioni a condizione che siano distintamente contabilizzate le spese riferite ai due diversi interventi e siano rispettati gli adempimenti specificamente previsti in relazione a ciascuna detrazione*».

<sup>28</sup> L’art. 119 del decreto Rilancio individua quali interventi trainanti quelli sintetizzabili nei seguenti: isolamento termico delle superfici; sostituzione degli impianti di climatizzazione; interventi antisismici.

<sup>29</sup> Per un approfondimento del tema, cfr., GAVELLI G. - VALCARENCHI G., *Superbonus 110%: incerta la nozione di unità funzionalmente autonoma*, in *il fisco*, 2021, 11, 1023 ss.; FRISCOLANTI R., *Superbonus 110%, gli interventi agevolabili*, in *Finanziamenti su misura - News*, 2021, 3, 27 ss.; GAVELLI G., *Superbonus 110% prorogato e reso più efficace*, in *il fisco*, 2021, 3, 219 ss.; BALZANELLI M. - VALCARENCHI G., *Superbonus con ritocchi*, in *il fisco*, 2020, 41, 3939 ss.

<sup>30</sup> Cfr. in termini, RAGUCCI G., *Superbonus 110% per gli immobili di interesse culturale. Per il “Rilancio” serve altro*, in *Ipsos quotidiano*, 8 agosto 2020.

<sup>31</sup> L’Agenzia delle Entrate nelle FAQ pubblicate sul proprio sito istituzionale ([www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it)), ha chiarito che i possessori o detentori delle unità immobiliari rientranti nelle predette categorie catastali (A/1, A/8 e A/9) possono fruire della detrazione per le spese sostenute per interventi realizzati sulle parti comuni dell’edificio in condominio, rimarcando che tali soggetti non possono fruire del *superbonus* per interventi realizzati sulle proprie unità, salvo che per le A/9 aperte al pubblico. Con la risposta n. 318/2021 del 10 maggio 2021, l’ADE ha poi precisato che se in seguito ad interventi di demolizione e ricostruzione un edificio inizialmente appartenente a categorie catastali di particolare pregio (A/1, A/8 e A/9) escluse quindi dal campo di applicazione del Superbonus 110%, cambia classificazione catastale e rientra tra quelle residenziali ammesse *ex lege*, allora (e solo in quel caso) è possibile fruire dell’incentivo.

<sup>32</sup> Basti pensare alle ingenti somme (10 milioni di euro per l’anno 2020) stanziare dal decreto Rilancio (art. 183, comma 10) per la realizzazione di una piattaforma digitale per la fruizione del patrimonio culturale. Il progetto, avviato il 3 dicembre 2020 e che sarebbe dovuto diventare operativo dai primi mesi del 2021, ha l’obiettivo di consentire l’accesso ad un’offerta ampia, diversificata e concorrenziale per la visione *live* e *on-demand* di concerti e opere teatrali, nonché la partecipazione a *tour* virtuali dei principali musei italiani e delle maggiori mostre di interesse pubblico, nonché a festival, fiere, film e altri contenuti tematici.

<sup>33</sup> Il Fondo Cultura, lanciato come proposta a fine marzo 2020 dal giornalista e scrittore Pierluigi Battista sul Corriere della Sera per salvare cultura e arte, definite come il “*polmone del nostro Paese*”, e sostenuto da Federculture, è stato istituito dal comma 1 dell’art. 184 con uno stanziamento per il 2020 e 2021 di 50 milioni di euro. La finalità del Fondo - destinato a tutti gli operatori della cultura pubblici, privati e singoli professionisti - che, per espressa previsione di legge, è quella di promuovere investimenti ed interventi per la “tutela, la fruizione, la valorizzazione” e “la digitalizzazione del patrimonio culturale materiale e immateriale” rischia, con alta probabilità, di rimanere estranea alle auspiccate operazioni di microfinanziamento, mecenatismo diffuso, azionariato popolare e *crowdfunding* da parte dei soggetti privati.



<sup>34</sup> Il Fondo “Carta della cultura” è stato istituito dalla L. n. 15/2020 con una dotazione di 1 milione di euro annui a decorrere dal 2020 ed è stato incrementato di 15 milioni di euro per il 2020 dall’art. 183, comma 10-*bis* decreto Rilancio.

<sup>35</sup> Il credito è utilizzabile esclusivamente in compensazione nei modelli di pagamento F24 ed è alternativo, e non cumulabile, in relazione a medesime voci di spesa con ogni altra agevolazione prevista da normativa statale, regionale o europea. Con il decreto Agosto è stato poi incrementato per il 2020 e per gli anni successivi “il limite di spesa” annua (da 4,5 ad 5 milioni di euro) destinato a coprire il credito di imposta già previsto dall’art. 7 D.L. 8 agosto 2013, n. 91 (conv. in L. n. 112/2013) a favore delle imprese del settore musicale. La misura, originariamente prevista per gli anni 2014, 2015 e 2016, è stata poi estesa “a decorrere dal 1° gennaio 2018” dall’art. 5, comma 3, L. 22 novembre 2017, n. 175.

<sup>36</sup> Per un’ampia disamina della problematica, si rinvia a COPPOLA P., *La fattispecie dell’indebito utilizzo di crediti d’imposta inesistenti e non spettanti tra i disorientamenti di legittimità e prassi: la “zona grigia” da dipanare*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 4, 1525 ss.

## BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BALZANELLI M. - VALCARENGHI G., *Superbonus con ritocchi*, in *il fisco*, 2020, 41, 3939 ss.

BEGHIN M., *I contributi e le liberalità a favore delle imprese*, Milano, 1997

BISOGNO M. - SPINIELLO S., *Aiuti fiscali al mecenatismo culturale: l’Art bonus e la sua difficile operatività per i soggetti non residenti*, in *il fisco*, 2017, 30, 2937 ss.

COPPOLA P., *Patrimonio artistico, leva fiscale e cittadinanza attiva. Il meccanismo dell’Art bonus (l.n. 106/2014)*, in OLIVIERI U.M. - ZOPPOLI L. (a cura di), *Dono Lavoro Volontario*, Lecce, 2018

COPPOLA P., *I nuovi modelli dell’ibridazione e della convergenza del fine sociale nell’economia: la riforma degli enti del terzo settore e l’impresa sociale. Lo stato dell’arte (prima parte)*, in *Innovazione e diritto*, 2018, 1, 5 ss.

COPPOLA P., *I nuovi modelli della convergenza e dell’ibridazione del fine sociale nell’economia. l’impresa sociale: perdura lo “stato dell’arte” (seconda parte)*, in *Innovazione e diritto*, 2019, 2, 5 ss.

COPPOLA P., *La fattispecie dell’indebito utilizzo di crediti d’imposta inesistenti e non spettanti tra i disorientamenti di legittimità e prassi: la “zona grigia” da dipanare*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 4, 1525 ss.

CORDEIRO GUERRA R. - PACE A. - VERRIGNI C. - VIOTTO A., *Finanza pubblica e misure tributarie per il patrimonio culturale - Prime riflessioni*, Padova, 2019

DE FRANCO A., *Nuova linfa per le agevolazioni fiscali a favore della cultura*, in *Corr. trib.*, 2018, 5, 332 ss.

FICARI V., *Prime osservazioni sulla “fiscalità degli Enti del terzo settore e delle imprese sociali”*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2018, 2, 91 ss.

FICI A., ROSSI E. - SEPIO G. - VENTURI P., *Dalla parte del Terzo Settore. La Riforma letta dai suoi protagonisti*, Roma-Bari, 2020

FRISCOLANTI R., *Superbonus 110%, gli interventi agevolabili*, in *Finanziamenti su misura - News*, 2021, 3, 27 ss.

---

GAVELLI G., *Superbonus 110% prorogato e reso più efficace*, in *il fisco*, 2021, 3, 219 ss.

GAVELLI G. - VALCARENCHI G., *Superbonus 110%: incerta la nozione di unità funzionalmente autonoma*, in *il fisco*, 2021, 11, 1023 ss.

GIORGI S., *Art bonus: “agevolazioni” tributarie e mecenatismo ai tempi della fiscalità neutrale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2018, 2, 311 ss.

LUPI R., *Il Decreto “Art bonus”. L’Art bonus come sovvenzione pubblica in forma di “credito d’imposta”*, in *Aedon*, 2014, 3

PETTINACCI J. - MENFREDONIA M., *Incentivi fiscali per le erogazioni liberali e per il settore non profit durante e dopo l’emergenza Covid-19*, in *il fisco*, 2020, 37, 3535 ss.

RAGUCCI G., *Superbonus 110% per gli immobili di interesse culturale. Per il “Rilancio” serve altro*, in *Ipsa quotidiano*, 8 agosto 2020

VOZZA A., *Art bonus: ambito di applicazione e possibili sviluppi*, in *Corr. trib.*, 2019, 5, 507 ss.