



Fondazione Bruno Visentini



LUISS  
**CERADI**  
Centro di ricerca  
per il diritto d'impresa

**L'INTERVENTO PRIVATO  
NEL SETTORE DEI BENI CULTURALI**  
*Aspetti fiscali e amministrativi*

*Direzione della ricerca*  
**Prof. Fabio Marchetti**

*Gruppo di ricerca*  
**Avv. G. Fidone; Avv. F. Rasi; Dott. A. Franco;  
Avv. F. Staffieri; Dott.ssa M. Mazzoncini**

**Ricerca svolta in collaborazione  
con Associazione CIVITA\***



---

\* Il presente lavoro rappresenta un primo risultato della ricerca svolta dalla Fondazione Bruno Visentini e dal CERADI Luiss G. Carli nell'ambito di un tavolo di lavoro promosso dall'Associazione CIVITA e coordinato dai Proff. Antonio Di Majo, Pietro Valentino e Fabio Marchetti.

## ***Indice generale***

1. *Presentazione della ricerca: stato della normativa e possibili scenari evolutivi* (Fabio Marchetti)
  
2. *La definizione dei ruoli dei soggetti pubblici e privati nel settore culturale alla luce del vigente quadro normativo costituzionale* (Margherita Mazzoncini)
  
3. *Gli investimenti in cultura: l'attuale normativa fiscale e le principali problematiche* (Alberto Franco)
  
4. *Beni culturali e forme di agevolazione fiscale: criticità del sistema attuale e possibili prospettive di miglioramento* (Francesca Staffieri)
  
5. *L'intervento privato nel settore dei beni culturali: dalle sponsorizzazioni a nuovi modelli di partenariato pubblico-privato* (Gianfrancesco Fidone)

*Presentazione della ricerca: stato della normativa e possibili scenari evolutivi.*

di

**Fabio Marchetti**

**Indice: 1. Premessa. 2. Il mecenatismo culturale fra burocrazia e mancanza di incentivi. 3. La sponsorizzazione culturale. 4. Alcuni possibili scenari evolutivi.**

## **1. Premessa**

Il riconoscimento della promozione e dello sviluppo della cultura come valore costituzionalmente protetto ha trovato, sia pure con completezza solo a partire dagli anni '80, pieno riconoscimento anche sul piano fiscale. In particolare, la normativa fiscale mostra una diffusa attenzione alla protezione del patrimonio e delle attività culturali, innanzitutto riconoscendo la deducibilità fiscale delle erogazioni liberali a favore della cultura. A ben vedere, tuttavia, il settore dei beni e delle attività culturali trova un così ampio riconoscimento nella disciplina fiscale da delineare un sistema di agevolazioni “a pioggia”, talvolta non pienamente coordinate fra di loro. Svariate sono, infatti, le disposizioni di favore per la cultura tanto nel campo delle imposte dirette che indirette: dalle deduzioni o detrazioni d'imposta per le erogazioni liberali alle agevolazioni in materia di imposta di successione o di ICI (IMU).

Ad un sistema di favore così ampio non corrispondono, tuttavia, i dati empirici. Ed invero, le diverse misure agevolative previste a favore della cultura risultano, nel complesso delle misure di *tax expenditure*, quasi insignificanti. Sulla base dei dati ufficiali risultanti dalla legge di contabilità e finanza pubblica del 2009 si rileva, da un canto, che le deduzioni fiscali previste per le imprese non determinano significative perdite di gettito e, dall'altro, che le detrazioni previste per le persone fisiche non raggiungono i 15 milioni (per la precisione, 14 milioni e 189 mila euro); l'unica misura minimamente significativa è quella in materia di imposte sui redditi riguardante l'applicazione agli immobili di interesse storico ed artistico della minore fra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato (174 milioni di euro). Tali dati trovano conferma anche della Relazione Finale del 22 novembre 2011 del Gruppo di lavoro sull'erosione fiscale.

Questi dati non possono non imporre un'attenta riflessione sui motivi di tale situazione.

Ripartendo la materia nelle tre macroaree delle agevolazioni per le imprese, delle agevolazioni per le persone fisiche e delle agevolazioni per i beni culturali (immobili), le ragioni possono essere individuate in due motivi di fondo:

- a. complessità della disciplina;
- b. mancanza di un ritorno di immagine.

Il primo motivo riguarda principalmente le persone fisiche, il secondo principalmente le imprese.

Ritornando ai dati sul “costo” delle detrazioni concesse alle persone fisiche, non solo colpisce quello sulle detrazioni per le erogazioni liberali a favore della cultura (appena 1 milione e 140 mila euro, stando alla legge di contabilità e finanza pubblica del 2009), ma anche – se non di più – quello relativo alle spese di manutenzione e restauro dei beni storici ed artistici (7 milioni e 120 mila euro, sempre secondo la legge di contabilità e finanza pubblica del 2009). Le preventive autorizzazioni richieste in ambedue i casi, le verifiche *ex post* ugualmente previste e soprattutto la disciplina sanzionatoria che scatta nel caso di non corretto utilizzo del contributo o di mancato rispetto dei termini imposti dall’Autorità pubblica, sono elementi che non favoriscono l’accesso a tali norme agevolative, che pure nella loro prospettazione astratta appaiono particolarmente generose non essendo, di regola, previsti limiti di importo. Insomma le agevolazioni previste per le erogazioni liberali delle persone fisiche possono interessare un gruppo ristretto di “*grandi contribuenti*”, non certo la generalità dei contribuenti italiani pur sensibili all’arte e alla cultura.

Il fatto che le imprese praticamente non utilizzino le agevolazioni previste dal testo unico delle imposte sui redditi per le liberalità a favore di arte e cultura trova ragione, oltre che nella complessità di tale disciplina proceduralmente identica a quella prevista per le persone fisiche, anche nella mancanza di un ritorno di immagine a favore dell’erogante. Ciò non significa che le imprese non investano in cultura, ma più semplicemente che sono utilizzati altri strumenti che non soffrono dei condizionamenti procedurali previsti dalla norma agevolativa e che nel contempo assicurano piena visibilità, quale in particolare il contratto di sponsorizzazione culturale. Tale opzione, oltre che determinare una maggiore onerosità fiscale essendo il contratto di sponsorizzazione operazione soggetta ad IVA, elude i controlli dell’Autorità pubblica in materia sia di scelte dei progetti da sponsorizzare sia di verifica della efficacia degli interventi attuati.

## **2. Il mecenatismo culturale fra burocrazia e mancanza di incentivi.**

Nell’indagine svolta, in cui sono stati curati non solo i profili tecnico-tributari ma anche i profili costituzionali e amministrativi attinenti alla cultura, non solo ha trovato conferma il dato sopra evidenziato, ma sono emerse anche ulteriori motivazioni che consentono di comprendere il limitato utilizzo tanto dei privati quanto delle imprese delle agevolazioni fiscali per la cultura previste dall’attuale ordinamento tributario.

In particolare, *per i privati*, accanto all’eccessiva burocratizzazione della normativa fiscale di favore, è emersa la pressoché totale mancanza di una qualunque politica di sensibilizzazione a favore del *mecenatismo culturale* in grado di mettere la cultura sullo stesso piano di altre scelte sociali che possono risultare più appaganti per il cittadino (erogazioni liberali a favore di Onlus, per la ricerca scientifica, ecc.). Da un canto, infatti, è facile assistere a ricorrenti campagne promozionali sui “media” a favore di varie iniziative socialmente importanti, mentre, dall’altro canto, non risultano analoghe campagne a favore della cultura. Solo in questo ultimo periodo, anche in conseguenza della crisi economica che sta determinando ingenti tagli di bilancio per la cultura, si sta assistendo ad alcune singole iniziative volte a sensibilizzare i cittadini a favore della cultura. Ad esempio, La Repubblica del 2 dicembre 2011, nell’inchiesta di Sara Strippoli “*Torino, la cultura fai da te*”, dà notizia di alcune iniziative del comune di Torino volte a sensibilizzare il *mecenatismo* dei cittadini torinesi a favore della cultura, attraverso la raccolta di contributi (si dà

notizia che all'uscita della mostra a Palazzo Madama in cui è esposta la Madonna con bambino di Michelangelo, è stato collocato uno scatolone in plexiglas per la raccolta di fondi a favore della cultura con la scritta "*Come tutte le iniziative culturali ha un costo. Se vuoi, se puoi, se condividi, lascia un contributo*", nonché del collocamento nelle piazze storiche di Torino di tre grandi cappelli destinati a raccogliere gli spicci, i "ramini" ossia i centesimi di Euro in rame, per finanziare spettacoli culturali), l'istituzione di un "carta di credito della cultura" (una carta di credito, cioè, che senza costi aggiuntivi per l'utente preveda che una percentuale venga trasferita a favore di un fondo destinato a favorire iniziative culturale) o la destinazione dello 0,1% dell'addizionale regionale Irpef a favore delle iniziative culturali nella Regione Piemonte. Si tratta, peraltro, di iniziative isolate e non sistematiche e, soprattutto, di iniziative che non si inseriscono in un quadro organico e diffuso su tutto il territorio nazionale, ma che sono affidate alla sensibilità dei singoli amministratori locali.

**Per le imprese**, fermi restando gli ostacoli derivanti dall'eccessiva burocratizzazione e regolamentazione della disciplina fiscale di deduzione delle liberalità a favore della cultura, si nota la mancanza nella vigente legislazione sia della possibilità di un ritorno di immagine a favore dell'impresa che eroga i contributi sia del coinvolgimento dell'impresa nella scelta e nella gestione dell'iniziativa culturale cui essa vuole contribuire. Il *mecenatismo culturale* appare inteso dall'attuale legislazione come una forma di contribuzione a fondo perduto, come una destinazione di fondi all'ente pubblico per mero spirito di liberalità senza che il *mecenate* ne abbia non solo un ritorno di immagine, ma nemmeno la possibilità di indirizzo del contributo erogato. Se tale spirito di pura liberalità può, entro certi limiti, essere compatibile con altre iniziative liberali di carattere sociale (poste dalla normativa sullo stesso piano di quelle culturali) non appare, invece, compatibile con il *mecenatismo culturale*, in cui sia per la vastità del patrimonio culturale italiano sia per l'eccessiva burocratizzazione e la non trasparenza della sua gestione da parte dell'ente pubblico, l'erogazione di una contribuzione a fondo perduto non consente neppure di ipotizzare la destinazione della contribuzione stessa. L'eccessivo *verticismo* della normativa comporta, come si diceva all'inizio, un pressoché totale abbandono di tale forma di contribuzione da parte delle imprese.

### **3. La sponsorizzazione culturale.**

Il flusso, fortunatamente non irrilevante, di fondi *dalle imprese alla cultura* è attualmente, per tutte le ragioni sopra evidenziate, costituito pressoché esclusivamente dalla sponsorizzazione culturale.

Il contratto di sponsorizzazione culturale appare sicuramente in grado di superare quegli ostacoli cui si è fatto cenno nel precedente paragrafo. La sponsorizzazione culturale consente sia la spendibilità dell'immagine dello sponsor sia quel necessario grado di flessibilità dell'intervento, essendo consentito allo *sponsor* non solo la scelta dell'iniziativa da finanziare ma (volendo) anche la sua partecipazione nella gestione dell'iniziativa stessa. Nel contempo la sponsorizzazione culturale assicura la piena deducibilità fiscale delle risorse destinate, essendo fiscalmente equiparata ad una spesa di pubblicità.

Tale modello – che sicuramente risponde ad una forma più moderna di *mecenatismo culturale*, in quanto consente forme di cogestione nell’iniziativa culturale altrimenti negate – soffre di alcuni svantaggi od inconvenienti, individuabili: (a) nell’impossibilità di estendere tale modello ai privati poiché, in base all’attuale legislazione fiscale, al privato non sarebbe consentito di godere di alcun beneficio fiscale (la sponsorizzazione culturale, come spesa di pubblicità, dà luogo alla deduzione fiscale solo nell’ambito del reddito d’impresa); (b) nel fatto che il contratto di sponsorizzazione culturale è gravato dall’IVA; (c) nel fatto che tale strumento appare validamente utilizzabile solo per i “grandi eventi”, i soli che possono assicurare allo *sponsor* quel significativo ritorno di immagine che può motivare la sua contribuzione; (d) nella mancanza di una disciplina legislativa (non solo fiscale, ma anche civilistico - amministrativa) che dia certezza allo strumento contrattuale, al fine di evitare possibili problematiche che passate esperienze (ad esempio, la sponsorizzazione sportiva) hanno generato.

#### **4. Alcuni possibili scenari evolutivi.**

La ricerca svolta, nel sottolineare attraverso l’attenta ricognizione normativa le diverse problematiche sopra indicate, ha anche consentito di evidenziare alcuni possibili scenari in una prospettiva di evoluzione e riordino della legislazione, tanto fiscale quanto amministrativa.

Riprendendo la ripartizione sopra proposta fra privati ed imprese, *per i privati* le indicazioni di prospettiva passano necessariamente attraverso la semplificazione delle attuali procedure burocratiche che disciplinano la deducibilità fiscale delle erogazioni liberali per la cultura. Accanto a tale primario intervento deve comunque essere affrontata anche la tematica della sensibilizzazione del privato a favore della cultura.

Non appaiono, dunque, sufficienti gli incentivi fiscali (ovviamente in uno scenario semplificato) ma devono essere posti anche i presupposti per campagne di sensibilizzazione a favore della cultura, che consentano almeno di recuperare il *gap* esistente rispetto ad altre iniziative sociali. Devono, inoltre, prevedersi anche per i privati forme di coinvolgimento nell’iniziativa culturale per la quale si richiede il loro intervento. Accanto, dunque, ad opportune campagne di sensibilizzazione attraverso i *media*, dovrebbero prevedersi meccanismi di selezione e pubblicizzazione delle iniziative culturali verso cui possono essere indirizzate le contribuzioni liberali anche con la costituzione di associazioni o club (“*gli amici di ...*”) fra i soggetti finanziatori, associazioni o club che possano interloquire con l’ente pubblico nella realizzazione e gestione dell’iniziativa. Tali associazioni o club dovrebbero poi consentire ai soci od aderenti di godere di una posizione privilegiata rispetto all’iniziativa culturale “sponsorizzata” attraverso, ad esempio, il riconoscimento del diritto a biglietti scontati o a visite guidate e riservate o ad altra forme di fruizione privilegiata del bene o dell’attività culturale.

Tutto ciò richiede, ovviamente, la disponibilità di fondi necessari alla realizzazione sia delle campagne di promozione e sensibilizzazione che delle forme associative a favore della cultura. La raccolta di fondi, in un momento storico quale l’attuale, si pone in termini particolarmente problematici. L’esempio del Comune di Torino e della Regione Piemonte, cui sopra si è fatto cenno, potrebbero rappresentare un prototipo da imitare e, soprattutto, da inserire in un quadro sistematico diffuso su tutto il territorio nazionale.

**Per le imprese**, vista l'affermazione e diffusione del sistema della sponsorizzazione culturale, si tratta, innanzitutto, di consolidare tale strumento, prevedendo una sua chiara regolamentazione tanto civilistico - amministrativa quanto fiscale. Sotto tale ultimo profilo, pur nella consapevolezza della difficoltà del momento, potrebbe non essere irrealistico chiedere l'applicazione di un'aliquota IVA agevolata, anziché dell'ordinaria aliquota (recentemente aumentata al 21% e probabilmente destinata ad aumentare ulteriormente).

Ciò che comunque appare ancor più urgente sul lato delle imprese è il recupero dei meccanismi di incentivazione fiscale per il *mecenatismo culturale*. Ciò passa non solo attraverso la semplificazione delle procedure, ma soprattutto attraverso la previsione sia del coinvolgimento del *mecenate* nella realizzazione e gestione dell'iniziativa culturale sia della possibilità per il *mecenate - impresa* di avere un ritorno di immagine per la sua partecipazione all'iniziativa culturale. Per le imprese, il *mecenatismo culturale*, inteso e rivisto in termini moderni, dovrebbe rappresentare lo strumento di partecipazione a tutte le iniziative e gli eventi culturali di minor importanza (i "piccoli eventi" per distinguerli dai "grandi eventi") ove difficilmente può essere posto in essere un contratto di sponsorizzazione in ragione del minor ritorno in termini pubblicitari che tali iniziative sono in grado di assicurare. Ciò colmerebbe anche una carenza attualmente riscontrabile, in quanto il flusso di finanziamenti dalle imprese alla cultura va essenzialmente a favore dei "grandi eventi", delle "grandi iniziative" le uniche in grado di assicurare quel livello di ritorno di immagine che è uno degli scopi principali dello *sponsor*.

**In conclusione**, i primi ed indefettibili interventi da fare appaiono:

- a) interventi di *sensibilizzazione dei privati* a favore della cultura attraverso campagne promozionali o altri strumenti che consentano almeno di recuperare il *gap* esistente rispetto ad altre iniziative sociali;
- b) la modernizzazione della nozione e funzione del *mecenatismo culturale* attraverso strumenti che consentano il coinvolgimento dei *mecenati* (privati ed imprese) nella realizzazione e gestione dell'iniziativa culturale e (soprattutto per le imprese) un ritorno di immagine;
- c) la disciplina civilistico - amministrativa e fiscale del contratto di *sponsorizzazione culturale*;
- d) l'attenzione, attraverso soprattutto il recupero del mecenatismo culturale dei privati e delle imprese, non solo ai "grandi eventi", ma anche ai "*piccoli eventi*" e cioè, alle iniziative culturali riguardanti beni, progetti, manifestazioni minori di per sé non in grado di assicurare un forte ritorno di immagine come la sponsorizzazione culturale da destinare, dunque, prevalentemente ai "grandi eventi".

**La definizione dei ruoli dei soggetti pubblici e privati nel settore culturale alla luce del  
vigente quadro normativo costituzionale.**

**di  
Margherita Mazzoncini**

**Indice: 1. La promozione e la libertà della cultura nella Costituzione italiana. 2. L'evoluzione legislativa in materia di beni culturali. 3. Il concetto di bene culturale. Passato e presente. 4. Il regime giuridico dei beni culturali: tutela, valorizzazione e gestione. 5. Considerazioni conclusive: i privati tra valorizzazione e gestione dei beni culturali.**

**1. La promozione e la libertà della cultura nella Costituzione italiana.**

Il presente contributo si pone l'obiettivo di analizzare l'attuale disciplina del settore dei "beni culturali" con un particolare riguardo al suo inquadramento costituzionale, nell'intento di dimostrare che uno degli orizzonti fondamentali del settore culturale nel nostro Paese è rappresentato dal coinvolgimento dei soggetti privati nella valorizzazione e nella gestione dei beni culturali (attività che si ritengono ad oggi, dalla maggior parte dei cittadini e dallo stesso Stato, ordinariamente affidate alla sola mano pubblica).

A tal fine, si procederà all'inquadramento costituzionale della materia e alla ricostruzione della disciplina normativa di riferimento, enucleando i principi fondamentali che dovrebbero guidare il legislatore nella regolazione del settore, al fine di trarre conclusioni sulle possibili aperture della disciplina attuale all'intervento privato nella cultura.

Ogni intervento del legislatore in materia di beni culturali trova nella Costituzione la propria legittimazione e il proprio punto di riferimento generale. Per tale ragione, per avere una visione completa e consapevole dell'argomento in esame, occorre innanzitutto concentrare l'attenzione su tale superiore fonte normativa.

Le norme costituzionali sull'organizzazione della cultura e dell'arte si fondano su due distinte basi: da una parte, l'art. 9 Cost. afferma il fondamentale principio del collegamento tra tutela del patrimonio storico-artistico e promozione dello sviluppo della cultura, prevedendo che "*la Repubblica promuove lo sviluppo della cultura e la ricerca scientifica e tecnica*" e tutela inoltre "*il paesaggio e il patrimonio storico e artistico della Nazione*"; dall'altra, l'art. 33 Cost., secondo il quale "*l'arte e la scienza sono libere e libero ne è l'insegnamento*". Nell'art. 9 Cost., peraltro, possono essere individuati due diverse linee direttrici, corrispondenti ai due commi che lo compongono: infatti, il primo comma illustra la funzione promozionale che la Repubblica deve impegnarsi a svolgere per favorire lo sviluppo della cultura e della ricerca scientifica e tecnica; il secondo comma, invece, sembra ispirato ad una logica conservativa, ponendo in capo alla



Repubblica l'obbligo di tutelare il paesaggio e il patrimonio storico-artistico nazionale. Entrambe le disposizioni, tuttavia, svolgono la medesima fondamentale funzione, che è quella di introdurre tra i valori della Carta costituzionale quello estetico-culturale, al fine di garantire il progresso culturale della comunità civile, orientando l'azione dei pubblici poteri in tale direzione. In altri termini, se questa è la *ratio* sottesa all'art. 9 Cost., l'intervento della mano pubblica nel settore della cultura non può limitarsi alla gestione del patrimonio culturale esistente, ma deve favorire la creazione e la distribuzione della cultura.

Tale doveroso "intervento" del soggetto pubblico nel settore culturale, affermato dall'art. 9 Cost., deve necessariamente coordinarsi con la libertà di espressione artistica e culturale enunciata nell'art. 33 Cost., al fine di raggiungere un punto di equilibrio che assicuri che la politica culturale adottata dai pubblici poteri non soffochi le istanze di autonomia provenienti dal mondo culturale e, anzi, le tuteli e le rafforzi.

## **2. L'evoluzione legislativa in materia di beni culturali.**

Nonostante la portata fortemente innovativa della norma costituzionale che annovera tra le finalità essenziali dello Stato la promozione e lo sviluppo della cultura, i primi anni dell'era repubblicana sono caratterizzati dal silenzio del legislatore sulla materia dei beni culturali, la quale è stata per lungo tempo regolata dalla legge 1° giugno 1939, n. 1089, sulla "*tutela delle cose di interesse artistico e storico*"<sup>1</sup> e dalla legge 29 giugno 1939, n. 1497, relativa alla "*protezione delle bellezze naturali*". Tali leggi hanno gettato le fondamenta della disciplina giuridica dei beni culturali nel nostro Paese ed hanno favorito l'affermarsi di un'Amministrazione di settore con poteri di regolazione e di gestione degli interventi in materia, assicurando per sessant'anni la protezione del nostro patrimonio culturale<sup>2</sup>.

Nel corso degli anni Novanta si registra, invece, un'inversione di tendenza rispetto al passato. L'influenza innovativa esercitata dal diritto comunitario nel contesto della creazione di un mercato interno senza frontiere per la libera circolazione e, in particolare, il reg. Cee 9 dicembre 1993, n. 3911, relativo alle esportazioni al di fuori del territorio dell'Unione europea, nonché la dir. Cee 15 marzo 1993, n. 7, regolante la restituzione di beni culturali illecitamente usciti dal territorio di uno Stato membro, creano finalmente in Italia la consapevolezza della necessità di una nuova disciplina dei beni culturali.

Si assiste, così, in quegli anni ad una spinta riformatrice che si esplicita attraverso numerosi interventi normativi: la legge 8 ottobre 1997, n. 352 delega il Governo ad adottare un testo unico in materia di beni culturali ed ambientali; il D.Lgs. 20 ottobre 1998, n. 368 istituisce il nuovo

---

<sup>1</sup> Per un esame dettagliato delle forme di tutela previste dalla legge n. 1089/1939 si veda TAMIOZZO R., *La legislazione dei beni culturali e ambientali*, II ed., Milano, Giuffrè, 2000, pp.12 e ss.

<sup>2</sup> Occorre evidenziare sin d'ora che le leggi nn. 1089 e 1497 del 1939 esprimevano una particolare concezione di bene culturale, basata su un'interpretazione elitaria, che rifletteva la demagogia populistica propria dell'epoca: invero, i beni tutelati si caratterizzavano per il pregio e la rarità (art. 1, legge n. 1089/1939) e si distinguevano per la loro "non comune bellezza" (legge n. 1497/1939); inoltre, le cose d'arte e le bellezze naturali erano considerate come oggetti statici e inerti, con la conseguenza che l'unico intervento pubblico concepito era quello mirante alla conservazione.

Ministero per i beni e le attività culturali; il D.Lgs. 29 ottobre 1999, n. 490 detta il testo unico in materia di beni culturali e ambientali (t.u.b.cult.)<sup>3</sup>.

Successivamente, la riforma del Titolo V della Costituzione, approvata con legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, nell'operare una redistribuzione delle competenze tra Stato e Regioni, interviene anche sul settore culturale, facendo sopravvivere in capo allo Stato la potestà legislativa esclusiva in materia di tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali (art. 117, comma 2, lett. s), Cost.) e prevedendo, da un lato, l'affidamento alla legislazione concorrente delle Regioni delle funzioni di valorizzazione dei beni culturali (art. 117, comma 3, Cost.) e, dall'altro, forme di intesa e coordinamento tra livelli centrali e periferici nella materia della tutela dei beni culturali (art. 118, comma 3, Cost.).

L'evoluzione normativa in materia culturale culmina, infine, con l'emanazione del D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 41 (poi modificato dal D.Lgs. 24 marzo 2006, n. 155), recante il "*Codice dei beni culturali e del paesaggio*" (di seguito, "**Codice**").

Il Codice ha una portata innovativa dirompente: amplia il novero dei beni oggetto di tutela e dei destinatari della disciplina in esso contenuta; pone l'accento sui caratteri "materiali", "reali" del bene; riorganizza la disciplina dell'alienazione dei beni culturali pubblici e il regime di circolazione dei beni; semplifica il regime di conservazione e restauro; estende il patrimonio fruibile attraverso misure di valorizzazione come il comodato di beni appartenenti a privati.

Con l'emanazione del Codice, inoltre, il settore culturale viene finalmente dotato di uno strumento sistematico ricognitivo del diritto esistente che, nel contempo, lascia intravedere prospettive normative nuove e più avanzate rispetto allo *status quo*, come la consapevolezza della necessità di una forte integrazione tra i vari livelli di governo per la buona attuazione delle politiche culturali, la sottoposizione degli strumenti di intervento della Pubblica Amministrazione al principio di legalità e la centralità della nozione di "patrimonio culturale", costituito "*dai beni culturali e dai beni paesaggistici*" (art. 2, comma 1, del Codice), che la Repubblica tutela e valorizza "*in coerenza con le attribuzioni di cui all'art. 117 della Costituzione*" (art. 1, comma 1, del Codice).

### **3. Il concetto di bene culturale. Passato e presente.**

La più risalente elaborazione del concetto di "bene culturale" (corrispondente al "*patrimoine culturel*" francese e alla "*cultural property*" anglosassone) si deve alla Convenzione per la protezione dei beni culturali in caso di conflitto armato, firmata all'Aja nel 1954. L'espressione, tuttavia, era già stata utilizzata negli anni Cinquanta da Grisolia in un saggio intitolato "*La tutela delle cose d'arte*"<sup>4</sup> e, ancora prima, nel "*Rapporto degli esperti*" redatto nell'ottobre del 1949 da Berlia, per conto dell'Unesco. Tale ultimo documento, che vide la luce all'esito di una riunione di esperti convocata dall'Unesco per decidere il trattamento da riservare al patrimonio culturale

---

<sup>3</sup> Deve rilevarsi che il t.u.b.cult. non stravolge l'assetto normativo dei beni culturali voluto dalla legge n. 1089/1939, tanto che autorevole dottrina ha definito tale testo unico come un lavoro di "*maquillage*", che ha evitato di affrontare le nuove frontiere della questione culturale come, ad esempio, l'estensione della nozione di bene culturale, la sua contestualizzazione e l'internazionalismo culturale (cfr. CASSESE S., *Problemi attuali dei beni culturali*, in *Giornale di diritto amministrativo*, 2001, p. 1064).

<sup>4</sup> GRISOLIA M., *La tutela delle cose d'arte*, Roma, Società editrice Il Foro Italiano, 1952.

mondiale nell'eventualità di un conflitto bellico, forniva una concezione lata del concetto di bene culturale, ricomprendendovi *“i beni mobili o immobili, pubblici o privati, che costituiscono dei monumenti di arte o di storia, o sono delle opere d'arte o documenti di storia, od oggetti di collezione”*, nonché quegli *“edifici”* la cui *“destinazione principale ed attuale è di conservare queste opere, documenti e questi oggetti”*.

Nonostante il successo ottenuto nei sistemi giuridici continentali da tale nozione grazie alle sue caratteristiche di generalità e sintesi, in Italia bisognerà attendere il 1964 e, precisamente, i lavori della commissione Franceschini per vedere l'inserimento in un documento statale ufficiale della formula *“beni culturali”*<sup>5</sup>.

L'attività delle commissioni Franceschini è stata di fondamentale importanza per la legislazione in materia di beni culturali, perché ha determinato una rottura con l'accezione di cultura, sino ad allora dominante, che aveva ispirato le citate leggi del 1939. Invero, la legge n. 1089/1939 sulle cose d'arte e la legge n. 1497/1939 sulle bellezze naturali, prevedendo il beneficio della tutela per quei soli beni che possedevano in uguale misura gli attributi del pregio e della rarità e che si distinguevano per la loro *“non comune bellezza”*, riflettevano un'interpretazione *“estetizzante”*, o per così dire *“elitaria”*, delle cose d'arte e delle bellezze naturali e delineavano i relativi meccanismi di tutela sulla base di una logica meramente *“conservativa”* della loro integrità.

Ebbene, la commissione Franceschini, oltre ad introdurre ufficialmente nel nostro ordinamento il concetto di bene culturale, ne propose un'accezione radicalmente nuova, affermando che sono beni culturali quelli di interesse storico, archeologico, artistico, ambientale, archivistico librario ed in generale qualsiasi altro *“bene che costituisca testimonianza materiale avente valore di civiltà”*. La commissione, dunque, enfatizzò per la prima volta la storicità del concetto di bene culturale, determinando il passaggio dal criterio estetico a quello storico<sup>6</sup>.

Da allora i confini della nozione di bene culturale si sono progressivamente ampliati fino ad includere qualsiasi manifestazione della cultura umana, come provato dall'art. 148, comma 1, del D.Lgs. 31 marzo 1998, n. 112 – emanato in attuazione del capo I della legge 15 marzo 1997, n. 59 e recante norme per il conferimento di funzioni e compiti amministrativi agli enti locali – ai sensi del quale sono beni culturali *“quelli che compongono il patrimonio storico, artistico,*

---

<sup>5</sup> Cfr. GIANNINI M.S., *I beni culturali*, in *Rivista Trimestrale di diritto pubblico*, 1976. L'Autore osserva che, del resto, la stessa legge n. 310/1964, istitutiva della commissione Franceschini, continuava ad impiegare la terminologia tradizionale, facendo riferimento alla promozione di un'indagine *“in ordine alla tutela ed alla valorizzazione delle cose di interesse storico, archeologico, artistico e del paesaggio”*.

<sup>6</sup> Autorevole dottrina ha evidenziato che la nozione di bene culturale come testimonianza materiale di civiltà, per quanto innovativa, presenta aspetti di criticità. Innanzitutto essa ricomprendeva anche il paesaggio, ovvero i beni ambientali in senso proprio, quando è noto che il concetto di cultura si oppone a quello di natura in senso proprio; in secondo luogo, la nozione poneva un'enfasi eccessiva sugli aspetti materiali della cultura, come se quest'ultima riguardasse solo le cose dotate di un supporto tangibile e corporeo; infine, presenta una certa ambiguità la parola *“civiltà”*, il cui valore semantico non coincide con quello della parola *“cultura”*, con il rischio di considerare beni culturali solo quelli ereditati dalle culture progredite, senza alcuna tutela per le cd. sopravvivenze culturali (cfr. AINIS M. – FIORILLO M., *L'ordinamento della cultura*, Milano, Giuffrè, 2008).

*monumentale, demoetnoantropologico, archeologico, archivistico e librario e gli altri che costituiscono testimonianza avente valore di civiltà*<sup>7</sup>.

Attualmente, il concetto di bene culturale è contenuto nel Codice, che ne offre una definizione “mista” e “aperta”. Una definizione mista perché divengono beni culturali, “*le cose immobili e mobili che, ai sensi degli artt. 10 e 11, presentano interesse artistico, storico, archeologico, etnoantropologico, archivistico e bibliografico*” (art. 2, comma 2)<sup>8</sup>. Una definizione aperta perché, essendo beni culturali anche le “*altre cose individuate dalla legge o in base alla legge quali testimonianze aventi valore di civiltà*” (art. 2, comma 2, ultima parte), il Codice dà rilievo a una qualificazione normativa che apre ad una prospettiva di ulteriore ampliamento futuro dei beni.

Sono quindi due, alla luce del Codice, gli elementi necessari perché si possa parlare di “beni culturali”. In primo luogo, un riferimento normativo, che può provenire direttamente dal Codice, secondo l’elenco di cui agli artt. 10 e 11, oppure indirettamente “*dalle legge o in base alla legge*” sulla base del riconoscimento della sedimentazione del valore di civiltà assunto dal bene nel tempo. In secondo luogo, la materialità del bene: sono beni culturali le “*res quae tangi possunt*”; il Codice sembra, dunque, rinunciare a delineare una disciplina comune per i beni culturali immateriali, verosimilmente a causa della difficoltà di legare istituti, storicamente pensati per la difesa delle “cose”, ad espressioni umane immateriali<sup>9</sup>. Queste, tuttavia, rientrando pienamente nel concetto di patrimonio culturale, non sono del tutto prive di strumenti di tutela: gli interessi ad esse connessi sono garantiti attraverso attività (ad esempio, l’organizzazione, la promozione, la valorizzazione) diverse dalle funzioni classiche di tutela delle “cose”<sup>10</sup>.

Oggi, dunque, perché si possa parlare di bene culturale, è necessario che la legge identifichi delle cose, suscettibili di essere ricomprese nelle categorie astrattamente individuate a livello normativo (salvo che la dichiarazione di interesse culturale avvenga automaticamente *ex lege*), e su queste intervenga un provvedimento amministrativo che ne consacri l’interesse.

---

<sup>7</sup> Come osservato dalla dottrina, “*nella sua parabola storica la nozione di bene culturale, partita dalle angustie della vecchia concezione estetizzante, varca pertanto oggi i confini delle più moderne accezioni culturali, sino a paventare il rischio di sfociare nell’eccesso opposto del pan culturalismo*” (AINIS M. – FIORILLO M., *L’ordinamento della cultura*, Milano, Giuffrè, 2008).

<sup>8</sup> Si noti che il Codice riprende, sia pure con qualche rettifica, l’elenco contenuto nell’art. 148 del D.Lgs. n. 112/1998, peraltro dal Codice ormai abrogato.

<sup>9</sup> In passato la dottrina ha cercato più volte di individuare un fondamento giuridico a quelle espressioni della vita culturale che sono prive di un rapporto di coesistenzialità con le cose. In particolare, la necessità di rinnovare il concetto di bene culturale aprendolo alle manifestazioni immateriali della cultura è stata segnalata da Sabino Cassese, mediante l’introduzione di una definizione, quella di “*attività*” come specie del genere “bene culturale”, che ha avuto fortuna nella giurisprudenza e nella dottrina italiana. L’Autore ha osservato che “*la ricostruzione dei beni culturali è tutta svolta con l’occhio alle cose che siano beni culturali: al fondo della concezione, c’è sempre una cosa oggetto di un diritto patrimoniale*” e tale preconcetto offusca quei beni culturali che “*consistono di elementi materiali o immateriali indifferenti per il diritto interprivato, di diritto di libertà, di mere attività*” (cfr. CASSESE S., *I beni culturali da Bottai a Spadolini*, in *L’Amministrazione dello Stato*, Milano, Giuffrè, 1976, pp. 177 e 179).

<sup>10</sup> Per una disamina più ampia relativa al concetto di patrimonio culturale immateriale, nel dichiarato intento di verificare entro che limiti le disposizioni di carattere fiscale interessino esclusivamente le “cose” ovvero si estendano anche all’ambito dei beni immateriali, si veda più avanti, in questa stessa opera, il contributo di Francesca Staffieri, *Beni culturali e forme di agevolazione fiscale: criticità del sistema e possibili prospettive di miglioramento*”.

Più precisamente, alla luce dell'art. 10 del Codice (come modificato dal D.Lgs. 24 marzo 2006, n. 156), sono qualificati beni culturali “*le cose immobili e mobili appartenenti allo Stato, alle regioni, agli altri enti pubblici territoriali, nonché ad ogni altro ente ed istituto pubblico e a persone giuridiche private senza fine di lucro, ivi compresi gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, che presentano interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico*” (art. 10, comma 1). Tali beni sono tutti presuntivamente culturali, salvo la verifica dell'interesse culturale *ex art. 12* del Codice, in mancanza della quale interverrà la sdemanializzazione del bene, e purché si tratti di opere, ultracinquantennarie, di autore non vivente (v. art. 10, comma 5)<sup>11</sup>.

Sono inoltre beni culturali *ex lege*, senza necessità di verifica dell'interesse: a) le raccolte di musei, pinacoteche, gallerie e altri luoghi espositivi dello Stato, delle regioni, degli altri enti pubblici territoriali, nonché di ogni altro ente ed istituto pubblico; b) gli archivi e i singoli documenti dello Stato, delle regioni, degli altri enti pubblici territoriali, nonché di ogni altro ente ed istituto pubblico; c) le raccolte librerie delle biblioteche dello Stato, delle regioni, degli altri enti pubblici territoriali, nonché di ogni altro ente ed istituto pubblico, ad eccezione delle raccolte che assolvono alle funzioni delle biblioteche indicate all'articolo 47, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 24 luglio 1977, n. 616 (art. 10, comma 2). Si tratta di beni culturali *ope legis* che, peraltro, rimangono tali anche ove i soggetti cui appartengono mutino in qualunque modo la loro natura giuridica (art. 13 ).

Dopo l'intervento della dichiarazione di interesse culturale *ex art. 13* del Codice, sono qualificati beni culturali: a) le cose<sup>12</sup> immobili e mobili che presentano interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico particolarmente importante, appartenenti a soggetti diversi da quelli indicati al comma 1; b) gli archivi e i singoli documenti, appartenenti a privati, che rivestono interesse storico particolarmente importante; c) le raccolte librerie, appartenenti a privati, di eccezionale interesse culturale; d) le cose immobili e mobili, a chiunque appartenenti, che rivestono un interesse particolarmente importante a causa del loro riferimento con la storia politica, militare, della letteratura, dell'arte, della scienza, della tecnica, dell'industria e della cultura in genere, e quindi a prescindere dal particolare interesse culturale del bene in sé<sup>13</sup>, ovvero quali testimonianze dell'identità e della storia delle istituzioni pubbliche, collettive o religiose<sup>14</sup>; e) le collezioni o serie di oggetti, a chiunque appartenenti, che non siano ricompense fra quelle indicate al comma 2 e che, per tradizione, fama e particolari caratteristiche ambientali, ovvero per rilevanza artistica, storica, archeologica, numismatica o etnoantropologica rivestano come complesso un eccezionale interesse (art. 10, comma 3). Si tratta di beni – in larga parte imputabili a singole persone fisiche, ad eccezione delle persone giuridiche private e senza fini di lucro, e salvo le

---

<sup>11</sup> La giurisprudenza ha avuto modo di affermare che i beni sono “culturali” non tanto in virtù di una presunzione *juris tantum*, ma se e quando ne sia stata accertata la rilevanza culturale, sulla base di una lettura coordinata delle norme generali di cui agli artt. 10 e 12 del Codice (cfr. TAR Liguria, sez. I, 1° giugno 2005, n. 791).

<sup>12</sup> Viene utilizzato il termine “cosa” perché ancora non può parlarsi di beni culturali.

<sup>13</sup> Si tratta dei c.d. beni culturali per riferimento ad un particolare evento ivi accaduto.

<sup>14</sup> I c.d. beni culturali per testimonianza storico identitaria.

categorie di cui alle lettere d) ed e), che si riferiscono alle cose “*a chiunque appartenenti*” – per i quali la dichiarazione di interesse culturale è basata sull’intensità dell’interesse<sup>15</sup>.

Appare evidente la dilatazione della categoria di beni “potenzialmente” culturali, ovvero suscettibili di acquisire interesse culturale, e dunque assoggettabili a tutela. A tale dilatazione è inevitabilmente connesso un arricchimento del novero dei soggetti destinatari della disciplina (privati, persone giuridiche private senza fini di lucro, Amministrazioni Pubbliche diverse da quelle statali e territoriali).

Lo statuto dei beni culturali che emerge dal Codice si fonda, quindi, su una nozione di bene culturale di difficile configurazione unitaria, a metà tra il regime dell’appartenenza e quello dell’intensità degli interessi tutelati; una nozione che destina ancora il bene culturale alla pubblica fruizione, ma che lo priva del connotato dell’immaterialità, sulla cui importanza hanno a lungo insistito la dottrina e numerosi indirizzi legislativi; una definizione in cui l’espressione “*testimonianza avente valore di civiltà*” sembra perdere valore in assenza di un atto normativo che selezioni e consacri le testimonianze e i valori che il bene riflette<sup>16</sup>.

#### **4. Il regime giuridico dei beni culturali: tutela, valorizzazione e gestione.**

Una volta chiarita la nozione di bene culturale accolta nel Codice, appare opportuno ricostruire il regime giuridico delle possibili tipologie di intervento del legislatore nel settore di cui interessa. Tale regime si articola in tutela, gestione e valorizzazione.

Carattere fondamentale della tutela è la conservazione e protezione del bene dai rischi di alterazione, modifica, distruzione. Tale nozione minimale è stata ampliata dalla dottrina nel corso del tempo fino a ricomprendere anche la fruizione collettiva e il divieto di circolazione del bene al

---

<sup>15</sup> Salvo quanto previsto dagli artt. 64 e 178, non sono poi soggette alla disciplina in esame le cose indicate al comma 1 e al comma 3, lettere a) ed e), che siano opera di autore vivente o la cui esecuzione non risalga ad oltre cinquanta anni (art. 10, comma 5). Anche per i beni elencati al comma 3 dell’art. 10 è confermata l’esclusione della tutela delle opere di autore vivente o risalenti a meno di cinquanta anni, in relazione però alle sole cose elencate alle lettere a) ed e); senza che pertanto questo limite valga per le cose c.d. di interesse storico relazionale (archivi, singoli documenti, raccolte librerie appartenenti a soggetti privati, ecc). Un elenco esemplificativo dei “nuovi” beni culturali è peraltro contenuto nell’art. 10, comma 4. Rientrano tra le cose indicate al comma 1 e al comma 3, lett. a): a) le cose che interessano la paleontologia, la preistoria e le primitive civiltà; b) le cose di interesse numismatico che, in rapporto all’epoca, alle tecniche e ai materiali di produzione, nonché al contesto di riferimento, abbiano carattere di rarità o di pregio; c) i manoscritti, gli autografi, i carteggi, gli incunaboli, nonché i libri, le stampe e le incisioni, con relative matrici, aventi carattere di rarità e di pregio; d) le carte geografiche e gli spartiti musicali aventi carattere di rarità e di pregio; e) le fotografie, con relativi negativi e matrici, le pellicole cinematografiche ed i supporti audiovisivi in genere, aventi carattere di rarità e di pregio; f) le ville, i parchi e i giardini che abbiano interesse artistico o storico; g) le pubbliche piazze, vie, strade e altri spazi aperti urbani di interesse artistico o storico; h) i siti minerari di interesse storico od etnoantropologico; i) le navi e i galleggianti aventi interesse artistico, storico od etnoantropologico; l) le architetture rurali aventi interesse storico od etnoantropologico quali testimonianze dell’economia rurale tradizionale

<sup>16</sup> Tuttavia, da un’analisi critica delle disposizioni agevolative in materia fiscale per l’arte e la cultura, sembrerebbe emergere un interesse rilevante del nostro legislatore anche per il patrimonio culturale immateriale. Si veda, a tale riguardo, il contributo di STAFFIERI F. *Beni culturali e forme di agevolazione fiscale: criticità attuali e possibili prospettive di miglioramento*, in questa stessa opera.

di fuori del territorio in cui è stato prodotto<sup>17</sup>, con la conseguenza che sono notevolmente aumentate le questioni e le problematiche interpretative cui la scienza giuridica deve dare risposta, non solo con riferimento alle sovrapposizioni che possono crearsi con le altre funzioni, ma anche in relazione alle modalità di esercizio della funzione di tutela.

Un tentativo di fornire una definizione compiuta di tutela è stato offerto dall'art. 148, comma 1, lett. c), del D.Lgs. n. 112/1998, laddove considerava "tutela" dei beni culturali "ogni attività diretta a riconoscere, conservare e proteggere i beni culturali ed ambientali".

Il Codice ha poi espressamente abrogato l'art. 148 del D.Lgs. n. 112/1998, lasciando sopravvivere soltanto gli artt. 149 e 151 del capo V del decreto, e definendo la tutela come "esercizio delle funzioni" e "disciplina delle attività dirette, sulla base di un'adeguata attività conoscitiva, ad individuare i beni costituenti il patrimonio culturale ed a garantirne la protezione e la conservazione per fini di pubblica fruizione" (art. 3, comma 1). L'esercizio delle funzioni di tutela si esplica, inoltre, attraverso "provvedimenti volti a conformare e regolare diritti e comportamenti inerenti al patrimonio culturale" (art. 3, comma 2).

A partire dal Codice, quindi, non è più tutela "ogni attività", come si leggeva nel D.Lgs. n. 112/1998, ma solo quanto è regolato dalla legge: una tutela "tipizzata" avente le specifiche finalità di individuare i beni che entrano a far parte del patrimonio culturale, garantirne la protezione e assicurarne la conservazione<sup>18</sup>.

Tutela significa, pertanto, disciplina normativa e concreta azione amministrativa, tese a garantire e, se possibile ad ampliare, la fruizione pubblica dei beni culturali. Del resto, "il bene culturale è pubblico non in quanto bene di appartenenza, ma in quanto bene di fruizione"<sup>19</sup>: in altri termini, il bene culturale è intrinsecamente destinato alla generalità dei consociati, i quali devono poterne fruire senza ostacoli anche ove quest'ultimo appartenga a privati proprietari<sup>20</sup>. La fruibilità dei beni culturali, dunque, deve essere sempre e comunque assicurata, anche se tale esigenza si traduce in una restrizione dei poteri spettanti al proprietario, perché solo garantendo la fruibilità è possibile preservare la memoria della comunità nazionale e del suo territorio e promuovere lo sviluppo della cultura. E' questa, infatti, la finalità sottesa alla tutela del patrimonio culturale, come previsto dall'art. 1, comma 2, del Codice, stella polare della disciplina attuale e futura dei beni culturali<sup>21</sup>.

Storicamente solo la tutela dei beni culturali è stata compiutamente disciplinata dal diritto, mentre la valorizzazione è rimasta per lungo tempo in ombra sul piano legislativo.

---

<sup>17</sup> Si veda CASSESE S., *I beni culturali: dalla tutela alla valorizzazione*, in *Giornale di diritto amministrativo*, 1998. L'Autore estende la categoria tradizionale della conservazione alla "conservazione nel contesto", "ritenzione" (divieto di circolazione); "accessibilità" (fruizione collettiva).

<sup>18</sup> Il capo I del Codice è interamente dedicato alla tutela e raccoglie 90 articoli (dall'art. 10 all'art. 100).

<sup>19</sup> GIANNINI M.S., *I beni culturali*, in *Rivista Trimestrale di diritto pubblico*, 1976.

<sup>20</sup> Autorevole dottrina ha descritto la proprietà privata sui beni culturali come "una disgrazia costituzionalmente sancita" (cfr. MERUSI F., *Sub art. 9*, in *Commentario della Costituzione*, BRANCA G. (a cura di), Bologna-Roma, Zanichelli-Foro Italiano, 1975).

<sup>21</sup> Sulla nozione di tutela contenuta nel Codice, si veda SCIULLO G., *Le funzioni*, in *Il diritto dei beni culturali*, BARBATI C. – CAMMELLI M. – SCIULLO G. (a cura di), II ed., Bologna, 2006.

Il debutto della nozione di valorizzazione<sup>22</sup> nell'ordinamento dei beni culturali si deve all'art. 1 del D.P.R. 3 dicembre 1975, n. 805, che affidava all'istituendo Ministero dei beni culturali e ambientali il compito di provvedere "*alla tutela e alla valorizzazione dei beni culturali*", senza però che si pervenisse ad una chiara identificazione dei due concetti, che si distinguevano soprattutto in base alle funzioni conservative dei beni, assenti nella valorizzazione e presenti nella tutela<sup>23</sup>.

Successivamente, i tratti salienti della valorizzazione sono stati individuati, da un lato, nell'incremento delle condizioni di godimento pubblico, e quindi nella naturale destinazione del bene alla fruizione collettiva, e, dall'altro, nell'incremento della qualità economica del bene, mediante la garanzia di maggiori entrate finanziarie. Tale ultima finalità emerge da tutti gli indirizzi legislativi in materia di beni culturali dell'ultimo ventennio: si pensi ai numerosi orientamenti legislativi degli ultimi anni volti a consentire lo sviluppo della fornitura di servizi aggiuntivi all'offerta del bene ovvero l'agevolazione della sponsorizzazione culturale.

In linea con la concezione sopra descritta si collocava l'art. 148, comma 1, lett. e), del D.Lgs. n. 112/1998, il quale, ponendo per la prima volta sullo stesso piano tutela e valorizzazione, definiva quest'ultima come "*ogni attività diretta a migliorare le condizioni di conoscenza e conservazione dei beni culturali ed ambientali, e ad incrementarne la fruizione*". Il decreto, peraltro, affidava la valorizzazione dei beni culturali allo Stato, alle Regioni e agli Enti locali, ciascuno nel proprio ambito di intervento, mediante forme di cooperazione strutturali e funzionali.

Il t.u.b.cult. del 1999, poi, dedicava alla valorizzazione l'intero capo VI del titolo I ("*valorizzazione e godimento pubblico*") e lo ripartiva in tre sezioni aventi ad oggetto l'espropriazione, la fruizione e l'uso individuale.

Con la riforma del Titolo V della Costituzione, approvata con legge costituzionale n. 3/2001, la valorizzazione è stata costituzionalizzata e inserita tra le materie di legislazione concorrente (art. 117, comma 3) e le funzioni sono state ripartite sulla base del principio di sussidiarietà di cui all'art. 118 Cost.<sup>24</sup>.

Infine, il Codice, abrogando gli artt. 148, 150, 152 e 153 del D.Lgs. n. 112/1998, ha qualificato la valorizzazione come l'esercizio delle funzioni e la disciplina delle attività "*dirette a promuovere la conoscenza del patrimonio culturale e ad assicurare le migliori condizioni di utilizzazione e fruizione pubblica del patrimonio stesso, al fine di promuovere lo sviluppo della cultura*" e le ha dedicato il Capo II del Titolo II, intitolato "*Principi della valorizzazione dei beni culturali*".

---

<sup>22</sup> L'espressione "valorizzazione", comparsa nei testi normativi italiani negli anni '60, nasce in Francia negli stessi anni: nella legge Malraux del 1962, recante disposizioni in materia urbanistica, si parla, con riferimento ai centri storici, di "*mise en valeur*".

<sup>23</sup> Sulle motivazioni storico-giuridiche che hanno determinato il ritardo nell'affermazione della valorizzazione, si veda BOBBIO L., *Gli interventi sul patrimonio culturale: attori, processi decisionali, interazioni*, in *Rivista trimestrale di scienza dell'amministrazione*, 1987, n. 3.

<sup>24</sup> Le incertezze relative agli ambiti di competenza dello Stato e delle Regioni sono state affrontate dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 26/2004, nella quale è stato chiarito che il criterio di ripartizione delle competenze stabilito dall'art. 117 Cost. deve essere interpretato attribuendo la tutela dei beni culturali alla competenza statale e la valorizzazione degli stessi alla competenza statale per quanto riguarda i beni di appartenenza statale, a quella regionale per quanto concerne i beni non appartenenti allo Stato.



Tale Capo si apre con una norma di notevole importanza che circoscrive i contenuti dell'attività di valorizzazione. Ai sensi dell'art. 111, comma 1, la valorizzazione può essere ad iniziativa pubblica o privata: essa, pertanto, non è riservata in via esclusiva ai soggetti pubblici. La valorizzazione ad iniziativa pubblica dovrà conformarsi ai principi di derivazione comunitaria di libertà di partecipazione, pluralità dei soggetti, continuità di esercizio, parità di trattamento, economicità e trasparenza della gestione (art. 111, comma 3). Quanto alla valorizzazione ad iniziativa privata, essa costituisce attività socialmente utile e presenta finalità di solidarietà sociale (art. 111, comma 4).

Con riferimento ai rapporti intercorrenti tra le funzioni di tutela e quelle di valorizzazione, il Codice chiarisce che quest'ultima va attuata in forme compatibili con la tutela e tali da non pregiudicarne le esigenze (art. 6, come modificato dai D.Lgs. n. 156/2006 e 157/2006). Esso sembra, dunque, porre la valorizzazione in una posizione di subordinazione rispetto alla tutela, quanto meno nel senso che, nell'impossibilità di far convivere le due funzioni, deve evidentemente prevalere il fine della protezione del bene; d'altro canto, varrà osservare che la tipizzazione delle funzioni di tutela introdotta dal Codice può attribuire alla valorizzazione ampie zone di operatività relativamente a spazi che, secondo la legge, esulano dalla prima sfera funzionale.

Ciò detto, non può negarsi una confluenza funzionale fra tutela e valorizzazione, poiché il presupposto essenziale di qualunque attività di valorizzazione è la conservazione e la protezione del bene, mentre il fine ultimo di ogni operazione sui beni culturali è la fruizione collettiva degli stessi. In altri termini, tutela e valorizzazione concorrono a formare una funzione unitaria che deve tradursi in una politica attiva di "messa in valore" dei beni culturali.

Vi è poi la gestione del bene culturale. Durante la vigenza delle leggi nn. 1089 e 1497 del 1939, era considerata gestione ogni attività diretta a consentire la conservazione, l'integrità e la sicurezza del bene.

Alla fine degli anni Novanta, l'art. 148, comma 1, lett. d), del D.Lgs. n. 112/1998 qualificava la funzione di gestione come "*ogni attività diretta, mediante l'organizzazione di risorse umane e materiali, ad assicurare la fruizione dei beni culturali e ambientali, concorrendo al perseguimento delle finalità di tutela e di valorizzazione*", attribuendole pari dignità rispetto alla tutela e alla valorizzazione.

La riforma costituzionale del Titolo V del 2001 ha invece ignorato la "gestione" nella redistribuzione delle competenze tra Stato e Regioni. Il Consiglio di Stato, del resto, interrogato sulla possibilità di ricollocarla nell'ambito della potestà residuale di cui all'art. 117, comma 4, Cost. (e, dunque, come potestà esclusiva regionale), si è pronunciato in senso negativo con il Parere n. 1794 del 26 agosto 2002, sottolineando che la scarsa autonomia concettuale della nozione non permetteva di trattarla, nell'ambito della riforma costituzionale, come sfera a sé stante e osservando, in particolare, che "*l'ambito funzionale da preferire, ai fini dell'applicazione dell'art. 117 Cost. alla materia in esame, è invece proprio quello della valorizzazione dei beni culturali e ambientali*".

Il Codice, successivamente, ha confermato questo indirizzo e ha optato per la polarizzazione tutela/valorizzazione, dedicando alla gestione l'art. 115, rubricato "*Forme di gestione*" (all'interno del capo II, intitolato "*Principi della valorizzazione dei beni culturali*"). Il primo comma dell'art. 115 individua con chiarezza le due possibili forme di gestione dell'attività di valorizzazione dei

beni culturali di appartenenza pubblica, che potrà essere diretta o indiretta. La prima è svolta tramite strutture organizzative interne alle Amministrazioni, dotate di adeguata autonomia scientifica, organizzativa, finanziaria e contabile, e dotate di idoneo personale tecnico; la novella del 2006 prevede anche la possibilità di attuare la gestione diretta in forma consortile pubblica, ammettendo la possibilità di forme associative di gestione.

La seconda è attuata mediante concessione a soggetti terzi delle attività di valorizzazione, tramite procedure ad evidenza pubblica e in base alla valutazione comparativa di specifici progetti (c.d. esternalizzazione o *outsourcing* di attività inerenti al servizio pubblico di gestione dei beni culturali). Tra i soggetti concedenti l'art. 115 individua i soggetti a cui l'art. 112 del Codice attribuisce l'attività di valorizzazione dei beni culturali di appartenenza pubblica: rivestono tale posizione le Amministrazioni cui i beni pervengono e i soggetti indicati dal comma 5 dell'art. 112 e che possono essere costituiti, nel rispetto delle disposizioni vigenti, dallo Stato, dalle Regioni e dagli enti pubblici territoriali, al fine di elaborare i piani strategici di sviluppo culturale, ove siano conferitari dei beni che si tratta di valorizzare. Quanto ai terzi concessionari, il Codice si limita a richiedere che la loro identificazione avvenga tramite procedure ad evidenza pubblica e stabilisce che il rapporto che si costituisce mediante la concessione è regolato da un contratto di servizio.

In conclusione, dopo la riforma contenuta nel D.Lgs. n. 156/2006, sono stati razionalizzati gli strumenti della valorizzazione: da un lato lasciando ai soggetti pubblici l'elaborazione delle strategie e degli obiettivi comuni e, dall'altro, consentendo ai privati (nelle forme di soggetti senza fini di lucro) di intervenire nella pianificazione strategica dello sviluppo culturale e nella concreta gestione delle attività. La gestione, tuttavia, deve sempre svolgersi nel rispetto dei livelli minimi uniformi di qualità di cui all'art. 114 del Codice ed esclusivamente nella forma di provvedimenti concessori.

## **5. Considerazioni conclusive: i privati tra valorizzazione e gestione dei beni culturali.**

Dall'analisi dei principi generali posti a presidio della cultura dalla Costituzione e dalla normativa statale vigente emerge una sostanziale apertura all'intervento privato nel settore culturale.

Tale apertura di principio si è concretizzata, sino ad ora, nell'introduzione e nella disciplina da parte del legislatore di alcune importanti forme di coinvolgimento dei privati nella valorizzazione dei beni culturali, quali forme di agevolazione fiscale volte ad incentivare le erogazioni liberali<sup>25</sup> e i contratti di sponsorizzazione<sup>26</sup>.

---

<sup>25</sup> Per un'analisi puntuale ed esaustiva delle norme di favore nel settore dei beni culturali si rinvia al contributo di FRANCO A., *“Gli investimenti in cultura: l'attuale normativa fiscale e le principali problematiche”*, in questa stessa opera. Per un'analisi critica della normativa vigente in materia, si veda altresì, *ibidem*, il contributo di STAFFIERI F., *“Beni culturali e forme di agevolazione fiscale: criticità del sistema attuale e possibili prospettive di miglioramento”*.

<sup>26</sup> Per un esame dettagliato della disciplina dei contratti di sponsorizzazione si rinvia al contributo di FIDONE G., *“L'intervento privato nel settore dei beni culturali: dalle sponsorizzazioni a nuovi modelli di partenariato pubblico privato”* in questa stessa opera.

Tali forme di partecipazione dei privati a funzioni che si considerano tipicamente pubbliche<sup>27</sup> trovano, d'altra parte, un fondamento costituzionale in principi quali quello pluralista, che esclude ogni forma di monopolio pubblico nella promozione dell'arte e della scienza, e quello di solidarietà sociale, desumibile dagli artt. 2, 3 e 4 Cost., che a sua volta finalizza i comportamenti dei singoli al perseguimento di obiettivi di interesse collettivo; in quest'ottica assume rilievo, inoltre, la libertà di disporre del proprio patrimonio, affermata dall'art. 41 Cost<sup>28</sup>.

Tuttavia, come si avrà modo di apprezzare dalla lettura dei contributi che seguono, le agevolazioni fiscali per le erogazioni liberali e la disciplina dei contratti di sponsorizzazione non appaiono sufficienti alla piena soddisfazione dell'esigenza di sollecitare gli investimenti nella cultura dei privati e delle imprese. Ciò, si ritiene, per due ordini di ragioni. Un primo motivo di ordine tecnico-giuridico: le numerose criticità che emergono dall'esame puntuale della disciplina dettata dal legislatore ne impediscono, a parere di chi scrive, l'operatività e la migliore utilizzazione. Un secondo motivo di carattere - per così dire - sociologico, non essendosi ancora pervenuti alla presa d'atto da parte del legislatore italiano della dimensione economica della cultura e, in particolare, delle notevoli potenzialità connesse al coinvolgimento dei privati<sup>29</sup> nella gestione dei beni culturali. E' su tale ultimo aspetto che si desidera porre l'accento in questa sede: le attività connesse ai beni culturali risentono ancora di forti pregiudizi in relazione alla possibilità di essere riconosciute come attività in grado di generare utili e tale atteggiamento si traduce nell'opzione a favore di strumenti operativi che rimangano sempre strettamente connessi alla sfera pubblica.

E' evidente che ci si trova di fronte ad un mero giudizio di valore (*rectius*, verrebbe da scrivere "un pregiudizio"). E tuttavia si tratta di giudizi che costituiscono - di fatto - il sostrato teorico del corpo normativo che attualmente regola il settore, ed impediscono che esso si evolva nella direzione della riduzione dell'intervento della mano pubblica e del più ampio coinvolgimento dei privati, oltre che nel finanziamento, nella gestione dei beni culturali<sup>30</sup>.

Laddove si considerino le sempre maggiori difficoltà organizzative e finanziarie della gestione pubblica - non solo dei beni culturali - appare peraltro ancora più evidente l'esigenza di affiancare

---

<sup>27</sup> In Italia l'intervento dello Stato nel settore culturale è particolarmente esteso. Le ragioni generalmente addotte a sostegno della necessità di tale intervento pubblico sono molteplici. In primo luogo, secondo gli economisti della cultura, si tratterebbe di un caso di "fallimento del mercato", nel senso che, presentando il bene culturale i caratteri del bene pubblico, si assisterebbe, in assenza di un intervento statale, ad una sottoproduzione di tale servizio. Un'altra argomentazione considera la cultura un "bene di merito" fondamentale per la collettività, con la conseguenza che il settore culturale non può essere sottoposto alle leggi di mercato, ma deve essere regolato dall'autorità pubblica, data l'importanza che il bene cultura riveste per la collettività. Altre posizioni riconducono la necessità dell'intervento pubblico al carattere formativo ed educativo dei beni culturali nonché alla loro importanza nella diffusione e nello sviluppo dell'identità e dell'orgoglio nazionali.

<sup>28</sup> Si vedrà più avanti come la stessa Costituzione debba ritenersi, in qualche modo, garante del permanere di norme di favore all'interno dell'ordinamento giuridico italiano, essendo le stesse finalizzate a permettere - indirettamente, ossia grazie all'intervento dei privati cittadini - la compiuta attuazione da parte dello Stato delle norme programmatiche che sono poste dalla carta costituzionale a baluardo dell'arte e della cultura. Per una più ampia disamina in materia, si veda il contributo di STAFFIERI F., cit..

<sup>29</sup> Oltre che nella valorizzazione.

<sup>30</sup> D'altra parte, deve osservarsi che, data la crisi economica che ha colpito il nostro Paese negli ultimi anni e la crescenti difficoltà finanziarie dello Stato, il tema dell'individuazione dei mezzi cui ricorrere per attrarre capitale privato nel settore dei beni culturali si rivela oggi più che mai di fondamentale importanza.

a quest'ultima soggetti privati, e più precisamente imprese, al fine di supplire alla carenza di risorse assegnate alla cultura ma anche all'inadeguatezza normativa, e soprattutto "culturale", delle Amministrazioni (del tutto impreparate a fronteggiare le necessità organizzative e finanziarie connesse alla domanda di cultura). Anche a causa di questa inadeguatezza, infatti, l'Italia risulta estremamente fragile sul piano dell'organizzazione e della gestione dei propri beni culturali, soprattutto se confrontata con altri Paesi, i quali, sebbene dotati di un patrimonio culturale meno rilevante, sono decisamente più all'avanguardia sotto il profilo gestionale.

Da un punto di vista di politica economica, peraltro, la partecipazione dei privati alla gestione dei beni culturali, oltre a fornire supporto alle attuali insufficienti disponibilità dello Stato, comporterebbe una diminuzione del tasso di disoccupazione, offrendo occasioni di nuova occupazione, e genererebbe risorse economiche da destinare alla valorizzazione nonché, indirettamente, al miglioramento della tutela e della fruizione dei beni culturali, favorendo lo sviluppo e la crescita del Paese. Il coinvolgimento dei privati nelle attività appena menzionate avrebbe quindi ricadute favorevoli anche sulla riduzione della spesa pubblica e del mantenimento dei parametri economico-finanziari imposti all'Italia in ambito internazionale (cfr. il Patto di Stabilità e Crescita siglato all'interno dell'Unione Europea)<sup>31</sup>.

A ciò si aggiunga che è emersa, nel corso degli anni, una realtà intermedia tra pubblico e privato all'interno della quale operano per la soddisfazione di interessi generali soggetti privati di varia natura (associazioni, Onlus, volontariato, fondazioni), che sono particolarmente impegnate nel settore delle attività culturali<sup>32</sup>.

---

<sup>31</sup> Il Patto di Stabilità e Crescita (PSC) è un accordo stipulato nel 1997 dai Paesi membri dell'Unione Europea per il controllo delle rispettive politiche di bilancio, al fine di mantenere fermi i requisiti di adesione all'Unione Economica e Monetaria europea (c.d. Eurozona): esso risponde all'esigenza di assicurare la continuità nel rigore di bilancio nell'Unione Economica e Monetaria (UEM). Il PSC ha rafforzato le disposizioni sulla disciplina fiscale nella UEM di cui agli artt. 99 e 104 del Trattato di Roma ed è entrato in vigore con l'adozione dell'Euro, il 1° gennaio 1999.

Il Patto di Stabilità e Crescita ha fissato, dunque, i confini in termini di programmazione, risultati e azioni di risanamento all'interno dei quali i Paesi membri possono muoversi autonomamente. Nel corso degli anni, ciascuno dei Paesi membri della UE ha implementato internamente il Patto di Stabilità e Crescita seguendo criteri e regole proprie, in accordo con la normativa interna inerente la gestione delle relazioni fiscali fra i vari livelli di governo.

Tale fondamentale accordo ha trovato e trova tuttora attuazione attraverso l'incremento delle politiche di vigilanza sui *deficit* ed i debiti pubblici, ma, soprattutto, tramite un particolare tipo di procedura di infrazione, la Procedura per Deficit Eccessivo (PDE).

<sup>32</sup> È opportuno, pertanto, distinguere nell'ambito dei soggetti privati due realtà: la prima è profit, è retta dal principio di cui all'art. 41 Cost. e da quelli di concorrenza e non discriminazione tra imprese e intrattiene rapporti con la Pubblica Amministrazione conformemente al D.Lgs. 12 aprile 2006, n. 163, che ha recepito nel nostro Paese la normativa comunitaria in materia di contratti pubblici; la seconda è non profit, si basa sulla libertà di manifestazione del pensiero (art. 21 Cost.), associazione (art. 18 Cost.), è espressione del pluralismo di cui agli artt. 2 e 33 Cost. e si rapporta alle Amministrazioni in base al principio di sussidiarietà orizzontale (art. 118, comma 4, Cost.). La disciplina del rapporto pubblico-privato nel settore dei beni culturali deve quindi tener conto delle diverse realtà ricomprese nella sfera privata: in particolare, per il privato sociale e non profit si applicherà il principio di sussidiarietà; per i singoli, le associazioni e le istituzioni culturali varranno i principi della libertà di ricerca e più in generale la libertà di manifestazione del pensiero; infine, per le imprese troverà applicazione il principio della libertà di iniziativa economica.

Per concludere, partendo dall'assunto che non sembrano potersi rinvenire, tra i principi generali posti dalla Costituzione e dalla disciplina statale a presidio della cultura, limiti oggettivi alla possibilità per i soggetti privati di partecipare alla gestione dei beni culturali che vadano oltre la necessità di assicurare la tutela del bene<sup>33</sup>, ci sembra più che auspicabile la realizzazione di una vera e propria sinergia tra pubblico e privato nella gestione dei beni culturali e, in particolare, il rafforzamento della cooperazione tra il mondo economico e gli organismi pubblici operanti nel settore – fondamentali per la crescita economica e civile del Paese.

Siamo ben consapevoli che ciò costituisce un obiettivo il cui raggiungimento richiede un atto di coraggio e da parte del legislatore e da parte degli attori pubblici e privati del sistema. Da un lato, infatti, ove l'Amministrazione intenda acquisire il supporto gestionale di operatori privati, essa deve almeno in parte concordare con gli stessi il contenuto del rapporto ed accettare per sé un ruolo di indirizzo e di controllo compatibile con l'imprescindibile autonomia del gestore<sup>34</sup>. Il soggetto pubblico deve dunque rinunciare, almeno in parte, ad imporre in via autoritativa le regole disciplinanti il rapporto con l'operatore privato né può pretendere di incidere pesantemente sulla struttura organizzativa dell'aspirante gestore: un simile atteggiamento, infatti, finirebbe inevitabilmente per allontanare gli operatori più qualificati ed esperti, come tali particolarmente attenti alla propria identità ed autonomia. Dall'altro lato, è altrettanto evidente che, data la particolare natura dei beni in questione, i soggetti privati devono compiere uno sforzo nel senso di accettare quantomeno un'attività di indirizzo e controllo da parte dell'Amministrazione, volta a definire con chiarezza le modalità di conservazione del bene e, nei loro termini essenziali, quelle di fruizione dello stesso da parte della collettività. Tale attività di indirizzo e controllo, tuttavia, non può e non deve tradursi in una ingerenza eccessiva e continua del soggetto pubblico affidante sulla gestione da parte dei privati.

Il legislatore, dal canto suo, al fine di fornire ai privati adeguati incentivi ad operare nel settore culturale, dovrà compiere il tentativo di riconoscere una volta per tutte i benefici connessi alla gestione privata dei beni culturali e di armonizzare le logiche imprenditoriali con il *corpus* di norme e di principi posti a tutela dei beni culturali. Del resto, l'evoluzione del quadro normativo nazionale degli ultimi decenni ha profondamente modificato proprio e soprattutto gli assetti gestionali e istituzionali del settore culturale, evidenziando come gran parte delle logiche che l'hanno guidata abbia radici e motivazioni di natura economica e come oggi la convergenza di fattori economici, finanziari, giuridici e amministrativi, oltre che tecnici e culturali, rappresenti un elemento fondamentale per garantire la sostenibilità, l'efficienza e l'efficacia di una politica culturale<sup>35</sup>.

---

<sup>33</sup> Laddove la circostanza che la Costituzione e il Codice deleghino ai soggetti pubblici la tutela e la conservazione del patrimonio culturale non appare incompatibile con la partecipazione dei soggetti privati, oltre che alla valorizzazione, alla gestione dei beni culturali, in particolare quando tale partecipazione consenta di raccogliere risorse finanziarie e convogliarle nella cultura e sempre che non si traduca in una riduzione del grado di protezione del bene.

<sup>34</sup> Naturalmente, eventuali violazioni da parte del soggetto affidatario del rapporto contrattuale ovvero particolari esigenze di tutela dell'interesse pubblico possono giustificare l'adozione da parte dell'ente affidante di atti unilaterali determinanti l'interruzione del predetto rapporto.

<sup>35</sup> Tale tendenza legislativa trova conferma, peraltro, nell'art. 24 della legge 12 novembre 2011, n. 183, recante "*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato*" (c.d. Legge di stabilità 2012), il quale – nell'intervenire sulla materia dello sviluppo del settore culturale, apportando

Il raggiungimento di tale equilibrio, difficile ma non impossibile, consentirebbe di liberare quelle potenzialità che rischiano di rimanere inespresse a causa di un assetto istituzionale e operativo rigido e incoerente, quando, per contro, la domanda di cultura aumenta e la gestione collettiva delle risorse comuni potrebbe essere una soluzione vincente per la tutela e la valorizzazione dei beni culturali e la fruizione e la promozione del patrimonio tangibile ed intangibile di cui essi sono espressione.

---

modifiche all'art. 2, comma 3, del D.L. 31 marzo 2011, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 maggio 2011, n. 75 – fa espresso riferimento alla necessità di *“assicurare l'espletamento delle funzioni di tutela, fruizione e valorizzazione del patrimonio culturale statale secondo i principi di efficienza, razionalità ed economicità e di far fronte alle richieste di una crescente domanda culturale nell'ottica di uno sviluppo del settore tale da renderlo più competitivo ed in grado di generare ricadute positive sul turismo e sull'economia del Paese”*.

***Gli investimenti in cultura: l'attuale normativa fiscale e le principali problematiche.***

***di***

***Alberto Franco***

**a. Le agevolazioni IRPEF per persone fisiche e enti non commerciali**

*i. Le norme attualmente in vigore*

La principale agevolazione prevista per le persone fisiche e per gli enti non commerciali è l'articolo 15, comma 1, lettera h del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo unico delle imposte sui redditi, di seguito anche "Tuir"), il quale si prefigge di agevolare in sostanza le erogazioni liberali concernenti le mostre, le esposizioni, gli studi e le ricerche.

Tale norma prevede che dall'imposta si detragga un importo pari al 19 per cento delle erogazioni liberali in denaro a favore – oltre che Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di comitati organizzatori appositamente istituiti con decreto del Ministro per i beni culturali e ambientali – di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro che svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico, o che organizzano e realizzano attività culturali, effettuate in base ad apposita convenzione, per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro di beni culturali comprese le erogazioni effettuate per l'organizzazione di mostre e di esposizioni, che siano di rilevante interesse scientifico-culturale, delle cose anzidette, e per gli studi e le ricerche eventualmente a tal fine necessari, nonché per ogni altra manifestazione di rilevante interesse scientifico-culturale, anche ai fini didattico-promozionali, ivi compresi gli studi, le ricerche, la documentazione e la catalogazione, e le pubblicazioni relative ai beni culturali.

Tale norma prevede altresì che le iniziative culturali debbano essere autorizzate, previo parere del competente comitato di settore del Consiglio nazionale per i beni culturali e ambientali, dal Ministero per i beni culturali e ambientali (MiBAC), che deve approvare la previsione di spesa ed il conto consuntivo. Il MiBAC stabilisce altresì i tempi necessari affinché le erogazioni liberali fatte a favore delle associazioni legalmente riconosciute, delle istituzioni e delle fondazioni siano utilizzate per gli scopi indicati nella presente lettera e controlla l'impiego delle erogazioni stesse.

I termini sopra menzionati possono, per causa non imputabile al donatario, essere prorogati una sola volta. Le erogazioni liberali non integralmente utilizzate nei termini assegnati affluiscono all'entrata del bilancio dello Stato, o delle regioni e degli enti locali territoriali, nel caso di attività o manifestazioni in cui essi siano direttamente coinvolti, e sono destinate ad un fondo da utilizzare per le attività culturali previste per l'anno successivo.

*ii. Ambito di applicazione delle norme*

Possono beneficiare di questa detrazione non solo le persone fisiche, ma anche gli enti non commerciali, in virtù del rinvio all'articolo 15, comma 1 sopra riportato da parte dell'articolo 147 del Tuir.

Pertanto, possono beneficiare dell'agevolazione in commento anche, ad esempio

- fondazioni bancarie;
- associazioni senza scopo di lucro;
- trust non commerciali;
- Onlus.

Per le società e gli enti commerciali, la norma di riferimento è invece l'articolo 100 del Tuir (si veda nel prosieguo).

### *iii. Natura ed entità dell'agevolazione*

La norma in esame prevede che i soggetti IRPEF possano beneficiare di una *detrazione*, ovvero di una riduzione dall'imposta lorda, pari al 19% delle erogazioni liberali effettuate.

Si noti che la scelta tra deduzione e detrazione non è indifferente: la deduzione, incidendo sulla base imponibile, avvantaggia a parità di importo i contribuenti con redditi più elevati, soggetti ad un'aliquota progressiva marginale più alta; al contrario, la detrazione, incidendo sull'imposta dovuta con una percentuale fissa (il 19%, appunto) consente un risparmio quantitativamente identico per tutti i contribuenti, ma non equivalente dal punto di vista qualitativo poiché in proporzione certamente più elevato per i contribuenti titolari di redditi medio-bassi.

L'importo della detrazione è in linea con quello previsto per altre detrazioni contenute nel medesimo articolo 15 (interessi passivi su mutui ipotecari, spese sanitarie, spese funebri, spese di istruzione etc.). Sembra quindi potersi affermare che non sussiste un problema di "discriminazione" nel *quantum* rispetto ad altre detrazioni; semmai, se vi è un problema in merito all'importo eccessivamente limitato dell'agevolazione, tale problema sussiste con ogni evidenza per tutte le detrazioni contemplate nell'articolo 15.

### *iv. Principali problematiche e ostacoli allo sviluppo delle erogazioni liberali*

Le principali problematiche relative alla norma in commento attengono senza dubbio ai profili procedurali. Tali profili possono essere suddivisi in tre aree:

- (a) problematiche relative all'autorizzazione delle iniziative da parte del MiBAC;
- (b) problematiche relative alla definizione dei termini per l'impiego delle erogazioni liberali;
- (c) problematiche relative alla convenzione tra soggetto erogante e beneficiario delle liberalità.

(a) Innanzitutto, occorre considerare che le erogazioni liberali concernenti le mostre, le esposizioni, gli studi e le ricerche presuppongono una preventiva autorizzazione del Ministero per i Beni e le Attività Culturali (MiBAC), e tale complessa procedura rappresenta un potenziale freno per le associazioni che operano in ambito culturale al fine di effettuare attività di *fund raising*.

In sintesi, quindi, ai fini della deducibilità/detraibilità per i contribuenti delle erogazioni liberali a favore delle associazioni che operano in ambito culturale sono necessari:

- il preventivo parere, ai fini dell'autorizzazione, sull'iniziativa da parte del competente comitato di settore del Consiglio nazionale per i beni culturali e ambientali;



- l'autorizzazione delle iniziative da parte del MiBAC;
- l'approvazione del preventivo di spesa e del conto consuntivo da parte del MiBAC.

Ciò comporta che le associazioni che operano in ambito culturale debbano utilizzare una struttura, interna o esterna, al fine di ottenere le autorizzazioni necessarie e svolgere tutti gli adempimenti richiesti, e per tali associazioni – specie per quelle di minori dimensioni - il costo da sostenere per l'ottenimento dell'autorizzazione potrebbe essere superiore ai benefici legati alla raccolta dei fondi.

(b) Come sopra accennato, la procedura sopra sintetizzata non è l'unica problematica nell'applicazione dell'agevolazione. Il MiBAC ha infatti anche il compito di vigilare sul corretto impiego delle erogazioni, e soprattutto di stabilire i termini entro cui l'impiego dovrà essere effettuato.

Tali termini possono essere prorogati una sola volta, e per causa non imputabile al donatario. Occorre inoltre notare e che, non essendovi una esplicita disposizione, la durata della proroga è demandata alla discrezionalità del MiBAC.

Inoltre, si consideri che il decorso dei termini stabiliti dal MiBAC comporta una sanzione particolarmente significativa per il beneficiario delle erogazioni, ovverosia la devoluzione delle erogazioni liberali non utilizzate (oppure utilizzate difformemente rispetto alla destinazione prevista) all'entrata dello Stato.

Ciò, è importante sottolinearlo, non comporta la perdita della detrazione per il soggetto erogante, ma è chiaro come l'incertezza nei termini e/o la necessità di avere proroghe maggiori di quelle stabilite dal Ministero possono comportare notevoli complicazioni per il soggetto organizzatore di mostre, eventi e altre iniziative.

(c) Infine, un ulteriore profilo problematico è rappresentato dalla necessità di stipulare una "apposita convenzione" tra il soggetto erogante e il beneficiario ai fini della detraibilità delle erogazioni. Occorre tuttavia considerare che tale convenzione deve essere stipulata solo tra il soggetto erogatore ed il beneficiario attuatore dell'iniziativa culturale, non dovendo più il MiBAC essere parte della convenzione a seguito dell'abrogazione della particolare procedura ex art. 2 della l. 8 ottobre 1997, n. 352.

Anche tale adempimento si risolve in un maggior onere di tipo organizzativo per il beneficiario delle erogazioni, il quale, come nel caso del precedente punto (a), potrebbe financo scegliere di non richiedere liberalità al fine di non doversi accollare i costi degli adempimenti ad esse connessi.

## **b. Le agevolazioni IRES per le società e gli enti commerciali**

### *i. Le norme attualmente in vigore*

La principale agevolazione ai fini IRES per le società e gli enti commerciali è l'articolo 100, del Tuir, rubricato "Oneri di utilità sociale", il quale prevede in sostanza due disposizioni:

(i) al comma 2, lettera a, la deducibilità, nei limiti del 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato, delle erogazioni liberali fatte a favore di persone giuridiche che perseguono esclusivamente, *inter alia*, finalità di educazione, istruzione, ricreazione o di ricerca scientifica;

(ii) al comma 2, lettera m, la deducibilità delle erogazioni liberali in denaro – oltre che a favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche – a favore di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute, per lo svolgimento dei loro compiti istituzionali e per la realizzazione di programmi culturali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo.

Mentre per l'agevolazione di cui al punto (i) non sono richiesti particolari adempimenti o procedure da parte dei privati e/o della Pubblica Amministrazione, relativamente all'agevolazione di cui al punto (ii) il MiBAC:

- individua con proprio decreto periodicamente, sulla base di criteri che saranno definiti sentita la Conferenza unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, i soggetti e le categorie di soggetti che possono beneficiare delle predette erogazioni liberali;

- determina, a valere sulla somma allo scopo indicata, le quote assegnate a ciascun ente o soggetto beneficiario;

- definisce gli obblighi di informazione da parte dei soggetti erogatori e dei soggetti beneficiari;

- vigila sull'impiego delle erogazioni e comunica, entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello di riferimento all'Agenzia delle entrate, l'elenco dei soggetti erogatori e l'ammontare delle erogazioni liberali da essi effettuate.

Infine, nel caso che, in un dato anno, le somme complessivamente erogate abbiano superato la somma allo scopo indicata o determinata, i singoli soggetti beneficiari che abbiano ricevuto somme di importo maggiore della quota assegnata dal MiBAC versano all'entrata dello Stato un importo pari al 37 per cento della differenza.

## *ii. Ambito di applicazione delle norme*

Relativamente all'ambito di applicazione per il soggetto erogante, possono beneficiare della deduzione sopra descritta le società e gli enti commerciali. Diverso è invece l'ambito soggettivo per quanto concerne i soggetti beneficiari dell'agevolazione.

### *Deduzione ex comma 2, lett. a*

L'agevolazione di cui al comma 2, lettera a prevede che i destinatari delle erogazioni debbano essere *persone giuridiche* che perseguono *esclusivamente* una finalità rientrante tra quelle tassativamente indicate nel comma 1 dell'articolo 100.

Occorre considerare che la presenza di tali due requisiti, ed in particolare l'interpretazione degli stessi, ha dato luogo ad alcune incertezze e ad alcune pronunce da parte dell'Amministrazione finanziaria (si veda meglio infra).

### *Deduzione ex comma 2, lett. m*

Relativamente ai soggetti beneficiari che rientrano nell'ambito di applicazione dell'agevolazione di cui alla lettera m del comma 2, attualmente la disciplina di tale aspetto è contenuta nel Decreto Ministeriale 3 ottobre 2002 (di seguito anche il "D.M.") del MiBAC, che ha modificato il precedente Decreto 11 aprile 2001.

Il D.M. prevede, all'articolo 1, che possono essere beneficiari, oltre allo Stato, agli enti pubblici ed ai soggetti da questi partecipati, i seguenti soggetti, a condizione che non perseguano fini di lucro ed il proprio atto costitutivo o statuto preveda lo svolgimento di compiti istituzionali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo e vi sia effettivo svolgimento di corrispondente attività di realizzazione di programmi culturali negli stessi settori:

- i soggetti, aventi personalità giuridica pubblica o privata, che abbiano ricevuto almeno in uno degli ultimi cinque anni antecedenti all'anno di imposta in cui avviene l'erogazione in loro favore, ausili finanziari a valere sul Fondo unico dello spettacolo di cui alla legge 30 aprile 1985, n. 163, e che non siano incorsi in cause di revoca o decadenza dai predetti benefici ovvero che, pur non avendo ricevuto ausili finanziari, si trovino nella condizione di aver diritto a riceverli, anche se nel primo anno di attività;
- i soggetti, aventi personalità giuridica pubblica o privata, che, almeno in uno degli ultimi cinque anni antecedenti all'anno di imposta in cui avviene l'erogazione in loro favore, abbiano ricevuto ausili finanziari ai sensi della legge 17 ottobre 1996, n. 534, e che non siano incorsi nella revoca o decadenza dai predetti benefici, ovvero che, pur non avendo ricevuto ausili finanziari, si trovino nella condizione di aver diritto a riceverli, anche se nel primo anno di attività;
- i soggetti, aventi personalità giuridica pubblica o privata, che non rientrando nelle ipotesi di cui alle lettere precedenti, comunque abbiano ricevuto, almeno in uno degli ultimi cinque anni antecedenti all'anno di imposta in cui avviene l'erogazione in loro favore, ausili finanziari (direttamente) previsti da disposizioni di legge statale o regionale;
- le associazioni, fondazioni e consorzi, che risultino costituiti sia tra enti locali e soggetti con personalità giuridica di diritto privato rientranti nelle categorie di cui ai punti precedenti, sia esclusivamente tra tali ultimi soggetti;
- le persone giuridiche private che sono titolari o gestori di musei, gallerie, pinacoteche, aree archeologiche o raccolte di altri beni culturali o universalità di beni mobili comunque soggetti ai vincoli e alle prescrizioni di cui al decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490, funzionalmente organizzati ed aperti al pubblico per almeno cinque giorni alla settimana con orario continuato o predeterminato;
- le persone giuridiche private che esercitano attività dirette a formare e diffondere espressioni della cultura e dell'arte, così come definite dall'art. 148 e segg. D.Lgs. 112 del 31 marzo 1998.

Occorre inoltre considerare che, riguardo alla definizione delle "finalità" e "attività" nel settore dei beni culturali, l'articolo 3 del D.M. precisa che si intendono tali tutte le attività di tutela, conservazione, promozione, gestione e valorizzazione dei beni culturali e le attività culturali, come definite dagli articoli 148 e successivi del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 112, nonché dal

decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490, ed inoltre le attività di cui all'art. 6, comma 2, del decreto legislativo 20 ottobre 1998, n. 368.

iii. *Natura ed entità dell'agevolazione*

Le norme in esame prevede che le società e gli enti commerciali possano dedurre dal reddito le erogazioni liberali effettuate (le quali, in assenza di una disposizione espressa, potrebbero non essere fiscalmente deducibili in quanto non inerenti all'attività della società o ente commerciale).

Occorre considerare che, mentre la deduzione di cui alla lettera a prevede una misura massima, pari ad una certa percentuale del reddito (2%), entro la quale l'erogazione è deducibile, la deduzione di cui alla lettera m non prevede alcun limite per l'erogante.

Ciò non significa in realtà che non vi siano limiti all'effettuazione di erogazioni liberali ex comma 2, lett. m da parte delle società e degli enti commerciali, ma che le liberalità effettuate in eccesso rispetto alla quota (pre)fissata dal MiBAC siano soggette ad una sorta di *recapture* direttamente in capo al soggetto beneficiario, nel caso in cui le erogazioni complessivamente effettuate superino la c.d. somma massima compatibile, ovverosia lo stanziamento di copertura annualmente previsto nel bilancio dello Stato.

Infatti, il D.M. prevede, all'articolo 23, che la quota spettante ai soggetti beneficiari è così determinata:

a) qualora il totale delle somme complessivamente erogate nel corso dell'anno di imposta, ai sensi e per gli effetti dell'art. 65, lettera c) nonies del D.P.R. 917/86, sia pari o inferiore alla somma complessiva compatibile, di cui al comma 3 dell'art. 38 della legge 21 novembre 2000, n. 342 (rubricato "Misure in materia fiscale", che prevede che il MiBAC individui, con proprio decreto, periodicamente, i soggetti e le categorie di soggetti beneficiari di contributi in denaro, per lo svolgimento dei loro compiti istituzionali e per la realizzazione di programmi culturali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo, e delle quote da assegnare a ciascuno di essi nell'ambito della somma complessiva indicata al citato comma 3), la quota di ciascun soggetto corrisponde al totale delle somme singolarmente ricevute nel corso dell'anno di imposta;

b) qualora il totale delle somme complessivamente erogate nel corso dell'anno di imposta sia superiore alla somma complessiva compatibile, la quota assegnata a ciascun soggetto è così determinata:

b1) determinazione del totale delle somme singolarmente ricevute;

b2) determinazione della somma in eccesso per il caso singolo mediante applicazione alla somma sub-b1) della percentuale corrispondente al rapporto derivante dalla differenza tra le somme complessivamente erogate e la somma complessiva compatibile, rispetto alle somme complessivamente erogate;

b3) determinazione della quota singola come risultante dalla differenza tra b1 e b2.

La somma determinata ai sensi della lettera b2 costituisce la base imponibile per l'applicazione dell'aliquota del 37% e per la conseguente determinazione delle somme da versare all'erario.

Infine, il MiBAC cura la comunicazione ai soggetti beneficiari della quota loro assegnata quale determinata come sopra, e della conseguente somma da versare all'erario; la stessa comunicazione è effettuata anche al sistema informativo dell'Agenzia delle entrate.

E' quindi evidente che il meccanismo di *recapture* di cui al comma 2, lettera m, sopra descritto pone un limite all'incentivo, per i soggetti beneficiari, nel porre in essere attività di *fund raising*, poiché il beneficiario delle erogazioni comunque non potrebbe appropriarsi delle liberalità ricevute oltre un certo limite. Al contrario, la limitazione per il contribuente *ex* comma 2, lettera a, ovverosia il 2% del reddito, disincentiva (in parte) l'effettuazione di erogazioni da parte del contribuente, ma allo stesso tempo non si riverbera sul soggetto beneficiario che riceve liberalità "in eccesso".

iv. *Principali problematiche e ostacoli allo sviluppo delle erogazioni liberali*

Le principali problematiche relative alle norme in commento possono essere suddivise come segue:

(a) *per il soggetto erogante:*

- o il limite contenuto entro il quale dedurre l'erogazione liberale di cui alla lettera a;
- o l'accertamento dei requisiti per la deducibilità dell'erogazione di cui alla lettera a in capo al soggetto beneficiario;

(b) *per il soggetto beneficiario:*

- o il meccanismo di riversamento all'Erario delle somme ricevute in eccesso ai sensi del comma 2, lettera m.

(a) Relativamente al limite quantitativo di cui al comma 2, lettera a, occorre sottolineare come tale limite sia piuttosto contenuto, anche se in linea con quello previsto per le altre deduzioni simili contenute nell'articolo 100 del Tuir. Tuttavia, sarebbe possibile immaginare che le erogazioni liberali in deducibili nell'esercizio in cui sono sostenute perché eccedenti il 2% del reddito possano essere dedotte negli esercizi successivi sempre nel limite complessivo del 2% (con un funzionamento che in sostanza potrebbe essere simile alla modalità di deduzione degli interessi passivi "in eccesso" prevista dall'articolo 96 del Tuir).

Con riferimento, invece, alla necessità per l'erogante di dover accertare il rispetto dei requisiti previsti dal comma 2, lettera a in capo all'erogante, è opportuno sottolineare come da un lato tale accertamento possa essere non facile per l'erogante, e dall'altro lato possano esserci incertezze interpretative anche se tale accertamento è svolto.

Infatti, si consideri che, mentre la forma giuridica del beneficiario è accertabile con sufficiente precisione <sup>36</sup>, la valutazione circa le finalità perseguite dal beneficiario può essere in concreto complessa, ed espone al rischio che l'Amministrazione finanziaria possa "riqualificare" l'attività svolta da un soggetto e di conseguenza negare *ex post* la deducibilità delle liberalità per il soggetto erogante. Sul punto l'Amministrazione finanziaria si è espressa con numerose Risoluzioni, proprio a testimonianza del fatto che la qualificazione del soggetto beneficiario ai fini della deducibilità

---

<sup>36</sup> Anche se possono comunque sussistere dubbi circa le persone giuridiche di diritto straniero, stante il fatto che con la Risoluzione n. 99/E del 17 giugno 1996 l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto in via di principio ammissibile la deducibilità delle erogazioni nei confronti delle persone giuridiche di diritto straniero, purché alle condizioni e nei limiti di cui al comma 2, lettera a.

delle somme donate non è invero agevole né da parte dell'erogante né, talvolta, anche da parte dello stesso beneficiario<sup>37</sup>.

(b) Per quanto concerne il soggetto beneficiario, la maggiore problematica sembra essere relativa alle erogazioni *ex comma 2, lettera m*, ed in particolar modo al peculiare meccanismo di *recapture*, o riversamento, delle somme ricevute "in eccesso".

Tale meccanismo è indubbiamente piuttosto complesso, e la gestione dello stesso può essere molto problematica specialmente per le organizzazioni medio-piccole. Inoltre, si noti come, ponendo in sostanza una sorta di limite massimo alle erogazioni ricevibili da parte dei beneficiari, vi è il rischio di limitare fortemente lo stimolo ad effettuare attività di *fund raising* da parte di tali organizzazioni.

**c. Le altre agevolazioni alle erogazioni liberali nelle imposte dirette: l'agevolazione c.d. "più dai, meno versi"**

*i. Le norme attualmente in vigore*

L'agevolazione c.d. "più dai, meno versi" è contenuta nell'articolo 14, commi 1-6, del d.l. 14 marzo 2005, n. 35, convertito, con modificazioni, nella legge 14 maggio 2005, n. 80. Tale norma prevede che le liberalità in denaro o in natura erogate da persone fisiche o da enti soggetti all'IRES in favore di ONLUS, di associazioni di promozione sociale iscritte nell'apposito registro nazionale e di associazioni riconosciute aventi per oggetto statutario la tutela, la promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico, e in favore di fondazioni e associazioni riconosciute aventi per scopo statutario lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica, individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, siano deducibili dal reddito complessivo del soggetto erogatore nel limite del dieci per cento del reddito complessivo dichiarato, e comunque nella misura massima di 70.000 euro annui.

*ii. Ambito di applicazione delle norme*

Dal punto di vista del soggetto erogante, l'agevolazione si applica sia ai soggetti IRPEF che ai soggetti IRES, e pertanto l'ambito applicativo è sotto questo profilo molto ampio.

Dal punto di vista, invece, del soggetto beneficiario delle erogazioni, l'ambito soggettivo è significativamente più articolato: tale norma trova infatti applicazione relativamente a

- organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10, commi 1, 8 e 9, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460;
- associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale previsto dall'articolo 7, commi 1 e 2, della legge 7 dicembre 2000, n. 383;

---

<sup>37</sup> Tra tali Risoluzioni si segnalano le nn. 9/2202 del 29 dicembre 1977, 9/490 del 19 luglio 1980, 234/E del 17 luglio 2002, 386/E del 17 ottobre 2008, 411/E del 30 ottobre 2008, 134/E del 19 luglio 1996, 99/E del 17 giugno 1996.

- fondazioni e associazioni riconosciute aventi per oggetto statutario la tutela, la promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42;

- fondazioni e associazioni riconosciute aventi per scopo statutario lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica, individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, adottato su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze e del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca.

Relativamente all'ambito oggettivo, non si segnalano particolari criticità; è significativo notare a tal fine l'espresso riferimento non solo alle liberalità in denaro, ma anche a quelle in natura.

### iii. *Natura ed entità dell'agevolazione*

L'agevolazione in commento consiste nella possibilità di dedurre dal reddito (ai fini IRPEF o IRES, a seconda del soggetto erogante) le liberalità effettuate. Il fatto che si utilizzi lo strumento della deduzione anche per le persone fisiche è particolarmente significativo, dato che per queste generalmente è previsto il regime di detrazione dall'imposta (nella misura del 19%) *ex* articolo 15, comma 1, lettera h del Tuir sopra esaminato; valgono quindi (chiaramente *a contrario*) le osservazioni già formulate *retro*, ovverosia che la deduzione, incidendo sulla base imponibile (e non sull'imposta, come la detrazione), avvantaggia a parità di importo i contribuenti con redditi più elevati, soggetti ad un'aliquota progressiva marginale più alta.

Relativamente ai limiti previsti per la deduzione delle liberalità, essi sono due e sono concorrenti:

- il primo rapportato al reddito del contribuente: le erogazioni possono infatti essere dedotte nel limite del 10% del reddito;

- il secondo fissato in termini assoluti: posto il rispetto del limite del 10% del reddito sopra citato, la deduzione massima non può essere superiore ad Euro 70.000,00.

Vi sono inoltre diverse disposizioni relative alla procedura e alle sanzioni, particolarmente articolate.

Innanzitutto, ai fini della deducibilità delle erogazioni liberali effettuate, occorre « *la tenuta, da parte del soggetto che riceve le erogazioni, di scritture contabili atte a rappresentare con completezza e analiticità le operazioni poste in essere nel periodo di gestione, nonché la redazione, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, di un apposito documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria*»;

Inoltre, sotto il profilo sanzionatorio occorre notare che, se la deduzione risulta indebita in ragione dell'insussistenza, in capo all'ente beneficiario, dei «*caratteri solidaristici e sociali dichiarati in comunicazioni rivolte al pubblico ovvero rappresentati ai soggetti erogatori delle liberalità*», l'ente beneficiario e i suoi amministratori sono obbligati in solido con i soggetti erogatori per le maggiori imposte accertate e per le sanzioni applicate. In particolare, queste sanzioni sono particolarmente onerose, in quanto maggiorate del duecento per cento rispetto a quelle *ex* articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Con riferimento al rapporto tra l'agevolazione in commento e le altre agevolazioni in tema di erogazioni liberali, le disposizioni rilevanti sono essenzialmente due:

- il comma 3, che prevede che resta ferma la facoltà di applicare le disposizioni di cui all'articolo 100, comma 2, del Tuir, consentendo quindi al contribuente (società o ente commerciale soggetto ad IRES) di scegliere quale delle due agevolazioni applicare;
- il comma 6, secondo il quale la deducibilità non può cumularsi con ogni altra agevolazione fiscale prevista a titolo di deduzione o di detrazione di imposta da altre disposizioni di legge.

iv. *Principali problematiche e ostacoli*

Le principali problematiche dell'agevolazione in commento sono sostanzialmente le stesse delle agevolazioni per i soggetti IRES esaminati nel precedente paragrafo 2.4., ovvero il fatto di aver previsto che l'erogante debba in sostanza accertare il rispetto dei requisiti previsti dall'agevolazione stessa in capo al beneficiario.

Anche a tal fine, quindi, occorre sottolineare che da un lato tale accertamento possa essere non facile per l'erogante, e dall'altro lato possano esserci incertezze interpretative anche se tale accertamento è svolto (si veda a tal fine quanto già illustrato relativamente alla prassi dell'Amministrazione finanziaria nel precedente paragrafo 2.4). A ciò si aggiunge peraltro un ulteriore disincentivo, rappresentato dalla solidarietà passiva tra beneficiario e soggetto erogatore per il pagamento delle sanzioni dovute nel caso in cui la deduzione fosse riconosciuta *ex post* come indebita (per cause imputabili al solo beneficiario) e la rilevanza (anche numeraria) della sanzione stessa, incrementata del duecento per cento rispetto alle sanzioni "ordinarie".

**d. Le agevolazioni nelle imposte dirette relative agli immobili**

i. Le norme attualmente in vigore

Nel sistema delle imposte dirette (IRPEF ed IRES) vi sono alcune norme volte ad incentivare il possesso di beni immobili di interesse storico e artistico, nonché ad incentivare la destinazione di immobili ad usi culturali.

Più in dettaglio, le principali disposizioni sono le seguenti:

- l'articolo 190, comma 3 del Tuir, il quale prevede che l'aggiornamento delle rendite catastali degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico è effettuato mediante l'applicazione del minore tra i coefficienti previsti per i fabbricati;
- gli articoli 37, 90 e 144 del Tuir, recentemente modificati dall'articolo 4, comma 5-sexies del D.l. 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni dalla legge 26 aprile 2012 n. 44 (che ha abrogato l'articolo 11, c. 2, della l. 30 dicembre 1991, n. 413, il quale prevedeva che "in ogni caso" il reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico fosse determinato mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato), secondo i quali, ai fini Irpef ed Ires, la deduzione forfettaria del reddito imponibile derivante dalla locazione degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, quando determinato in base al valore del canone e non della rendita catastale, è innalzata dal 15% al 35% del canone stesso, e ai fini Ires (sia per le società e gli enti commerciali, sia per gli enti non commerciali) il reddito medio ordinario è ridotto del 50%;



- l'art. 5-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, rubricato "Immobili con destinazione ad usi culturali", il quale prevede che non concorrono alla formazione del reddito delle persone fisiche e delle persone giuridiche i redditi catastali degli immobili totalmente adibiti a sedi, aperte al pubblico, di musei, biblioteche, archivi, cineteche, emeroteche statali, di privati, di enti pubblici, di istituzioni e fondazioni, quando al possessore non derivi alcun reddito dalla utilizzazione dell'immobile.

ii. Ambito di applicazione delle norme

L'articolo 190, comma 3 del Tuir, come pure l'abrogato articolo 11, c. 2, della l. 30 dicembre 1991, n. 413, non trovano applicazione nei confronti delle società e degli enti commerciali.

L'articolo 37 del Tuir trova applicazione nei confronti dei soggetti Irpef, mentre l'articolo 90 del Tuir trova applicazione nei confronti delle società e degli enti commerciali e l'articolo 144 del Tuir nei confronti degli enti non commerciali. L'articolo 5-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 trova applicazione sia nei confronti delle persone fisiche, sia nei confronti delle società e degli enti commerciali, sia nei confronti degli enti non commerciali.

iii. Natura ed entità dell'agevolazione

Le disposizioni in commento agevolano la determinazione del reddito degli immobili di interesse storico o artistico:

- stabilendo una rendita catastale quanto più possibile contenuta per gli immobili di interesse storico o artistico (art. 190 Tuir);
- stabilendo una riduzione del 50% del reddito medio ordinario per le società e gli enti proprietari di beni immobili di interesse storico o artistico (che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa), consentendo altresì di beneficiare di una maggior deduzione forfettaria dal reddito imponibile (incrementata dal 15% al 35%) derivante dalla locazione degli stessi;
- escludendo dal reddito del contribuente (art. 5-bis D.P.R. 601/73) gli immobili destinati ad usi culturali.

Sembra potersi affermare che sia la natura, sia l'entità di tali agevolazioni siano sufficienti per gli scopi che si prefiggono, per cui tali disposizioni non possono che valutarsi positivamente. Tali agevolazioni sono state anche giudicate in maniera positiva dalla Corte Costituzionale, la quale, con sentenza 28 novembre 2003, n. 346, ha rilevato che «nessun dubbio può sussistere sulla legittimità della concessione di un beneficio fiscale relativo agli immobili di interesse storico o artistico, apparendo tale scelta tutt'altro che arbitraria o irragionevole, in considerazione del complesso di vincoli ed obblighi gravanti per legge sulla proprietà di siffatti beni quale riflesso della tutela costituzionale».

iv. Principali problematiche e ostacoli

Allo stato attuale non si ha contezza di particolari problematiche relativamente alle agevolazioni in commento, anche perché solo recentemente sono state effettuate modifiche significative alla disciplina degli immobili di interesse storico e artistico nelle imposte dirette<sup>38</sup>.

Sembra invece potersi affermare che la diffusione ancora limitata di tali agevolazioni, ed in specie dell'art. 5-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, derivi piuttosto dall'entità degli oneri a cui è sottoposto un proprietario di immobili di interesse storico o artistico non tanto da un punto di vista fiscale quanto in ragione di altri adempimenti ed obblighi.

## **f. Le agevolazioni in tema di imposte indirette**

### *v. Le norme attualmente in vigore*

Con riferimento alle imposte indirette, le principali norme sono sostanzialmente le seguenti:

(i) *imposta sul valore aggiunto*: l'articolo 10, comma 1, n. 22 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito anche "D.P.R. 633/1972"), il quale rende esenti da imposta le prestazioni proprie delle biblioteche, discoteche e simili e quelle inerenti alla visita di musei, gallerie, pinacoteche, monumenti, ville, palazzi, parchi, giardini botanici e zoologici e simili;

(ii) *imposta di registro*: l'art.1 della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, il quale stabilisce aliquote ridotte dell'imposta relativamente al trasferimento di beni culturali;

(iii) *imposte ipotecarie e catastali*: gli articoli 1, c.2, e 10, c.3, i quali dispongono che non sono soggetti ad imposta (rispettivamente all'imposta ipotecaria e all'imposta catastale) i trasferimenti effettuati a favore di determinati soggetti, in linea con quanto disposto ai fini dell'imposta di successione e donazione.

### *vi. Ambito di applicazione delle norme*

L'esenzione ai fini IVA prevista dall'art. 10, c. 1, n. 22 del D.P.R. 633/1972 si applica a tutti i soggetti passivi IVA; occorre notare che le esenzioni hanno tutte carattere oggettivo, e pertanto non ha rilevanza chi è il soggetto che le pone in essere (fermo restando che deve essere un soggetto passivo IVA). Inoltre, si consideri che l'esenzione per le attività culturali menzionate in detta

---

<sup>38</sup> Nel recente passato vi sono stati numerosi contrasti tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti circa il significato da attribuire all'espressione "in ogni caso" contenuta nell'abrogato articolo 11 della l. 413/91, ed in particolare se ciò trovasse applicazione anche nel caso in cui gli immobili di interesse storico o artistico fossero concessi in locazione. Tali contrasti, che hanno comportato un significativo contenzioso, sono stati definitivamente risolti con l'abbandono, da parte dell'Amministrazione finanziaria, con la Circolare 17 gennaio 2006, n. 2/E, della tesi che limitava l'applicazione del citato articolo 11 ai soli immobili non concessi in locazione.

Si ricordano a tal fine le numerose sentenze della Corte di Cassazione, tra cui la n. 2442 del 18 marzo 1999, n. 5740 dell'11 giugno 1999, n. 8038 del 13 giugno 2000, n. 2816 dell'11 febbraio 2005, n. 10327 del 7 maggio 2005, n. 10862 del 23 maggio 2005, nelle quali la Corte esprime l'orientamento che l'espressione "in ogni caso" sia da intendersi come riferita a tutti gli immobili di interesse storico o artistico, a prescindere se essi siano goduti dal proprietario o meno, nonché la già citata sentenza della Corte Costituzionale n. 346 del 28 novembre 2003.

norma sono di derivazione comunitaria, essendo attualmente contenute nell'articolo 132 della Direttiva 2006/112/Ce.

Con riferimento all'ambito di applicazione oggettivo dell'esenzione IVA, occorre considerare che – mentre per le biblioteche o discoteche sono esenti solo le prestazioni “proprie”, ovverosia in sostanza la raccolta, la catalogazione, la consultazione etc. - per quanto riguarda la visita di musei, gallerie etc. sono esenti le prestazioni “inerenti” a tale visita, e la locuzione “inerenti” significa che l'esenzione è di ampia portata e coinvolge tutto ciò che è relativo alla visita, come ad esempio i servizi resi dalle guide e la fornitura di cuffie o altro materiale; non è invece esente da IVA la vendita di cataloghi, stampe o altri oggetti, i quali andranno assoggettati ad IVA secondo la rispettiva aliquota.

Relativamente, invece, alle agevolazioni per il settore della cultura nell'ambito dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale, esse consistono essenzialmente nella riduzione delle aliquote o nell'assoggettamento ad imposta fissa per determinate categorie di beni immobili. Pertanto, tali norme si applicano agli atti per i quali la registrazione deve essere richiesta per quanto concerne l'imposta di registro, alle formalità di trascrizione, iscrizione, rinnovazione e annotazione per l'imposta ipotecaria, e alle volture catastali per quanto riguarda l'imposta catastale.

vii. *Natura ed entità dell'agevolazione*

Imposta sul valore aggiunto

L'esenzione ai fini IVA è dettata dalla volontà di garantire un trattamento più favorevole per l'utilizzatore finale, anche se talvolta l'impossibilità di detrarre dell'imposta assolta sugli acquisti limita la portata dell'agevolazione, in quanto l'onere della mancata detrazione sugli acquisti viene trasferito sull'utilizzatore finale mediante un aumento del prezzo.

L'applicazione dell'imposta sulle donazioni in misura fissa risponde alla medesima logica dell'agevolazione ai fini IVA, ovverosia agevolare il destinatario della prestazione (o, in tal caso, della liberalità). Si consideri peraltro che in caso di donazione – contrariamente a quanto accade per l'esenzione IVA - è detraibile, se alla richiesta di registrazione è esibita la fattura, l'imposta sul valore aggiunto che afferisca alla cessione (art. 56, comma 5 del D.P.R. 346/90).

Imposta di registro

A fronte di una generale aliquota dell'8% per i trasferimenti di beni immobili, l'articolo 1 della Tariffa prevede che l'aliquota debba essere ridotta al 3% se il trasferimento ha per oggetto immobili di interesse storico, artistico e archeologico soggetti alla legge 1° giugno 1939, n. 1089, sempreché l'acquirente non venga meno agli obblighi della loro conservazione e protezione. Inoltre, secondo la nota II) a tale articolo, ai fini dell'applicazione dell'aliquota del 3 per cento la parte acquirente:

a) ove già sussista il vincolo previsto dalla legge 1° giugno 1939, n. 1089, per i beni culturali dichiarati, deve dichiarare nell'atto di acquisto gli estremi del vincolo stesso in base alle risultanze dei registri immobiliari;

b) qualora il vincolo non sia stato ancora imposto deve presentare, contestualmente all'atto da registrare, una attestazione, da rilasciarsi dall'amministrazione per i beni culturali e ambientali, da cui risulti che è in corso la procedura di sottoposizione dei beni al vincolo. L'agevolazione è revocata nel caso in cui, entro il termine di due anni decorrente dalla data di registrazione dell'atto, non venga documentata l'avvenuta sottoposizione del bene al vincolo.

### Imposte ipotecaria e catastale

Le agevolazioni in tema di imposte ipotecarie e catastali sono relative alle ipotesi di successione e donazione in favore di determinati soggetti, e riprendono in sostanza quanto dispone l'articolo 3 del D. Lgs. 31 ottobre 1990 n. 346, secondo cui non sono soggetti all'imposta i trasferimenti a favore, tra gli altri, di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblico interesse.

La modalità applicativa delle agevolazioni in materia di imposte ipotecarie e catastali è quindi analoga a quella relativa ad imposta sulle successioni e donazioni, esaminata nel successivo paragrafo 6, al quale si rinvia.

### viii. *Principali problematiche e ostacoli*

Allo stato attuale non sembrano ravvisarsi particolari problematiche in merito alle disposizioni in commento, se non quelle relative in via generale al meccanismo dell'esenzione IVA che comporta l'indetraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti e la ripercussione di detto onere in via indiretta mediante l'aumento del prezzo di acquisto.

### **d. Le agevolazioni in tema di imposte sulle successioni e donazioni**

#### *i. Le norme attualmente in vigore*

Le norme attualmente in vigore in materia di imposte sulle successioni e donazioni sono le seguenti:

(i) l'art. 3 del D. Lgs. 31 ottobre 1990 n. 346 (Testo unico dell'imposta sulle successioni e donazioni, di seguito anche "TUSD"), secondo cui non sono soggetti all'imposta i trasferimenti a favore, tra gli altri, di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblico interesse;

(ii) l'art. 12 del TUSD, secondo cui non concorrono a formare l'attivo ereditario i beni culturali, a determinate condizioni;

(iii) l'art. 13 del TUSD, secondo cui i beni culturali sono esclusi dall'attivo ereditario se sono stati sottoposti al vincolo ivi previsto anteriormente all'apertura della successione, sono stati assolti i conseguenti obblighi di conservazione e protezione e sono presenti altre condizioni;

(iv) l'art. 25, c. 2 del TUSD, secondo cui se nell'attivo ereditario sono compresi beni immobili culturali di cui all'art. 13, non sottoposti anteriormente all'apertura della successione al vincolo previsto nell'art. 2 della legge 1° giugno 1939, n. 1089, l'imposta dovuta è ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente al cinquanta per cento del loro valore (a talune condizioni);

(v) l'art. 59, c. 1, lett. b del TUSD, secondo il quale l'imposta sulle donazioni è applicata in misura fissa per le donazioni di beni culturali vincolati e per la donazione di ogni altro bene esente da imposta.

ii. *Ambito di applicazione delle norme*

Relativamente all'imposta sulle successioni e donazioni, soggetti passivi di tale imposta sono gli eredi e i legatari (o i chiamati all'eredità) per l'imposta sulle successioni, i donatari per le donazioni e i beneficiari per le altre liberalità.

iii. *Natura ed entità delle agevolazioni*

Imposta sulle successioni

Le agevolazioni relative all'imposta sulle successioni sono principalmente volte a esentare da imposta (o a diminuire in maniera significativa il carico impositivo) i beni culturali in caso di successione.

In particolare, l'articolo 12 prevede che i beni culturali non concorrono a formare l'attivo ereditario, previa le condizioni di cui al successivo articolo 13. Quest'ultimo prevede diverse condizioni:

(i) i beni culturali sono esclusi dall'attivo ereditario se sono stati sottoposti al vincolo ivi previsto anteriormente all'apertura della successione e sono stati assolti i conseguenti obblighi di conservazione e protezione;

(ii) l'erede o legatario deve presentare l'inventario dei beni culturali che ritiene non debbano essere compresi nell'attivo ereditario, con la descrizione particolareggiata degli stessi e con ogni notizia idonea alla loro identificazione, al competente organo periferico del Ministero per i beni culturali e ambientali, il quale attesta per ogni singolo bene l'esistenza del vincolo e l'assolvimento degli obblighi di conservazione e protezione. L'attestazione deve essere presentata all'ufficio del registro in allegato alla dichiarazione della successione o, se non vi sono altri beni ereditari, nel termine stabilito per questa. Contro il rifiuto dell'attestazione è ammesso ricorso gerarchico al Ministro, il quale decide sentito il Consiglio nazionale per i beni culturali ed ambientali; la decisione di accoglimento del ricorso deve essere presentata in copia, entro trenta giorni dalla sua comunicazione, all'ufficio del registro competente, che provvede al rimborso dell'eventuale maggiore imposta pagata;

(iii) l'alienazione in tutto o in parte dei beni di cui sopra prima che sia decorso un quinquennio dall'apertura della successione, la loro tentata esportazione non autorizzata, il mutamento di destinazione degli immobili non autorizzato e il mancato assolvimento degli obblighi prescritti per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato determinano l'inclusione dei beni nell'attivo ereditario.

L'articolo 25 prevede inoltre al comma 2 una particolare disposizione volta ad agevolare la successione di beni immobili culturali anche nel caso in cui questi non siano stati sottoposti al vincolo anteriormente all'apertura della successione.

Tale norma prevede infatti che se nell'attivo ereditario sono compresi beni immobili culturali di cui all'art. 13, non sottoposti anteriormente all'apertura della successione al vincolo previsto nell'art. 2 della legge 1° giugno 1939, n. 1089, l'imposta dovuta dall'erede o legatario al quale sono devoluti è ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente al cinquanta per cento del loro valore.

Anche in tal caso, come per l'agevolazione ex art. 13 sopra descritta,

(i) l'erede o legatario deve presentare l'inventario dei beni per i quali ritiene spettante la riduzione, con la descrizione particolareggiata degli stessi e con ogni notizia idonea alla loro identificazione, al competente organo periferico del Ministero per i beni culturali e ambientali, il quale attesta per ogni singolo bene l'esistenza delle caratteristiche di cui alla legge 1° giugno 1939, n. 1089, e l'attestazione deve essere allegata alla dichiarazione della successione (peraltro, l'accertamento positivo delle caratteristiche di cui alla predetta legge comporta la sottoposizione dell'immobile al vincolo ivi previsto);

(ii) contro il rifiuto dell'attestazione è ammesso ricorso gerarchico al Ministro, il quale decide sentito il Consiglio nazionale per i beni culturali ed ambientali; la decisione di accoglimento del ricorso deve essere presentata in copia, entro trenta giorni dalla sua comunicazione, all'ufficio del registro competente, che provvede al rimborso dell'eventuale maggiore imposta pagata;

(iii) l'alienazione in tutto o in parte dei beni di cui sopra prima che sia decorso un quinquennio dall'apertura della successione, la loro tentata esportazione non autorizzata, il mutamento di destinazione degli immobili non autorizzato e il mancato assolvimento degli obblighi prescritti per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato determinano l'inclusione dei beni nell'attivo ereditario.

L'articolo 3 del TUSD prevede invece che i trasferimenti in favore di determinate categorie di soggetti (tra gli altri, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblico interesse) non siano soggetti ad imposta.

Inoltre, il comma 2 del medesimo articolo prevede che i trasferimenti a favore di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute diversi da quelli sopra menzionati non sono parimenti soggetti ad imposta se sono stati disposti per le medesime finalità. Per usufruire di tale agevolazione, il successivo comma 3 dispone che il beneficiario debba dimostrare, entro cinque anni dall'accettazione dell'eredità o della donazione o dall'acquisto del legato, di avere impiegato i beni o diritti ricevuti o la somma ricavata dalla loro alienazione per il conseguimento delle finalità indicate dal testatore o dal donante, e in mancanza di tale dimostrazione esso è tenuto al pagamento dell'imposta e degli interessi.

### Imposta sulle donazioni

Oltre all'agevolazione di cui all'articolo 3, già esaminata nel precedente paragrafo 6.3.1. a cui si rinvia, l'applicazione dell'imposta sulle donazioni in misura fissa *ex* articolo 59 risponde alla medesima logica dell'agevolazione ai fini IVA, ovverosia agevolare il destinatario della prestazione (o, in tal caso, della liberalità). Si consideri peraltro che in caso di donazione – contrariamente a quanto accade per l'esenzione IVA - è detraibile, se alla richiesta di registrazione è esibita la fattura, l'imposta sul valore aggiunto che afferisca alla cessione (art. 56, comma 5 del D.P.R. 346/90).

#### *iv. Principali problematiche e ostacoli*

Mentre per l'imposta sulle donazioni non si riscontrano particolare problematiche, anche nel caso dell'imposta sulle successioni i principali ostacoli sono di ordine procedurale.

Infatti, la necessità di ottenere l'attestazione da parte del MiBAC, nonché le altre condizioni a cui le agevolazioni in materia di imposta sulle successioni sono sottoposte, rendono particolarmente complessa la possibilità di usufruire delle agevolazioni stesse – pur trovando chiaramente giustificazione nelle particolari finalità di tutela dei beni culturali vincolati.

### **Le agevolazioni in tema di IMU**

#### *i. Le norme attualmente in vigore*

Le agevolazioni in materia di IMU relative al settore della cultura sono principalmente due:

(i) l'articolo 9, comma 8, del D. lgs. 14 marzo 2011 n. 23, che rende applicabile la disciplina già in vigore in materia di ICI (articolo 7 del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504) il quale prevede l'esenzione da imposta per taluni fabbricati;

(ii) l'art. 4, comma 5, lettera b), del D.L. n. 16 del 2 marzo 2012, introdotto in sede di conversione dalla l. 26 aprile 2012, n. 44, che integra l'art. 13, comma 3, del D.L. n. 201 del 6 dicembre 2011 e stabilisce, in luogo delle precedenti agevolazioni, che la base imponibile sia ridotta del 50 per cento per i fabbricati di interesse storico o artistico.

#### *ii. Ambito di applicazione delle norme*

Le agevolazioni in materia di IMU si applicano agli immobili siti nel territorio dello Stato <sup>(39)</sup>.

---

<sup>(39)</sup> E' necessario segnalare che l'applicazione dell'imposta ai soli beni immobili siti in Italia non è espressamente affermata (come invece nella previgente disciplina in materia di ICI) ma è desumibile in via interpretativa, sulla base del fatto che gli immobili esteri, per effetto delle disposizioni di cui al D.L. n. 201 del 2011, sono soggetti all'applicazione di una nuova, specifica imposta patrimoniale, e pertanto è fondato

iii. *Natura ed entità delle agevolazioni*

L'articolo 7 del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, introdotto ai fini ICI ma richiamato nella normativa emanata ai fini dell'IMU, prevede l'esenzione da imposta, *inter alia*, per i fabbricati con destinazione ad usi culturali ai sensi dell'articolo 5-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, nonché i fabbricati utilizzati da enti non commerciali quando tali fabbricati sono in concreto e totalmente destinati allo svolgimento di talune attività, tra cui quelle culturali. Occorre a tal fine notare che l'esenzione spetta anche se l'ente non ne è proprietario, ma lo utilizza in dipendenza di un altro titolo; in questo caso, il beneficiario dell'esenzione è il proprietario del fabbricato o il titolare del diritto reale sullo stesso.

L'art. 4 del D.l. n. 16 del 2012 ha invece abrogato (comma 5-ter) le disposizioni relative alla riduzione nella base imponibile per gli immobili di interesse storico e artistico mediante l'applicazione del valore che risulta applicando i moltiplicatori ICI/IMU alla rendita catastale relativa alla tariffa d'estimo di minore ammontare tra quelle previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è sito il fabbricato, ed al comma 5 ha introdotto, in luogo di tali disposizioni, una riduzione della base imponibile, per i fabbricati di interesse storico o artistico di cui all'articolo 10 del codice di cui al D. Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42, pari al 50 per cento della stessa.

iv. *Principali problematiche e ostacoli*

Non si riscontrano particolari problematiche relativamente alle agevolazioni sopra analizzate.

e. **La devoluzione del c.d. 5 per mille alle attività di tutela, promozione e valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici**

i. *Le norme attualmente in vigore*

L'agevolazione c.d. "5 per mille" fu introdotta a titolo sperimentale a partire dall'anno 2006 dall'articolo 1, comma 337, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, e successivamente prorogata per gli anni successivi. Tale agevolazione è stata oggetto di proroga anche per l'esercizio finanziario 2012, da parte dell'articolo 33, comma 11, della legge 12 novembre 2011, n. 183 <sup>(40)</sup>.

---

ritenere che l'IMU, introdotta contemporaneamente a quest'ultima, abbia esclusivo riguardo agli immobili siti nel territorio dello Stato.

<sup>(40)</sup> Come osservato dall'Amministrazione finanziaria nella Circolare 20 marzo 2012, n. 10/E le disposizioni richiamate consentono, in sostanza, l'applicabilità dell'agevolazione, per l'esercizio finanziario 2012, con le modalità previste dal decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 23 aprile 2010, poi confermate anche per l'esercizio finanziario 2011.



Tale disposizione prevede la possibilità per le persone fisiche di optare, in sede di dichiarazione annuale, per la devoluzione di un quota corrispondente al 5 per mille dell'imposta dovuta a favore di enti che svolgano attività ritenute socialmente meritorie dal legislatore.

Sinora l'agevolazione in commento non aveva interessato, in via di principio, il settore dei beni culturali; tuttavia, l'articolo 23, comma 46, del d.l. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, ha inserito tra le attività che possono essere finanziate con la quota del cinque per mille dell'Irpef quelle di tutela, promozione e valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici.

ii. *Ambito di applicazione delle norme*

Con riferimento agli enti che possono beneficiare, quali destinatari, dell'agevolazione in commento, questi sono individuati nelle seguenti tipologie:

- a) organizzazioni di volontariato;
- b) ONLUS;
- c) APS;
- d) associazioni e fondazioni riconosciute operanti nei settori indicati nell'art. 10, comma 1, lett, a) del D.Lgs. n. 460/1997;
- e) enti di ricerca scientifica e dell'Università;
- f) enti della ricerca sanitaria;
- g) attività sociali svolte dal Comune di residenza del contribuente;
- h) associazioni sportive dilettantistiche riconosciute dal CONI impegnate in attività di rilevante interesse sociale.

Relativamente agli ambiti di attività per i quali è concessa la destinazione dell'agevolazione, in primo luogo la legge n. 183 del 2011 consente di destinare la quota del 5 per mille dell'Irpef, anche per l'esercizio finanziario 2012, alle seguenti finalità:

*«a) sostegno del volontariato e delle altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, e successive modificazioni, nonché delle associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionale, regionali e provinciali previsti dall'articolo 7 della legge 7 dicembre 2000, n. 383, e delle associazioni e fondazioni riconosciute che operano nei settori di cui all'articolo 10, comma 1, lettera a), del citato decreto legislativo n. 460 del 1997;*

*b) finanziamento della ricerca scientifica e dell'università;*

*c) finanziamento della ricerca sanitaria ;*

d) sostegno delle attività sociali svolte dal comune di residenza del contribuente;

e) sostegno delle associazioni sportive dilettantistiche, riconosciute ai fini sportivi dal Comitato olimpico nazionale italiano a norma di legge, che svolgono una rilevante attività di interesse sociale».

Inoltre, il citato d.l. 98 del 2011 ha aggiunto la finalità di «*tutela, promozione e valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici*».

iii. *Natura ed entità dell'agevolazione*

L'agevolazione in commento, come già menzionato, consente di devolvere una quota pari al 5 per mille dell'imposta dovuta a favore di enti che svolgono particolari attività ritenute meritevoli dal legislatore.

Più in dettaglio, per poter beneficiare quali destinatari dell'agevolazione in parola gli enti devono soddisfare un particolare iter, sinteticamente schematizzato *infra* (limitatamente ad alcune tipologie di enti).

<u>Adempimenti Enti del Volontariato</u>	
Termine per l'iscrizione telematica per gli enti del volontariato	7 maggio 2012
Pubblicazione dell'elenco degli enti del volontariato iscritti	14 maggio 2012
Termine per la correzione di errori di iscrizione nell'elenco degli enti del volontariato	20 maggio 2012
Pubblicazione dell'elenco aggiornato degli enti del volontariato iscritti al beneficio	25 maggio 2012
Termine per l'invio delle dichiarazioni sostitutive da parte degli enti del volontariato	30 giugno 2012
Termine dei controlli sulle dichiarazioni sostitutive presentate dagli enti del volontariato	31 dicembre 2012
Pubblicazione degli elenchi degli enti del volontariato ammessi ed esclusi dal beneficio con l'indicazione delle scelte e degli importi	31 marzo 2013

<u>Adempimenti Enti della ricerca scientifica e dell'università</u>	
Termine per l'iscrizione telematica per gli enti della ricerca scientifica	30 aprile 2012

Termine per la correzione di errori di iscrizione nell'elenco degli enti della ricerca scientifica	5 maggio 2012
Trasmissione, da parte del MIUR all'Agenzia delle entrate, dell'elenco degli enti della ricerca scientifica iscritti al beneficio	7 maggio 2012
Pubblicazione dell'elenco degli enti della ricerca scientifica iscritti al beneficio	14 maggio 2012
Termine per l'invio delle dichiarazioni sostitutive da parte degli enti della ricerca scientifica al MIUR	30 giugno 2012
Termine per il controllo, da parte del MIUR, delle dichiarazioni sostitutive presentate dagli enti della ricerca scientifica	30 novembre 2012
Termine per l'invio, da parte del MIUR all'Agenzia delle entrate, degli elenchi degli enti ammessi ed esclusi dal beneficio	31 dicembre 2012
Pubblicazione degli elenchi degli enti della ricerca scientifica ammessi ed esclusi dal beneficio con l'indicazione delle scelte e degli importi	31 marzo 2013

iv. *Principali problematiche e ostacoli allo sviluppo delle erogazioni liberali*

Non si riscontrano ad oggi particolari problematiche nell'applicazione dell'agevolazione in commento – ed anzi, la continua proroga su base annuale di tale istituto, nonché l'estensione dello stesso anche alle attività di tutela, promozione e valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici sembra dimostrare il buon funzionamento dello stesso.

Occorre poi rilevare che la Corte costituzionale, con sentenza 18 giugno 2007, n. 202 ha escluso qualsiasi profilo di illegittimità costituzionale delle norme istitutive dell'agevolazione in discorso, affermando che la sottrazione di somme dall'ammontare complessivo dell'imposta dovuta e la loro destinazione al finanziamento di organizzazioni che perseguono attività meritevoli possono essere ricondotte direttamente alla volontà degli stessi contribuenti (riconoscendo in sostanza all'Erario il solo ruolo di mandatario *ex lege* per l'esecuzione della devoluzione).

f. **Il regime fiscale dei contratti di sponsorizzazione**

i. *Definizione e differenze con il mecenatismo*

Il contratto di sponsorizzazione, classificabile tra i contratti atipici in quanto privo di una specifica regolamentazione in ambito civilistico, può essere definito in sintesi come un contratto in forza del quale una parte (cd. “*sponsor*”) si obbliga ad un *dare* o ad un *facere* nei confronti della controparte (cd. “*sponsee*”) per il finanziamento dell'attività svolta da quest'ultima.

Lo *sponsee* si impegna, a sua volta, ad utilizzare, nello svolgimento di detta attività, il nome, il marchio o un altro segno distintivo riconducibile allo *sponsor*, promuovendone così l'immagine presso il pubblico, e tale attività promozionale può inoltre prevedere che lo *sponsee* tenga

determinati comportamenti di testimonianza a favore del marchio o del prodotto oggetto di veicolazione commerciale.

Alla luce di quanto appena descritto, si comprende che il tratto qualificante del contratto di sponsorizzazione è indubbiamente l'essere un negozio di tipo sinallagmatico; e proprio in ciò consiste la differenza tra la fattispecie in esame e quella del *mecenatismo*, ovverosia nell'insieme di erogazioni liberali che un soggetto elargisce a favore di un altro, affinché questi li destini ad una specifica finalità (tipicamente di ordine culturale o filantropico)<sup>41</sup>.

Il confine tra la sponsorizzazione e il mecenatismo può risultare molto labile sul piano dell'efficacia della strategia comunicativa ed, ovviamente, dipende delle concrete modalità di attuazione delle due iniziative<sup>42</sup>. Tuttavia, dal punto di vista strettamente giuridico, tale distinzione è assai netta: nel primo caso lo sponsee è tenuto in base al contratto ad indicare e - quindi a pubblicizzare - la figura dello sponsor; nel secondo caso, invece, il soggetto destinatario dell'erogazione non assume alcun obbligo giuridicamente rilevante e, in particolare, non è tenuto a dare risalto al contributo ricevuto, ancorché (almeno) una segnalazione rientri nella prassi della cortesia istituzionale. Nel primo caso, quindi, sussiste un nesso sinallagmatico ben individuato; nel secondo, invece, non è dato rinvenire alcun rapporto di tipo corrispettivo<sup>43</sup>.

## ii. *Il contratto di sponsorizzazione e le imposte dirette*

L'elemento della corrispettività - il quale è appunto il tratto qualificante delle sponsorizzazioni - ha indotto dottrina, prassi e giurisprudenza dominanti a configurare la fattispecie in parola come una peculiare ipotesi di spesa pubblicitaria, con le conseguenti implicazioni ai fini delle imposte sui redditi. In particolare, da tale qualificazione ai fini delle imposte sui redditi deriverebbe la piena deducibilità del relativo costo, ai sensi dell'art. 108, comma 2, primo periodo del TUIR: tale norma dispone infatti che le spese di pubblicità e di propaganda sono deducibili nell'esercizio in cui sono sostenute oppure in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi.

Occorre tuttavia considerare che tale inquadramento, sinora ritenuto pacifico, ha conosciuto un recentissimo *revirement* giurisprudenziale a seguito della sentenza di Cassazione n. 8679 del 15 aprile 2011 (anche se occorre sottolineare che il recente arresto giurisprudenziale ad oggi è isolato).

---

<sup>41</sup> Si veda a tal fine il contributo di FIDONE G., *L'intervento privato nel settore dei beni culturali: dalle sponsorizzazioni a nuovi modelli di partenariato pubblico privato*, par. 5.1, in questa stessa opera.

<sup>42</sup> Rileva inoltre FIDONE G., *L'intervento privato, cit.*, par. 5.1, come tratto comune dei due strumenti sia anche il mantenimento della tradizionale divisione di ruoli tra soggetto pubblico e soggetto privato, in ragione del fatto che il secondo si limita a finanziare il primo, il quale mantiene tutte le sue prerogative in merito alla tutela, valorizzazione e gestione del bene.

<sup>43</sup> Si veda anche FIDONE G., *L'intervento privato, cit.*, par. 5.2 (con particolare riferimento alle sponsorizzazioni nelle quali sono coinvolte le Pubbliche Amministrazioni), par. 5.3 per quanto concerne la disciplina della sponsorizzazione nel settore dei beni culturali, e par. 5.4 con riferimento alla sponsorizzazione nel codice dei contratti pubblici (ed alla sponsorizzazione mediante cui un privato paga un corrispettivo non in denaro bensì consistente in lavori pubblici, servizi o forniture alla Pubblica Amministrazione).

Con la pronuncia citata, la Cassazione ha qualificato le spese di sponsorizzazione nel novero delle spese di rappresentanza, con ricadute impositive assai più onerose per contribuenti interessati: infatti, qualificare tali spese come “di rappresentanza” comporta che la deduzione dei costi di sponsorizzazione dal reddito non sia integrale bensì limitata, ai sensi dell’art. 108, comma 2, periodi secondo e terzo del TUIR; tali norme dispongono infatti che le spese di rappresentanza sono deducibili nei periodi d’imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze, il che comporta una sostanziale indeducibilità parziale di dette spese.

iii. *Il contratto di sponsorizzazione e le imposte indirette*

Come già descritto in precedenza, il contratto di sponsorizzazione è un negozio di tipo sinallagmatico, e in ragione di ciò tale contratto integra il presupposto oggettivo IVA, vista l’esistenza di obbligazioni negoziali corrispettive. Al contrario, si ricorda come l’effettuazione di erogazioni liberali non sia soggetta ad IVA (stante l’assenza del sinallagma), anche se può essere in via di principio soggetta ad imposta sulle donazioni (si veda a tal fine nel prosieguo).

L’orientamento secondo cui il contratto di sponsorizzazione è rilevante ai fini IVA è del tutto pacifico, sia nella dottrina sia nella stessa prassi dell’Amministrazione finanziaria. A tal fine si segnala la Risoluzione n. 88/E dell’11 luglio 2005, la quale conferma espressamente la sussistenza del presupposto oggettivo del tributo stante “*la natura onerosa dell’accordo; l’esistenza di prestazioni contrapposte tra lo sponsor e il soggetto sponsorizzato; la realizzazione di una pubblicità per lo sponsor*”, e conclude per l’assoggettabilità ad aliquota IVA ordinaria del 20% (oggi 21%) giacché “*la sponsorizzazione, pur distinguendosi dall’ordinario contratto di pubblicità, costituisce comunque una forma atipica di pubblicità commerciale, attività considerata, ai sensi dell’art. 4, quinto comma, lett. i), del D.P.R. n. 633/1972, «in ogni caso commerciale» ancorché eseguita da enti pubblici. Concretizzando l’attività di sponsorizzazione in esame un’attività di natura commerciale, sorge in capo all’ente il presupposto soggettivo, richiesto dall’art. 4, quarto comma, del D.P.R. n. 633/1972, secondo cui per gli enti non commerciali si considerano effettuate nell’esercizio di impresa soltanto le prestazioni di servizi rese nell’esercizio di attività commerciali*”.

Inoltre, è significativo notare come parzialmente diverso sia l’inquadramento ai fini IVA di una particolare tipologia di sponsorizzazione, ovverosia l’ipotesi in cui lo sponsor corrisponda allo sponsee non una somma di denaro, ma beni o servizi afferenti all’attività svolta da quest’ultimo (cd. sponsorizzazione “tecnica”).

In tal caso, quindi, il reciproco scambio tra prestazione e controprestazione tra i soggetti va ricondotto ai fini fiscali nell’alveo delle operazioni permutative, le quali sono espressamente disciplinate ai fini IVA dall’art. 11 del D.P.R. n. 633/1972; tale norma prevede la tassazione separata delle prestazioni rese, da un lato, dallo sponsor e, dall’altro, dal soggetto sponsorizzato. In tale fattispecie, la base imponibile di ciascuna operazione è costituita dal “valore normale” del bene o servizio scambiato (e non, invece, del bene o servizio ricevuto), mentre il momento impositivo coincide con l’effettuazione, in ordine di tempo, della seconda operazione, costituendo questa il corrispettivo della prima.

In altri termini, quindi, il negozio di sponsorizzazione va suddiviso, ai fini dell'imposta, nelle due distinte prestazioni di cui si compone, ciascuna delle quali assume rilevanza (previo il fatto che risultino integrati i presupposti ordinari del tributo). Resta fermo che il duplice assoggettamento all'imposta opera se lo scambio viene effettuato tra due soggetti passivi; se difettano per uno di essi i sopraddetti presupposti impositivi, la singola prestazione è fuori campo IVA.

iv. *Osservazioni conclusive*

Da quanto descritto nei paragrafi che precedono ben si comprende che l'utilizzo del contratto di sponsorizzazione in luogo dell'effettuazione delle erogazioni liberali può comportare alcune problematiche sia per lo sponsee, sia per lo sponsor (soprattutto, per quest'ultimo, non tanto attualmente quanto in prospettiva).

Il problema attualmente di maggior rilievo per lo sponsee è relativo all'applicazione dell'IVA su quanto ricevuto a titolo di sponsorizzazione, specialmente nel caso in cui le prestazioni erogate dallo sponsee siano esenti ai fini IVA, con conseguenze rilevanti sulla detraibilità dell'IVA da parte dello sponsee (caso invero frequente, dato che, come indicato anche nel precedente paragrafo 5.1, tra le prestazioni esenti ai fini IVA vi sono le prestazioni proprie delle biblioteche, discoteche e simili e quelle inerenti alla visita di musei, gallerie, pinacoteche, monumenti, ville, palazzi, parchi, giardini botanici e zoologici e simili).

Relativamente allo sponsor, non vi sono particolari problematiche nell'utilizzo del contratto di sponsorizzazione, che anzi viene preferito al mecenatismo in quanto più flessibile e più vantaggioso anche sotto il profilo tributario. Tuttavia, occorre considerare che l'utilizzo del contratto di sponsorizzazione potrebbe divenire in prospettiva meno conveniente nel caso in cui l'orientamento recentemente espresso dalla Corte di Cassazione, che ha in sostanza attribuito alle spese per la sponsorizzazione il regime fiscale delle spese di rappresentanza (si veda il precedente paragrafo 8.2), si consolidasse in futuro, poiché tale disciplina fiscale renderebbe indubbiamente più onerosi i contratti di sponsorizzazione.

**g. Le norme in materia di fiscalità della cultura e dei beni culturali nei più recenti provvedimenti legislativi**

**Decreto legge 09/02/2012 n. 5**

Art. 42 Razionalizzazione delle misure di sostegno finanziario per gli interventi conservativi sui beni culturali - In vigore dal 7 aprile 2012

1. All'articolo 31 del codice dei beni culturali e del paesaggio, di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, dopo il comma 2 è aggiunto il seguente:

«2-bis. L'ammissione dell'intervento autorizzato ai contributi statali previsti dagli articoli 35 e 37 è disposta dagli organi del Ministero in base all'ammontare delle risorse disponibili, determinate annualmente con decreto ministeriale, adottato di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze.». [76

Art. 43 Semplificazioni in materia di verifica dell'interesse culturale nell'ambito delle procedure di dismissione del patrimonio immobiliare pubblico - In vigore dal 7 aprile 2012

1. Al fine di accelerare i processi di dismissione e valorizzazione del patrimonio immobiliare pubblico di cui all'articolo 6 della legge 12 novembre 2011, n. 183, all'articolo 66 del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, all'articolo 27 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e agli articoli 307, comma 10, e 314 del codice dell'ordinamento militare, di cui al decreto legislativo 15 marzo 2010, n. 66, nel rispetto delle esigenze di tutela del patrimonio culturale, con decreto non avente natura regolamentare del Ministro per i beni e le attività culturali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, da adottarsi entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, sono definite modalità tecniche operative, anche informatiche, idonee ad accelerare le procedure di verifica dell'interesse culturale di cui all'articolo 12, del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, e successive modificazioni, recante il Codice dei beni culturali e del paesaggio. [77]

2. Le Amministrazioni provvedono all'attuazione del presente articolo con le risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente, senza nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica.

Art. 44 Semplificazioni in materia di interventi di lieve entità - In vigore dal 7 aprile 2012

1. Con regolamento da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, entro un anno dalla data di entrata in vigore del presente decreto, su proposta del Ministro per i beni e le attività culturali, d'intesa con la Conferenza unificata, salvo quanto previsto dall'articolo 3 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, sono dettate disposizioni modificative e integrative al regolamento di cui all'articolo 146, comma 9, quarto periodo, del codice di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, e successive modificazioni, al fine di precisare le ipotesi di interventi di lieve entità, nonché allo scopo di operare ulteriori semplificazioni procedurali, ferme, comunque, le esclusioni di cui agli articoli 19, comma 1, e 20, comma 4, della legge 7 agosto 1990, n. 241, e successive modificazioni.

***Beni culturali e forme di agevolazione fiscale: criticità del sistema attuale e possibili prospettive di miglioramento***

*di*  
**Francesca Staffieri**

**SOMMARIO: 1. Definizione di Beni Culturali, di arte e cultura; 2. Le tipologie di intervento in ambito fiscale; 3. Analisi fattuale e normativa; 4. I principali elementi di criticità della normativa vigente; 5 Soluzioni proposte**

Cos'è la cultura? Cos'è l'arte? E come possono essere definiti "i beni culturali"?

Quale parte gioca la "leva fiscale" nell'incentivazione all'investimento da parte di privati (siano essi imprese o liberi cittadini) in questo settore? Ed è sufficiente normativizzare un'agevolazione al fine di promuovere determinati tipi di spesa in tale ambito?

E ancora: in epoca di tagli alla spesa pubblica, risulta concepibile (e compatibile con il dettato costituzionale ed i principi generali del sistema) che lo Stato si faccia carico, tramite le agevolazioni fiscali, di promuovere la cultura presso i privati cittadini?

L'analisi che segue, lungi dal rappresentare una rassegna di disposizioni relative alla tutela e valorizzazione dei beni culturali in ambito costituzionale<sup>44</sup>, ovvero alle agevolazioni fiscali applicabili al settore dei beni culturali<sup>45</sup>, si propone di individuare alcune macrocategorie di intervento nell'ambito delle disposizioni agevolative (che ambiscono ad essere quelle) maggiormente rilevanti nel sistema tributario italiano, al fine di verificarne il grado di efficienza e proporzionalità rispetto allo scopo ed, eventualmente, proporre eventuali modifiche o integrazioni laddove si ritenga esista un margine di miglioramento nel sistema.

### **1) Definizione di Beni Culturali, di arte e cultura**

Nel definire i Beni Culturali, l'arte e la cultura ai fini della ricerca in oggetto riteniamo non si possa prescindere da un duplice e contestuale riferimento normativo:

- alla nostra Carta Costituzionale ed
- al Codice dei Beni Culturali e del Paesaggio, di cui al D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42 (il Codice).

---

<sup>44</sup> Per una cui ampia disamina si rinvia al contributo di MAZZONCINI M., *La definizione dei ruoli dei soggetti pubblici e privati nel settore culturale alla luce del vigente quadro normativo costituzionale*, in questa stessa opera.

<sup>45</sup> Per una cui estensiva trattazione si rinvia al contributo di FRANCO A., *Gli investimenti in cultura: l'attuale normativa fiscale e le principali problematiche*, in questa stessa opera.



Tali fonti normative devono essere confrontate con le disposizioni fiscali vigenti in materia di agevolazioni, al fine di verificare se ed in quale misura la definizione utilizzata in tali sedi vi corrisponda, ovvero se ne differisca in modo rilevante.

*i. Le disposizioni di rango costituzionale*

Quanto alle disposizioni contenute nella Costituzione della Repubblica Italiana<sup>46</sup>, vengono in rilievo gli articoli 9, 117 e 118.

L'art. 9, in particolare, recita: “*La Repubblica promuove lo sviluppo della cultura e la ricerca scientifica e tecnica. Tutela il paesaggio e il patrimonio storico artistico della nazione*”, sancendo così l'obbligo di tutela e promozione (a) della cultura e (b) del patrimonio culturale e artistico da parte dello Stato come principio fondamentale. Si tratta di una norma programmatica, relativa all'esercizio di una funzione che il costituente ha ritenuto essenziale, anche in un'ottica di sviluppo ed elevazione culturale della collettività<sup>47</sup>.

Delimitato così genericamente l'obiettivo primario, il legislatore, al successivo articolo 117, determina le modalità (*rectius*: le competenze) con cui tale attività di tutela e promozione deve essere esercitata, sancendo una potestà normativa concorrente tra Stato e Regioni<sup>48</sup> “*per la valorizzazione dei beni culturali [e ambientali] e la promozione e organizzazione di attività culturali*”, ed affidando lo svolgimento delle *funzioni amministrative* ai Comuni (salvo che, per assicurarne l'esercizio unitario, le stesse siano conferite a Province, Città metropolitane, Regioni e Stato, “*sulla base dei principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza*”). Allo Stato spetta, ai sensi dell'articolo 118, disciplinare con propri atti legislativi “*forme di intesa e coordinamento nella materia della tutela dei beni culturali*”.

La Carta Costituzionale non specifica cosa si debba intendere per “beni culturali o artistici” né per “iniziative culturali” o “cultura” o “arte” in genere, limitandosi a sancire la tutela e la promozione della cultura e del patrimonio artistico e culturale della nazione, ed opera così un rinvio implicito ma necessario ad altri comparti dell'ordinamento giuridico al fine di fornirne una definizione compiuta.

---

<sup>46</sup> E limitatamente allo specifico ambito di analisi di cui al presente contributo (per un'analisi più generale della normativa costituzionale in materia si veda MAZZONCINI M., *La definizione dei ruoli dei soggetti pubblici e privati nel settore culturale alla luce del vigente quadro normativo costituzionale* cit..

<sup>47</sup> Cfr. MERUSI F., *Commento all'art. 9 della Costituzione*, in SCIALOJA A.- BRANCA G. (a cura di), *Commentario della Costituzione*, Bologna-Roma, 1975, pag. 434; MARINI F.S., *Lo statuto costituzionale dei beni culturali*, Milano, 2020, pag. 183; N. Ai cardì, *L'ordinamento amministrativo dei beni culturali. La sussidiarietà nella tutela e nella valorizzazione*, Torino, 2002, pag. 29; CARPENTIERI P., *Tutela e valorizzazione dei beni culturali*, Commento alla Sentenza della Corte Costituzionale 28 marzo 2003, n. 94, in *Urbanistica e Appalti* n. 9/2003, pag. 1015.

<sup>48</sup> Per un'analisi delle differenze esistenti tra la funzione di “tutela” e quella di “valorizzazione”, e delle conseguenze che ne derivano in ambito costituzionale (e di riparto di competenze) ed amministrativo (in particolare per ciò che concerne i limiti “economici” alle attività di valorizzazione del patrimonio culturale latamente inteso) si rinvia al già citato CARPENTIERI P., *Tutela e valorizzazione dei beni culturali* cit.; si vedano inoltre VERONELLI M., *Il project financing nei beni culturali*, commento alla sentenza del TAR dell'Emilia Romagna, sez. I, 4 dicembre 2007, n. 618, in *Giornale di Diritto Amministrativo*, n. 7/2008, pag. 761; MARASCO A.L., *La redditività del patrimonio culturale: risorsa o pregiudizio?*, in *Urbanistica e Appalti*, n. 8/2008, pag. 137.

ii. *La definizione di “beni culturali” fornita dal Codice dei Beni Culturali e del Paesaggio*

Ai fini della presente trattazione, per quanto concerne i beni culturali si ritiene di poter fare utile riferimento agli articoli 2 e 12 del Codice dei Beni Culturali e del Paesaggio<sup>49</sup> i quali stilano un vero e proprio elenco dei beni che possano essere ricompresi in detta definizione. L'elenco è lungo e dettagliato (oltre ad essere già stato oggetto di analisi in un precedente contributo di questa stessa opera) così che non si ritiene di particolare utilità pratica ai fini del presente lavoro riesaminarne i contenuti comma per comma; tuttavia, tramite un procedimento di “astrazione” dal livello di dettaglio della definizione legislativa, ci sembra si possa giungere ad una definizione generale di beni culturali (ai sensi del suddetto Codice) come quelle “ *cose mobili e immobili* ”, ovvero universalità di esse, che risultino di particolare interesse culturale, storico, artistico e così via, e che per questo siano sottoposte a vincoli, ovvero al rispetto di normative particolarmente restrittive circa il loro utilizzo e la loro disposizione.

iii. *Il “patrimonio culturale immateriale”*

Non si ritrovano, invece, definizioni normative - in ambito domestico - di arte e cultura, o di iniziative e attività culturali o artistiche, pur essendo chiara l'intenzione del Costituente di tutelare tali espressioni della personalità al pari dei beni materiali che le incorporano. Ed invero, per esclusione, si dovrebbe ritenere che la definizione di arte e cultura in generale (e quindi non comprensiva dei beni culturali ed artistici come sopra identificati) copra tutto ciò che può essere considerato meritevole di tutela per un particolare livello di pregio culturale, artistico, architettonico ecc., ma che non è incorporato in alcun bene materiale.

Ci sembra, a questi fini, pertinente il richiamo alla definizione di “*bene culturale immateriale*” fornita dalla Convenzione di Parigi sulla Salvaguardia dei Beni Immateriali dell'Umanità<sup>50</sup>, il cui articolo 2 dispone che per patrimonio culturale immateriale si intendono le prassi, le rappresentazioni, le espressioni, le conoscenze, il know-how (cioè le abilità operative) - come pure gli strumenti, gli oggetti, i manufatti e gli spazi culturali associati agli stessi - che le comunità, i gruppi e, in alcuni casi, gli individui riconoscono come parte del loro patrimonio culturale. Tra le forme ed i settori in cui trova manifestazione il “patrimonio culturale immateriale” sono enunciate tradizioni ed espressioni orali, ivi compreso il linguaggio, quale “veicolo” del patrimonio culturale immateriale; le arti dello spettacolo; le consuetudini sociali, gli eventi rituali e festivi; le conoscenze pratiche riguardanti la natura e l'universo e l'artigianato tradizionale.

iv. *Il concetto di “arte e cultura” nella dottrina*

---

<sup>49</sup> Per semplicità di trattazione, in relazione all'individuazione dei beni culturali ai sensi del Codice dei Beni Culturali e del Paesaggio, si rinvia al contributo di MAZZONCINI M., *La definizione dei ruoli dei soggetti pubblici e privati nel settore culturale alla luce del vigente quadro normativo costituzionale*, cit..

<sup>50</sup> Ratificata dall'Italia con Legge 27 Settembre 2007, n. 167.

La definizione appena riportata ci sembra, peraltro, non discostarsi eccessivamente dalle principali elaborazioni dottrinarie svolte a proposito del concetto di cultura latamente inteso, e quindi comprensivo delle espressioni artistiche e letterarie. In particolare, si fa qui riferimento alla definizione di Leslie A. White (1969), il quale riprende la definizione di Edward Tylor, secondo cui “*la cultura è quel complesso che include in sé conoscenza, credenza, arte, morale, legge, usanza ed ogni altra capacità e abitudine acquisita dall’uomo quale membro della società*”. Anche il dizionario enciclopedico Treccani definisce la cultura come “*l’insieme delle cognizioni intellettuali di cui è dotata una persona*”, distinguendola dall’erudizione, in quanto non semplice accumulo di nozioni ma rielaborazione, non solo intellettuale e spirituale delle conoscenze acquisite, che si traduce nella formazione della personalità morale dell’uomo<sup>51</sup>.

“*Insieme delle cognizioni intellettuali*” e rielaborazione soggettiva ed innovativa delle stesse, quindi, da un lato.

Dall’altro, esiste un’ulteriore definizione di cultura, in senso antropologico, come l’insieme delle manifestazioni della vita materiale, sociale e spirituale di un popolo<sup>52</sup>.

Per riassumere, ci sembra che la definizione di cultura (inclusiva dell’arte come forma di espressione culturale) sia efficacemente riassunta nella seguente formula “*La cultura in senso lato può essere considerata come l’insieme degli aspetti spirituali, materiali, intellettuali ed emozionali unici nel loro genere che contraddistinguono una società o un gruppo sociale. Essa non comprende solo l’arte e la letteratura, ma anche i modi di vita, i diritti fondamentali degli esseri umani, i sistemi di valori, le tradizioni e le credenze*”<sup>53</sup>, e che la stessa sia - nei suoi elementi essenziali - corrispondente alla definizione di “patrimonio culturale immateriale” fornita in sede di Convenzione di Parigi<sup>54</sup>.

v. *I beni culturali (materiali e immateriali) come oggetto delle principali disposizioni agevolative in materia di imposte sui redditi*

---

<sup>51</sup> La difficoltà di definire in senso univoco la cultura è testimoniata anche dalla ricerca di Kluckhohn-Kroeber (*Cultura. Una rassegna critica dei concetti e delle definizioni*, 1952) che elenca più di duecento definizioni diverse del termine.

<sup>52</sup> Una definizione più completa di cultura, in senso antropologico e in contrapposizione alla natura dell’uomo, è quella di Edgar Morin, che la definisce “*l’insieme di abitudini, costumi, pratiche, saper fare, saperi, regole, norme, divieti, strategie, credenze, idee, valori, miti che si perpetua di generazione in generazione, si riproduce in ciascun individuo*” tramite l’educazione (Cfr. Piero di Giorni, *Il nesso tra politica e cultura e l’urgenza di una politica culturale*, reperibile all’indirizzo web <http://www.vicoacitillo.net/alexanderplatz/nesso.pdf>).

<sup>53</sup> Cfr. Conferenza mondiale sulle politiche culturali, Rapporto finale della conferenza internazionale organizzata dall’UNESCO a Città del Messico dal 26 luglio al 6 agosto 1982, pubblicato dalla Commissione UNESCO tedesca - Monaco di Baviera: K. G. Saur 1983 (Rapporti delle conferenze dell’UNESCO, n. 5), p. 121.

<sup>54</sup> In merito alla postulata ricomprensione nell’ambito della tutela legislativa dei beni culturali che abbiamo definito “immateriali”, si vedano S. Cattaneo, *I beni e le attività culturali*, vol. XXXIII del Trattato di Diritto Amministrativo diretto da G. Santaniello, a cura di A. Catalani e S. Cattaneo, Padova, 2002; S. Cassese, *I beni culturali da Bottai a Spadolini*, in *l’Amministrazione dello Stato*, Milano, 1976, pag. 179. Si vedano anche M. Aini - M. Fiorillo, *I beni culturali*, in S. Cassese (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo*, Milano, 2000, pag. 1066; G. Severini, *Il concetto di “bene culturale”*, in *La nuova tutela dei beni culturali*, a cura di P.G. Ferri - T. Alibrandi, Milano, 2001, pag. 42.

Se rivolgiamo ora la nostra attenzione alle disposizioni nazionali in materia di agevolazioni fiscali<sup>55</sup> al sostegno economico all'arte ed alla cultura, ci sembra che il loro ambito applicativo non si discosti di molto dalle definizioni appena considerate. In particolare, si fa qui riferimento alle norme agevolative in materia di imposte sui redditi relative alle erogazioni liberali (in denaro o - in alcuni casi - in natura) a favore di soggetti qualificati, finalizzate sostanzialmente alle seguenti attività:

(a) lo svolgimento o la promozione di attività di studio, ricerca o di documentazione di rilevante valore culturale o artistico, effettuate per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle **cose** indicate nell'articolo 2 del decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490 e nel decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409, ivi comprese le erogazioni effettuate per l'organizzazione di **mostre** e di **esposizioni**, che siano **di rilevante interesse scientifico o culturale, delle cose anzidette**, e per gli **studi** e le **ricerche** eventualmente a tal fine necessari (art. 100 comma 2 lett. f del Tuir);

(b) la realizzazione di **programmi culturali** nei settori dei **beni culturali** e dello **spettacolo**<sup>56</sup>, individuati con apposito decreto ministeriale (art. 100 comma 2 lett. m del Tuir);

(c) la tutela, la promozione e la valorizzazione dei **beni di interesse artistico, storico e paesaggistico** di cui al D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42 (art. 14 Tuir), ovvero

(d) l'**organizzazione** e la **realizzazione di attività culturali finalizzate alla manutenzione, la protezione o il restauro di beni di rilevante interesse culturale**, autorizzate dal ministero<sup>57</sup>.

Ebbene, ci sembra che le attività "finanziate" tramite risorse erogate da parte dei privati (individui e imprese) ed agevolate per disposizione di legge ricomprendano sia quelle finalizzate alla valorizzazione del patrimonio culturale e artistico "materiale" (di cui al Codice dei Beni Culturali), che, più in generale, le iniziative di carattere culturale o artistico, ovvero relative al campo dello spettacolo, che potrebbero ben rientrare nella definizione di "patrimonio culturale immateriale"<sup>58</sup>. Non si riscontra quindi, a nostro parere, alcuna sostanziale differenza terminologica quanto alla definizione dell'ambito di intervento.

---

<sup>55</sup> Per alcune considerazioni di carattere generale in tema di qualificazione di tali disposizioni come agevolative, si veda *infra*, in questo stesso documento.

<sup>56</sup> Non possiamo non rilevare, a questo riguardo, che la disposizione di cui all'articolo 100, comma 2, lett. m) sembra almeno in parte sovrapporsi alla previsione di cui allo stesso articolo 100, comma 2, lett. f), il quale prevede la deducibilità parziale delle erogazioni liberali eseguite nell'ambito di attività finalizzate allo sviluppo ed alla produzione di iniziative in ambito spettacolistico; probabilmente le due disposizioni, molto diverse anche quanto al limite di deduzione, meriterebbero di essere coordinate così da evitare sovrapposizioni o mancati utilizzi, spesso dovuti alla scarsa chiarezza normativa.

<sup>57</sup> Attività più genericamente legate all'ambito della cultura e dello spettacolo sono ugualmente agevolate ai sensi di altre norme, che sembrano tuttavia non assumere rilievo centrale (si pensi alla deduzione di cui all'articolo 100, comma 2, lett. f del Tuir per le attività relative allo spettacolo, ovvero alla più generica deducibilità delle erogazioni effettuate a favore delle ONLUS di cui allo stesso articolo 100, comma 2, lett. h, o ancora al credito d'imposta per il cinema di cui all'articolo 1, commi da 325 a 340 della L. 24 dicembre 2007, e così via).

<sup>58</sup> Tale estensione definitoria non è riscontrabile in materia di imposte d'atto e sul patrimonio, per ovvi motivi legati alla natura ed al presupposto dell'imposta (consistente nella disponibilità di un dato bene materiale di particolare pregio artistico o culturale, ovvero nell'effettuazione di atti giuridici relativi a tali beni). Ciò non esclude, tuttavia, che la finalità agevolativa della norma fiscale non possa essere (e non sia di fatto) limitata ai soli beni materiali, ma ricomprenda anche le espressioni artistiche e culturali immateriali, secondo quanto sopra detto.

E' su queste necessarie premesse che si procederà nell'analisi degli strumenti di incentivazione fiscale ai beni culturali ai fini del presente documento.

## 2) Le tipologie di intervento in ambito fiscale

Definito l'ambito "oggettivo" della trattazione, può tracciarsi una sostanziale linea di confine tra:

- (i) le norme "di sistema", le quali pur non disponendo in modo specifico in materia di beni culturali – e non essendo certo dirette ad agevolare tale settore – permettono comunque di ritrarre un vantaggio fiscale dall'investimento in arte e cultura, sotto forma di minor imponibile, e
- (ii) le norme che potremmo definire (per il momento, e salvo quanto si dirà più appresso) agevolative, ossia quelle che concedono esenzioni, stabiliscono limitazioni impositive in relazione a determinate imposte (si pensi alle agevolazioni in materia di imposta di registro o di ICI), o dispongono deduzioni e detrazioni dalle imposte sui redditi per i soggetti che erogano somme destinate al finanziamento di specifici progetti. Si precisa che l'attenzione nel presente lavoro sarà peraltro rivolta prevalentemente alle disposizioni del Testo Unico delle Imposte sui Redditi o contenute in leggi speciali (sopra citate) che determinano deduzioni e detrazioni d'imposta.

### *vi. Le norme "di sistema"*

Nella prima categoria rientrano le disposizioni che dettano i principi generali in materia di deducibilità dei costi nell'ambito della determinazione del reddito d'impresa (si fa in particolare riferimento alle norme relative ai principi di certezza, inerenza e competenza temporale, le quali condizionano nell'*an* e nel *quantum* la determinazione del reddito imponibile delle imprese commerciali), nonché le disposizioni normative che presidiano alla determinazione del reddito di lavoro autonomo.

Le stesse, collocate nel *corpus* del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (o TUIR, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1987, n. 916) costituiscono il primo e necessario riferimento per l'operatore che voglia confrontarsi con strumenti di mecenatismo non "normativizzati", ed in particolare con il contratto di "sponsorizzazione"<sup>59</sup> o con altre forme di "compartecipazione" ai costi relativi alla tutela ed alla promozione dell'arte e della cultura. In tali fattispecie, il soggetto intenzionato ad effettuare versamenti o contributi a favore della cultura (ovvero di determinate forme o di particolari eventi culturali o artistici) accede ad un duplice vantaggio - senza peraltro, nella maggior parte dei casi, essere sottoposto a particolari vincoli di carattere "burocratico". Il primo, di carattere eminentemente economico, si realizza in termini di deduzione del costo connesso all'operazione posta in essere, e conseguente riduzione del proprio reddito imponibile e

---

<sup>59</sup> Il contratto di sponsorizzazione risulta, ad oggi, la forma di mecenatismo più utilizzata; per un'analisi più approfondita sia delle tematiche fiscali che giuridico-amministrative dello stesso, si vedano i contributi di FRANCO A., *Gli investimenti in cultura: l'attuale normativa fiscale e le principali problematiche*, e FIDONE G., *L'intervento privato nel settore dei beni culturali: dalle sponsorizzazioni ai nuovi modelli di partenariato pubblico-privato*, in questa stessa opera.

dell'imposta da pagare. Il secondo appare invece legato all'ambito della comunicazione, e consegue al ritorno in termini di immagine, alla pubblicità (e quindi al maggior fatturato atteso in prospettiva) riveniente dalla spesa, che può così qualificarsi come vero e proprio investimento.

In questo scenario, pertanto, il vantaggio relativo alla deduzione piena del costo ai fini della determinazione del proprio reddito imponibile è vincolato esclusivamente al rispetto delle menzionate disposizioni generali, ed in particolare:

(i) del principio di inerenza del costo rispetto all'attività esercitata, secondo il quale la deduzione delle spese e degli altri componenti negativi di reddito è ammessa se e nella misura in cui si riferiscano ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi<sup>60</sup>, ovvero, più genericamente, a quelli sostenuti nell'esercizio dell'arte o della professione, nonché

(ii) del principio di imputazione temporale specificamente dettato per le singole categorie di reddito (principio di competenza ovvero di cassa, rispettivamente applicabili ai soggetti titolari di reddito d'impresa ed ai lavoratori autonomi).

Tali norme non limitano in alcun modo (né quantitativamente né tramite imposizione di vincoli amministrativi o burocratici) il vantaggio fiscale ritraibile dalla "spesa" in progetti di carattere artistico o culturale: le stesse, infatti, non essendo teleologicamente finalizzate ad incentivare iniziative di questo genere, ma essendo volte soltanto a regolamentare uno degli aspetti tipici dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo (ossia la deduzione dei costi sostenuti per finalità di comunicazione) non necessitano di alcun controllo quanto al raggiungimento di un determinato scopo.

#### *vii. Le norme agevolative*

Nella seconda categoria rientrano, invece, le disposizioni che consentono di ottenere un risparmio fiscale "direttamente legato" all'investimento o alla spesa in progetti di carattere artistico o culturale, sotto forma di deduzioni o detrazioni d'imposta.

Al contrario delle norme generali, queste ultime stabiliscono limiti e condizioni per l'ottenimento dell'agevolazione, essendo rivolte ad uno scopo specifico il cui raggiungimento il legislatore ha ritenuto di dover "tutelare" in sede di controllo (preventivo o successivo), anche tramite l'imposizione di sanzioni<sup>61</sup>.

Prima di entrare nel merito della trattazione, riteniamo opportuno effettuare alcune brevi considerazioni sulla compatibilità di tali norme con i precetti costituzionali, sia di portata extrafiscale che specifici della materia del diritto tributario, ed in particolare al rispetto del principio di capacità contributiva di cui all'articolo 53 della Costituzione, e dei principi di generalità e progressività dell'imposizione che vi sono impliciti. E' evidente, infatti, che le agevolazioni tributarie, tecnicamente intese, comportano una deroga rispetto al trattamento "ordinario" previsto per determinate fattispecie, ossia una "deviazione" da una fattispecie

---

<sup>60</sup> C.d. principio di inerenza, di cui agli articoli 54 e 109 del TUIR.

<sup>61</sup> Le disposizioni agevolative brevemente menzionate nell'ambito del presente contributo sono analiticamente esaminate nel contributo di FRANCO A., *Gli investimenti in cultura: l'attuale normativa fiscale e le principali problematiche*, in questa opera, a cui si rinvia per una più compiuta trattazione.

impositiva ben individuata nei suoi caratteri essenziali (ed in particolare l'*an* e il *quantum* dell'imposizione) che è già stata oggetto di una valutazione costituzionalmente orientata al rispetto del principio di capacità contributiva. E' pertanto di una certa importanza chiarire se, ed in che misura, le disposizioni relative alle imposte sui redditi sopra citate debbano essere ricondotte nell'ambito delle agevolazioni tributarie propriamente intese, e - in caso affermativo - in che limiti possa essere riconosciuta la loro legittimità nell'ambito del diritto costituzionale.

Per chiarezza, si ricorda preliminarmente che il principio di capacità contributiva - codificato, come detto, nell'articolo 53 della Costituzione - è considerato comunemente come una proiezione, in ambito tributario, del principio cardine di cui all'articolo 2 della Costituzione (il quale chiama tutti i membri della collettività all'adempimento dei "*doveri di solidarietà politica, economica e sociale*"), e del principio di uguaglianza (formale e sostanziale) di cui all'articolo 3 della stessa Costituzione repubblicana.

In particolare, il comma 1 dell'articolo 53 costituisce espressione del principio di generalità dell'imposta<sup>62</sup> e della funzione solidaristica del tributo, laddove dispone che "*tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche*". Lo stesso comma, peraltro, detta anche un limite imprescindibile all'esercizio della potestà tributaria ed alla discrezionalità del legislatore, vincolando il se e la misura del tributo all'effettiva capacità di contribuzione ("*in ragione della loro capacità contributiva*").

Lo stesso assume così anche una funzione garantista, risolvendosi nel divieto di imporre oneri di carattere tributario in situazioni nelle quali manchi del tutto la capacità di contribuire alle spese pubbliche, ovvero così elevati da sconfinare in fattispecie espropriative (laddove la prestazione economico-patrimoniale imposta non sia più correlata, nel limite massimo, all'effettiva capacità del soggetto passivo, la stessa si risolverebbe, infatti, in una vera e propria espropriazione di ricchezza), nonché nell'obbligo imposto al legislatore fiscale di parametrare l'obbligazione tributaria alla capacità economica del soggetto inciso. In questo senso, il comma 1 appena citato è completato dal riferimento alla *progressività* dell'imposizione di cui al comma 2 dello stesso articolo 53.

Quanto al concetto di "capacità contributiva" ed alla sua definizione, si ritiene di poter fare utile riferimento - anche ai fini della presente trattazione - alla tesi di quella parte della dottrina che ne riconosce la presenza non nella "mera forza economica del soggetto passivo", ma nell'idoneità di tale forza economica a concorrere alle spese pubbliche<sup>63</sup>.

Ciò premesso, l'agevolazione fiscale, quale "genus" che ricomprenda ogni fenomeno di non applicazione o riduzione del prelievo, non trova alcuna definizione normativa<sup>64</sup>. In dottrina si tende

---

<sup>62</sup> "Tutti" sono chiamati a concorrere.

<sup>63</sup> Cfr. G. Falsitta, *Manuale di Diritto Tributario, parte generale*, IV edizione, Padova, 2003, pag. 138; F. Moschetti, *Agevolazioni tributarie ed eguaglianza tributaria. Il necessario collegamento con una capacità contributiva mancante o attenuata: influenza a tal fine della qualifica solidaristica e delle norme costituzionali di favore*, in *Digesto delle discipline privatistiche*, Cedam, IV edizione, sub "Agevolazioni", pag. 74; E. Giardina, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961, pag. 4; F. Moschetti, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973.

<sup>64</sup> Le leggi emanate e gli svariati tentativi di dare una sistemazione organica alla materia delle agevolazioni fiscali danno, infatti, quasi per presupposta la definizione dell'oggetto del loro ambito applicativo; si pensi alla legge delega per la riforma tributaria 9 ottobre 1971, n. 825, la quale prevedeva programmaticamente che la materia delle esenzioni, delle agevolazioni e dei regimi fiscali sostitutivi rispondesse al principio di

a far rientrare nella categoria appena citata qualsiasi forma di abbattimento del tributo che deroghi ai principi di generalità, uniformità e progressività dell'imposizione (i.e. le esenzioni, oggettive o soggettive, i regimi fiscali sostitutivi aventi finalità agevolative, nonché i crediti d'imposta), escludendo quelle forme di abbattimento dell'imponibile o dell'imposta che derivino - non da una deroga alla norma "ordinaria" ma - da una delimitazione e più compiuta definizione dell'ambito applicativo del tributo, ossia del presupposto e della base imponibile, quali le "esclusioni".

Ciò in quanto mentre le esclusioni si pongono come elemento "integrante" ed essenziale della norma tributaria che determina la fattispecie ordinaria di imposizione - delimitandone l'ambito applicativo nel rispetto dei principi costituzionali - le esenzioni, i regimi sostitutivi aventi natura agevolativa ed i crediti d'imposta (nonché eventuali deduzioni o detrazioni specifiche rispetto a determinate categorie di soggetti o a determinati investimenti) si pongono, invece, su un piano di deroga rispetto a quest'ultima (ed ai principi che ne informano la definizione). Solo le forme di riduzione del prelievo da ultimo citate costituirebbero, quindi, agevolazioni in senso giuridico, e solo in relazione a queste dovrebbe essere condotta un'indagine di legittimità che ne accerti la rispondenza ad altre norme costituzionali (diverse dall'articolo 53) ovvero a specifici obiettivi di politica economica o di carattere extrafiscale. In questo senso, si è sostenuto che l'agevolazione fiscale è legittima solo laddove persegua una funzione extrafiscale riconosciuta dall'ordinamento<sup>65</sup>, cosicché diventa fondamentale procedere ad una valutazione degli eventuali obiettivi extrafiscali che la norma agevolativa si propone di perseguire<sup>66</sup>.

Nello scenario appena delineato, il tema delle agevolazioni fiscali alla cultura e quello delle agevolazioni al mecenatismo culturale (inteso come insieme delle erogazioni liberali effettuate dai privati cittadini) si pongono, a nostro modo di vedere, su due diversi piani di indagine: mentre nella prima categoria possono rientrare tutte le forme agevolative ispirate alla tutela e valorizzazione del patrimonio culturale, ivi incluse - ad esempio - forme di tassazione agevolata

---

limitare nella maggior misura possibile le deroghe ai principi di generalità e progressività nell'imposizione, senza tuttavia specificare quali forme di riduzione del carico fiscale rispondessero alla definizione di norme di carattere agevolativi. Dello stesso tenore la successiva legge 29 dicembre 1990, n. 408, di delega al Governo di riesaminare la materia delle agevolazioni (delega rimasta inattuata), la quale nuovamente faceva riferimento alla caratteristica derogatoria delle agevolazioni fiscali rispetto ai principi generali sopra citati, senza enucleare le tipologie di agevolazioni; in tal caso, peraltro, oltre a ribadire il carattere di eccezionalità della norma agevolativa, si ammetteva la deroga ai principi di generalità, uniformità e progressività dell'imposizione solo a condizione la stessa fosse giustificata da esigenze legate a specifici indirizzi di natura costituzionale o a specifici obiettivi di politica economica, sociale o culturale (cfr. F Marchetti, *Incentivi fiscali per la ricerca e lo sviluppo*, in Finanza, Ricerca e Sviluppo (a cura di F. Capriglione), collana Biblioteca Giuridica a cura di G. Alpa e P. Zatti, Ceda, 2006).

<sup>65</sup> Cfr. F Marchetti, op. cit.; A. Fantozzi, *Il Diritto Tributario*, Utet, 2003; cfr. anche F. Moschetti, in *Agevolazioni tributarie ed eguaglianza tributaria* [...] cit., per il quale tuttavia la presenza di una disposizione di rango costituzionale che tuteli un interesse diverso da quello tributario deve comunque sottostare al principio di capacità contributiva, intesa come idoneità della ricchezza economica a concorrere alla spesa pubblica.

<sup>66</sup> Non mancano peraltro posizioni discordanti in dottrina; in particolare, da parte di alcuni si sostiene che gli obiettivi extrafiscali che si pongono alla base delle norme agevolative non possano mai essere sovraordinati rispetto al principio di capacità contributiva, e che pertanto una disposizione che non rispetti tale canone costituzionale - benché giustificata dal perseguimento di altri scopi costituzionalmente protetti - dovrebbe comunque ritenersi illegittima. Si veda in tal senso Moschetti, *Agevolazioni tributarie ed eguaglianza tributaria* [...] cit., pag. 78.



degli immobili di interesse storico e artistico - che discriminano effettivamente tra un soggetto passivo d'imposta ed un altro ai fini del calcolo del rispettivo reddito imponibile, a parità di capacità contributiva, nella seconda rientrano quelle forme di riduzione del prelievo fiscale che, pur risolvendosi in "agevolazioni" in senso economico, potrebbero non essere qualificate come tali ai fini giuridici (che qui interessano). Ed infatti, la deduzione (o detrazione) accordata indistintamente a chiunque - individuo o impresa - eroghi determinate somme di denaro o compia altri atti di liberalità per finalità di sostegno all'arte ed alla cultura non ci sembra costituisca una forma di agevolazione giuridicamente intesa, dal momento che pur comportando un abbattimento dell'imponibile o dell'imposta, le norme che definiscono l'*an* e il *quantum* di tali deduzioni (o detrazioni) sono espressione dei principi generali che informano la stessa configurazione essenziale (i.e. ordinaria) del tributo, ossia sono elementi "naturali" della fattispecie imponibile. In particolare, nelle imposte sui redditi, tali norme esprimono la personalità dell'imposizione, senza violare (ed anzi, garantendo) il principio di progressività. Le stesse, pertanto, non dovrebbero essere soggette ad alcuna censura di carattere costituzionale in relazione al principio di capacità contributiva, potendo - eventualmente - essere valutate solo con riguardo alla loro giustificazione extrafiscale.

In dette ipotesi, in effetti, l'agevolazione non è diretta al soggetto passivo d'imposta che beneficia della riduzione dell'onere impositivo, ma piuttosto al settore cui si rivolgono le spese "agevolate". In sostanza, ci sembra che le disposizioni "agevolative" di cui si discute non siano da considerare agevolazioni in senso proprio, o giuridico, intese come deroga ai principi di generalità e progressività dell'imposizione, ma costituiscano il riconoscimento - da parte del legislatore - di un valore aggiunto a determinate forme di spesa che, effettuate dai privati, hanno tuttavia un'eco ed un'importanza pubblicistica.

In ciò, peraltro, si realizza anche il precetto di cui all'articolo 9 della Costituzione, con cui si impone alla Repubblica (nelle sue varie articolazioni giuridiche e territoriali) di tutelare e promuovere l'arte e la cultura; ove ciò non accadesse, sarebbe lo Stato a doversi fare carico degli oneri economici ed amministrativi necessari al rispetto dell'obiettivo di cui al menzionato articolo 9 - con un impatto economico probabilmente simile, ma con oneri amministrativi e procedurali che potrebbero essere notevolmente maggiori.

In quest'ottica, il mantenimento e lo sviluppo delle norme "agevolative" in materia di imposte sui redditi (nonché ogni tentativo volto ad incrementare l'efficienza di tali forme di "contribuzione"), deve essere considerato necessario ai fini del rispetto delle norme di rango costituzionale che informano il nostro sistema giuridico, al punto che una loro eliminazione, o l'imposizione di vincoli eccessivi - tali da renderle sostanzialmente lettera morta - potrebbe essere vista come un comportamento sanzionabile in punto di legittimità<sup>67</sup>. Ed è sulla base di tali considerazioni che si vuole procedere ad un'analisi delle principali criticità della normativa vigente.

---

<sup>67</sup> Interessante ci sembra anche la tesi dottrina che giustifica eventuali agevolazioni a tali forme di spesa valorizzando il collegamento del concetto di capacità contributiva con il fine di concorso alle spese pubbliche (cfr. Jarach, *Il fatto imponibile*, Padova, 1981, pag. 173). In base a questa tesi quella parte di ricchezza che, dal privato, è indirizzata a fini pubblici, non può per definizione manifestare capacità contributiva, e non può quindi essere tassata. Sempre in questo filone interpretativo, si è sostenuto che le erogazioni liberali ed i contributi volontari aventi pubblica utilità costituirebbero una forma di contribuzione (volontaria e non coattiva) ex articolo 2 della Costituzione, e che assoggettare a tassazione la ricchezza così

Solo per completezza, si rileva che, diversamente da quanto detto finora, le forme di abbattimento di imponibile o imposta che costituiscano vere e proprie agevolazioni (si pensi all'agevolazione in materia di ICI sugli immobili di interesse storico o artistico, in passato oggetto di censura da parte della Corte Costituzionale perché inizialmente limitata solo ai proprietari che rivestivano la qualifica di soggetti pubblici<sup>68</sup>) devono sì trovare giustificazione in norme extrafiscali ed obiettivi costituzionalmente protetti (i.e., nel nostro caso, il prevalente interesse pubblico alla tutela e valorizzazione del patrimonio culturale, di cui all'articolo 9 della Costituzione), ma non possono non rispettare anche i principi di eguaglianza (formale e sostanziale) e di capacità contributiva di cui agli articoli 3 e 53 della Costituzione. Di tal che una disposizione agevolativa che discrimini ipotesi contributive sostanzialmente equivalenti deve ritenersi illegittima, non perché non sussista una norma extrafiscale di pari dignità, ma perché in contrasto con i principi generali dell'imposizione appena ricordati.

### 3) Analisi fattuale e normativa

Nel panorama normativo così sommariamente delineato si inseriscono gli studi relativi alla fiscalità del mecenatismo culturale, i quali evidenziano alcuni elementi di forte criticità che, se da un lato ne hanno condizionato in modo rilevante lo sviluppo, dall'altro possono tuttavia costituire utili spunti di riflessione per proporre un miglioramento del sistema tale da incentivare l'investimento da parte dei privati (o dello stesso settore pubblico).

Un'analisi comparata dei dati raccolti negli svariati studi sul tema del sostegno all'arte ed alla cultura<sup>69</sup> evidenzia un utilizzo preponderante degli strumenti di spesa che abbiamo definito "non normativizzati", ossia di quei contratti ed attività i quali - prescindendo dall'applicazione delle

---

destinata costituirebbe violazione del principio di uguaglianza ex art. 3 (tra concorso "coattivo" e concorso "volontario"). La capacità contributiva deve quindi essere valutata anche in funzione della diversa utilizzazione che il privato cittadino fa della propria ricchezza, cosicché "colui che ha già contribuito per altra via alla parziale copertura dei carichi pubblici sarà conseguentemente assoggettato ad un minor prelievo tributario" (così Manzoni, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1963, pag. 91). La tesi non è priva di rilevanza nella materia trattata delle agevolazioni al mecenatismo culturale, in particolare laddove si consideri la rubrica dell'articolo 100 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, che fa riferimento agli "Oneri di pubblica utilità".

<sup>68</sup> Sentenza della Corte Costituzionale 24-28 novembre 2003, n. 345, con commento di Sonia Falcone, *Immobili di interesse storico o artistico: estensioni soggettive delle agevolazioni ICI*, in *Aedon*, n. 3/2004.

<sup>69</sup> Imprese, Cultura, Comunicazione, *Il valore della Cultura: ricerca sugli investimenti delle imprese italiane in cultura*, Relazione di sintesi, a cura dell'associazione Civita (G. Castelli, M.R. Delli Quadri, M. Misiti), Astartea (L. Cantoni), The Round Table (F. Moneta), Unicab (M. Gorga), in [•]; L. Starola e C. Saracco, *Proposte e ipotesi di miglioramenti della legislazione nonché dei regolamenti attuativi*, in [•]; *Commissione di studio per la elaborazione di misure volte all'incentivazione del sostegno finanziario privato in favore di interventi di tutela e di valorizzazione del patrimonio culturale e dello spettacolo*, relazione presso la Commissione di studio Economia/Cultura, istituita il 28 luglio 2006 dai Ministri dell'Economia e delle Finanze e per i Beni Culturali, pubblicata in [•]; Relazione sulla *Promozione del settore dei beni culturali: le proposte delle imprese*, elaborata dalla Commissione Cultura di Confindustria, 20 novembre 2008, pubblicata [•]; A. Di Majo, E. De Simone, *Le erogazioni a favore della cultura da parte di soggetti IRPEF in Italia: caratteristiche e determinanti*, in [•]; [•], *Il sostegno finanziario alla cultura mediante tax expenditure: alcune riflessioni*, in [•]; A. Franco, *Il regime fiscale degli investimenti in cultura da parte dei privati: l'attuale normativa fiscale e le principali problematiche*, in [•].

disposizioni agevolative specifiche in materia - consentono ai privati di investire in tali campi, con un ritorno non solo in termini di risparmio d'imposta ma anche in termini di immagine.

Si fa in particolare riferimento al contratto di sponsorizzazione, divenuto lo strumento principe di "finanziamento" delle iniziative artistiche e culturali.

Non, quindi, l'erogazione di denaro a favore di determinati enti o associazioni, ma una forma di comunicazione d'impresa, "piegata" al servizio dell'arte e della cultura, un accordo non vincolato al rispetto di particolari forme contrattuali e non soggetto a condizioni determinate ai fini della sua rilevanza in ambito tributario (essendo normalmente ricondotto nel novero delle spese pubblicitarie, le quali non soffrono limiti specifici di deducibilità)<sup>70</sup>.

E' evidente come la flessibilità nelle forme, la minore burocratizzazione ed il ritorno di immagine consentito dall'utilizzo di tale forma contrattuale lo rendano particolarmente interessante, e molto utilizzato, da chi voglia rendersi partecipe del finanziamento di determinati progetti culturali o artistici.

Merita sottolineare, peraltro, ciò che è già stato rilevato da altri autori nei precedenti contributi, ossia la circostanza secondo cui la sponsorizzazione non è del tutto scevra da criticità in ambito tributario, legate in particolare al settore dell'imposizione indiretta. Trattandosi, infatti, di accordo sinallagmatico, a prestazioni corrispettive ed a titolo oneroso, lo stesso può dar luogo ad una fattispecie impositiva ai fini IVA<sup>71</sup>, con un costo aggiuntivo rilevante per lo *sponsee* che sia soggetto ai limiti alla detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti<sup>72</sup>.

Nel sistema giuridico-economico italiano si rinvengono, peraltro, altre forme di partecipazione alla spesa destinata a progetti culturali o artistici per finalità di comunicazione istituzionale, le quali si discostano dalla sponsorizzazione per carenza del requisito della sinallagmaticità, assumendo conformazioni diverse ai fini del regime tributario alle stesse applicabili. In tale ambito rientrano anche le diverse espressioni del "mecenatismo" culturale generalmente inteso, quale insieme di erogazioni liberali che un soggetto elargisce a favore di un altro, affinché questi destini le somme così ricevute ad una specifica finalità (tipicamente di ordine artistico, culturale o filantropico). A differenza di quanto detto con riferimento al contratto di sponsorizzazione, in questi casi il soggetto destinatario dell'erogazione non assume alcun obbligo giuridicamente rilevante nei confronti del "mecenate", non essendo contrattualmente tenuto a dare risalto al contributo ricevuto (ancorché una segnalazione rientri nella prassi della cortesia istituzionale). In tal modo può, comunque, realizzarsi una forma di trasmissione del messaggio pubblicitario e di promozione dell'immagine del "mecenate" (con le conseguenti ricadute positive in termini commerciali), ma manca del tutto il vincolo giuridico che caratterizza il contratto di sponsorizzazione.

E' proprio nell'ambito del fenomeno del mecenatismo culturale che si inseriscono le deduzioni e le detrazioni accordate (sia alle imprese che ai privati) dal TUIR, disposte da quelle stesse norme

---

<sup>70</sup> Si è già visto sopra come il costo relativo ad operazioni di sponsorizzazione sia deducibile ai fini della determinazione delle imposte sui redditi, salvo il rispetto dei canoni generali di inerenza, certezza e corretta imputazione temporale del costo.

<sup>71</sup> Ferma la ricorrenza delle condizioni soggettiva e territoriale comunque richiesti dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

<sup>72</sup> Cfr. FRANCO A., *Gli investimenti in cultura: l'attuale normativa fiscale e le principali problematiche, in questa stessa opera.*

agevolative cui si faceva riferimento nei paragrafi precedenti, che tuttavia non sembrano svolgere un ruolo effettivo di impulso a tali forme di spesa.

Ebbene, i motivi dello scarso *appeal* che tali disposizioni agevolative esercitano in relazione al sostegno ad arte e cultura sono, a nostro parere, riconducibili sia a problematiche tecnico-giuridiche (specificamente legate ai meccanismi di incentivazione) sia a (quelli che si ritengono essere) pregiudizi di carattere “socio-culturale” (l’esame dei quali tuttavia esula dalla presente trattazione<sup>73</sup>). Senza pretesa di esaustività, pertanto, si procederà nei seguenti paragrafi ad un’analisi delle principali criticità che, a nostro parere, si riscontrano a livello normativo in relazione alla tematica in oggetto.

#### **4) I principali elementi di criticità della normativa vigente**

Al fine di analizzare i principali elementi di criticità delle forme di *tax expenditure* vigenti si ritiene utile procedere da una considerazione preliminare.

I dati raccolti nel corso delle ricerche che si sono susseguite sul tema evidenziano:

(a) un afflusso di risorse relativamente scarso da parte dei privati - non imprenditori, i quali non mostrano particolare interesse a finanziare ed incentivare lo sviluppo del settore dei beni culturali<sup>74</sup>, nonostante i risparmi fiscali conseguibili ai sensi delle norme agevolative, ed

(b) un altrettanto scarso utilizzo delle norme agevolative connesse alle erogazioni liberali per arte e cultura da parte delle imprese, a favore dell’uso diffuso del contratto di sponsorizzazione (cui si è fatto riferimento nei precedenti paragrafi).

Se spostiamo la nostra attenzione verso i destinatari delle erogazioni incentivate, constatiamo una marcata “canalizzazione” di risorse verso alcuni soggetti di grandi dimensioni (principalmente fondazioni private), con un corrispondente scarso afflusso di investimenti nelle casse di organizzazioni altrettanto meritevoli ma più piccole e meno organizzate.

Ebbene, si ritiene che i motivi principali dei fenomeni appena riscontrati siano da ravvisarsi:

(a) nell’imposizione di oneri procedurali eccessivi da parte delle stesse norme agevolative, le quali scoraggiano, piuttosto che incoraggiare, la partecipazione dei privati a determinate forme di spesa, rendendo estremamente difficoltoso (se non, a volte, penalizzante) il recupero del vantaggio fiscale dato dalla deduzione o detrazione del contributo dal proprio reddito imponibile;

(b) nella non “profittabilità” di tali forme di erogazioni liberali per i soggetti titolari di attività commerciali;

(c) nella scarsa conoscenza delle misure agevolative da parte dei potenziali destinatari.

Per semplicità di esposizione, tali motivazioni saranno trattate separatamente nei paragrafi che seguono; ci sembra, tuttavia, importante rilevare che - a nostro parere - non è l’uno piuttosto che l’altro elemento di criticità a determinare la situazione attuale, quanto un insieme di cause, sostanzialmente riconducibili a quelle sotto esaminate, e che pertanto, laddove si voglia intervenire

---

<sup>73</sup> Per un accenno a tali problematiche si rinvia al contributo di MAZZONCINI M., *La definizione dei ruoli dei soggetti pubblici e privati nel settore culturale alla luce del vigente quadro normativo costituzionale*, in questa stessa opera.

<sup>74</sup> Salvo le forme di incentivo fiscale legate a questioni prettamente “personalistiche”, ossia agli sgravi concessi in occasione di ristrutturazioni edilizie relative a palazzi di interesse storico o artistico.

normativamente al fine di aumentare l'utilizzo delle forme di spesa agevolate, ognuna di tali cause dovrebbe essere presa in debita considerazione.

#### *viii. L'eccessiva burocratizzazione del sistema*

Come accennato in premessa, le norme agevolative vigenti appaiono estremamente complesse e a volte penalizzanti (quasi pericolose) per chi voglia parteciparvi. Se si esaminano attentamente le condizioni richieste dalle norme tributarie per la deduzione o detrazione delle erogazioni liberali a favore del settore dei beni culturali<sup>75</sup>, si noterà infatti una burocratizzazione che si ritiene eccessivamente penalizzante, e persino dei meccanismi sanzionatori del distorto o mancato utilizzo dei fondi da parte dei soggetti beneficiari, che invece di punire la condotta omissiva degli stessi beneficiari puniscono i privati che abbiano fatto affidamento sugli stessi devolvendo loro denaro per il sostegno alla cultura.

Si prenda, ad esempio, la norma di cui all'art. 14, commi da 1 a 6, del D.L. 35/2005<sup>76</sup>, la quale consente una deduzione non superiore al 10% del reddito complessivo dichiarato<sup>77</sup>, nella misura massima di 70.000 Euro annui, per le erogazioni liberali in denaro effettuate a favore di determinate categorie di soggetti aventi per oggetto la tutela, la promozione e la valorizzazione di beni di interesse storico, artistico e paesaggistico. Uno dei presupposti per la deduzione è rappresentato dalla tenuta, da parte del beneficiario dell'erogazione, di determinate scritture contabili, nonché dalla redazione, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, di un apposito documento che rappresenti adeguatamente la sua situazione patrimoniale, economica e finanziaria. Il mancato rispetto di tali obblighi ricade, tuttavia, sotto forma di una ripresa a tassazione di quanto già dedotto, non sul beneficiario dell'erogazione ma sull'erogante, con un irragionevole sbilanciamento delle posizioni dei soggetti coinvolti ed un evidente disincentivo all'applicazione della norma. Anche a voler tralasciare in questa sede le (dovute) considerazioni sulla legittimità costituzionale di una norma sanzionatoria che sembrerebbe non rispettare il principio di personalità, non si vede come un privato possa essere incentivato, tramite meccanismi di agevolazione fiscale, ad investire in iniziative culturali o artistiche, se corre il rischio non solo di vedersi negata a posteriori l'agevolazione (i.e. la deduzione o la detrazione) ma addirittura di essere passibile di sanzione, con una perdita rilevante in termini di denaro.

Ancora, si guardi al meccanismo previsto dal legislatore all'articolo 100, comma 2, lett. m) del TUIR, ai sensi del quale sono deducibili "le erogazioni liberali in denaro a favore (...) di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute (...) per la realizzazione di programmi culturali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo". Ai sensi di tale disposizione, il Ministero per i beni e le attività culturali (**MiBAC**) individua i progetti e le categorie di enti che possono beneficiare delle predette erogazioni liberali e determina, a valere

---

<sup>75</sup> Per una più ampia disamina, si veda il contributo di FRANCO F., Gli investimenti in cultura: l'attuale normativa fiscale e le principali problematiche, in questa stessa opera.

<sup>76</sup> C.d. Più Dai Meno Versi.

<sup>77</sup> La disposizione è applicabile sia ai fini IRES che ai fini IRPEF, fermo restando il divieto di cumulo oer i primi rispetto ad altre misure agevolative, disposte per le medesime finalità, la cui disciplina è contenuta nel TUIR o in altre disposizioni di legge, a prescindere dall'importo delle liberalità erogate.

sulla somma allo scopo indicata, le quote assegnate a ciascun ente o soggetto beneficiario. “Nel caso che, in un dato anno, le somme complessivamente erogate abbiano superato la somma allo scopo indicata o determinata, i singoli soggetti beneficiari che abbiano ricevuto somme di importo maggiore della quota assegnata dal Ministero per i beni e le attività culturali versano all'entrata dello Stato un importo pari al 37 per cento della differenza”. Anche in questo caso, sia l'incertezza derivante dalla “terzietà” nell'individuazione dei soggetti e dei programmi che possano beneficiare delle erogazioni e della loro misura, sia il meccanismo di recupero dell'eccedenza di quanto ricevuto da parte dei beneficiari rispetto allo stanziamento ministeriale, appaiono evidentemente penalizzanti per i beneficiari delle agevolazioni, tali da divenire motivo di disincentivo alla stessa effettuazione dei programmi artistici o culturali. Anche la burocratizzazione imposta dalla stessa norma (con finalità di verifica) sul soggetto erogante relativamente alla forma ed alla modalità di pagamento, che deve essere fatto con sistemi tracciabili (i.e. bonifici bancari, assegni circolari, vaglia postali ecc.) rischia, in alcuni casi (specie per le persone fisiche, che possono non avere gli strumenti necessari al compimento di quanto richiesto), di penalizzare il settore.

L'eccessiva burocratizzazione si lega, peraltro, a nostro modo di vedere, ad una platea di destinatari delle erogazioni liberali “agevolate” probabilmente troppo ampia e poco controllabile *ex ante*, cosicché non solo i controlli sull'utilizzo del denaro versato avvengono successivamente alla spesa (ed alla deduzione della stessa), ma rischiano di essere un onere insostenibile per la stessa pubblica amministrazione a ciò deputata. Né si può pensare - come invece si è visto accadere per alcune fattispecie - di onerare di tali controlli il privato cittadino (o l'impresa) che voglia, in un impeto di puro mecenatismo, contribuire allo sviluppo ed al sostenimento di progetti in ambito culturale: un tale obbligo, a nostro parere, costituirebbe già di per sé un motivo di disincentivo.

#### *ix. Il mancato ritorno di immagine*

Si è visto come - dati alla mano - per alcune categorie di contribuenti la funzione principale degli investimenti in eventi artistici e culturali, ovvero in progetti ed iniziative di mantenimento, sviluppo, restauro o gestione dei beni culturali sia di carattere “comunicativo”. Il supporto alla cultura da parte dei privati, in questi casi, appare principalmente uno strumento di *marketing*, in quanto tale utilizzato quasi esclusivamente dai soggetti che al *marketing* sono interessati - ossia le aziende - e nella forma del contratto di sponsorizzazione, che più di ogni altra dà accesso al duplice beneficio (i) fiscale, derivante dalla deduzione del costo senza alcun limite o condizione<sup>78</sup>, e (ii) commerciale, derivante dall'aumento (prospettico e sperato ma comunque possibile solo in funzione di una maggior diffusione del marchio) del proprio fatturato. E' abbastanza evidente quindi che l'impresa che voglia investire un certo ammontare di denaro nel settore artistico e culturale difficilmente sceglierà l'agevolazione specifica proposta per le erogazioni liberali (anche in considerazione dei legacci burocratici sopra esaminati), ma preferirà allocare quelle stesse

---

<sup>78</sup> Fermo quanto sopra argomentato in merito alle problematiche IVA ed alle possibili problematiche in materia di imposte sui redditi.

risorse in modo più profittevole possibile (in sostanza, a parità di costi, i benefici con la sponsorizzazione possono essere più rilevanti).

*x. La scarsa conoscenza delle norme agevolative*

E' fatto notorio che il sistema fiscale italiano non è tra i più semplici e lineari tra quelli esistenti. Assenza di misure univoche, disposizioni sparse in diversi testi di legge (a volte anche risalenti nel tempo), norme spesso non coordinate - a volte confliggenti, poco conosciute e soggette a modifiche continue, non agevolano la "partecipazione" di un privato cittadino o di un'impresa alla determinazione del proprio reddito imponibile, cosicché risulta spesso più facile rimanere ignari delle disposizioni di legge vigenti in materia, ivi incluse quelle agevolative, che godere dei benefici che le stesse possono offrire.

In questo contesto, si ritiene che anche la non adeguata conoscenza delle norme di incentivo fiscale relative alle erogazioni liberali e la frammentarietà del sistema normativo, con specifico riferimento al settore dei beni culturali, possa essere riguardata come uno dei motivi dello scarso utilizzo che se ne fa da parte dei privati.

*xi. La "parzialità" del risparmio fiscale ed il rischio legato all'imposta sulle successioni e donazioni*

Ulteriore elemento critico rilevabile in relazione alle norme agevolative, con particolare riferimento ai privati cittadini, ci sembra essere la "parzialità" del risparmio derivante dall'agevolazione fiscale: è noto che la deduzione, o una detrazione parziale, consentono un risparmio finanziario limitato al rapporto tra l'ammontare della spesa e l'aliquota marginale del contribuente. Ebbene, è di tutta evidenza che la "sola" possibilità, italiana, di recuperare una parte del costo tramite la sua defiscalizzazione in seguito all'effettuazione di un'erogazione liberale, priva di vincoli di sinallagmaticità e quindi di profittabilità futura, non può costituire un incentivo determinante al sostenimento di quel costo. Diverso sarebbe il caso di una norma agevolativa che garantisca la detrazione totale di quanto speso; il sicuro interesse che tale agevolazione susciterebbe - laddove il privato contribuirebbe allo sviluppo di arte e cultura "a costo zero" - potrebbe tuttavia avere delle pesanti ricadute sul bilancio dello Stato in termini di perdita di gettito, ed andrebbe quindi valutata in termini di sostenibilità del sacrificio a fronte di eventuali benefici attesi.

Un ulteriore elemento da esaminare (con riferimento a tutte le categorie di contribuenti) consiste nel regime impositivo eventualmente applicabile alle erogazioni liberali ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni. Ai sensi dell'art. 2, comma 47 del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito con modificazioni in L. 24 novembre 2006, n. 286, infatti, l'imposta si applica sui "*trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 (...)*". Le aliquote dell'imposta variano dal 4% all'8% del valore globale dei beni e dei diritti trasferiti, al netto di determinati oneri.

La normativa<sup>79</sup> prevede specifiche esclusioni dal campo di applicazione dell'imposta per trasferimenti effettuati a favore:

- dello Stato, delle regioni, delle province e dei comuni, ovvero a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità, nonché quelli a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) e a fondazioni previste dal decreto legislativo emanato in attuazione della l. 23 dicembre 1998, n. 461, ovvero
- di enti pubblici, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute diversi da quelli appena menzionati, se tali trasferimenti siano disposti per le finalità specificamente indicate dalla norma.

Con tali premesse, risulta evidente il rischio di assoggettamento ad imposta sulle successioni e donazioni delle erogazioni liberali versate a soggetti diversi da quelli considerati nel menzionato articolo 3, nonché la rilevante difficoltà che può emergere nel definire esattamente l'ambito della "finalità di pubblica utilità", ovvero delle finalità di studio, ricerca scientifica, educazione e istruzione, che permetterebbero di applicare l'esenzione in parola ad alcuni dei soggetti potenzialmente interessati, pur non essendo gli stessi caratterizzati dall'esclusività dello scopo.

L'incertezza normativa, ed il costo che dovrebbe sostenersi in caso di applicazione delle disposizioni in esame, non possono quindi non essere considerati laddove si prendano in considerazione gli elementi di criticità del sistema di norme agevolative preposte all'incentivo alla spesa culturale (quantomeno nell'ambito delle imposte sui redditi che si è scelto di indagare).

## **5) Soluzioni proposte**

Da un punto di vista strettamente tecnico, e limitando le nostre considerazioni alla normativa esistente, riteniamo che sia necessario prima di tutto procedere ad una semplificazione amministrativa e burocratica delle attuali procedure per beneficiare delle agevolazioni. Tale semplificazione, accompagnata da una razionalizzazione delle misure agevolative (ivi inclusa una definizione dei meccanismi sanzionatori maggiormente in linea con i principi generali dell'ordinamento giuridico e con l'intento perseguito) e da un sistema di controlli più efficace (non necessariamente affidato all'apparato ministeriale), potrebbe, infatti, eliminare un elemento di disincentivo, con un possibile incremento di spesa.

Varrebbe inoltre la pena definire compiutamente il regime fiscale delle forme di contribuzione per l'arte e la cultura e di compartecipazione alla spesa pubblica per la manutenzione e gestione dei beni culturali, ivi incluso il contratto di sponsorizzazione, anche dal punto di vista delle imposte indirette, ossia IVA, imposta di registro ed imposta sulle successioni e donazioni. Ed infatti da un lato lo statuto pubblicistico di molti dei soggetti coinvolti, o la loro natura non commerciale, ha un impatto negativo su alcuni contratti, in termini di mancata detraibilità dell'IVA assolta a monte (si pensi al contratto di sponsorizzazione); dall'altro, sulle erogazioni liberali potrebbe "pesare"

---

<sup>79</sup> Articolo 3 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346.



l'onere dell'imposta sulle successioni e donazioni, con un conseguente ulteriore svantaggio in termini economici per chi volesse effettuare erogazioni di un certo valore.

Varrebbe la pena riflettere - compatibilmente con le esigenze di gettito dello Stato italiano - anche sull'aumento della misura della detrazione concessa (specificamente per quanto riguarda i soggetti IRPEF), eventualmente con l'indicazione di soglie di progressività dipendenti da parametri che si ritengono rilevanti (ad esempio il reddito imponibile della persona fisica), e con la previsione di apposite norme antielusive specifiche che evitino l'abuso o l'uso distorto dei meccanismi di agevolazione in parola.

Da un punto di vista non strettamente normativo, ci sembra altresì essenziale che le misure agevolative presenti nell'ordinamento tributario vigente siano adeguatamente pubblicizzate presso la platea di potenziali destinatari. L'efficacia della comunicazione, anche in questo campo, ci pare quasi scontata, ed è comprovata dall'utilizzo di altre misure agevolative pensate per il campo dello spettacolo e del cinema (peraltro affine rispetto a quello qui trattato) che, a fronte della concessione del vantaggio fiscale (sotto forma di credito d'imposta, nel caso di specie) hanno effettivamente portato ad un incremento degli investimenti nel settore<sup>80</sup>.

Infine una considerazione quasi sociologica, da cui tuttavia si ritiene di non poter prescindere e che verrà più ampiamente esaminata nella [quarta] sezione del presente lavoro: dati alla mano, ci sembra che il tema della "profittabilità" dell'erogazione effettuata dai privati sia uno dei più rilevanti (se non il tema centrale), tanto da determinare l'*an*, il *quantum* e persino il *quomodo* della spesa in progetti relativi ai beni culturali. Ci sembra, in altri termini, che alla "sola" possibilità di risparmio fiscale non si accompagni un'attenzione particolare da parte dei contribuenti, attenzione che è invece riservata alle opportunità di "investimento" e di "creazione di profitto" che si leghino in qualche modo all'ambito artistico e culturale.

E', d'altra parte, opinione consolidata, quasi preconcepita, che la cultura e l'arte siano destinate a pochi eletti, e che non possano essere in alcun modo "corrotte" dalla logica del profitto che caratterizza, invece, altre attività economiche e sociali; che il patrimonio culturale che ci è stato consegnato da secoli di storia e investimenti (di privati), così come quello che si sviluppa di giorno in giorno nelle svariate forme di espressione artistica, sia "solo" un portato della civiltà, a disposizione di tutti, pronto per essere fruito da chi ne voglia beneficiare, ma al quale in nessun modo si è tenuti o disposti a contribuire come patrimonio comune da difendere e sviluppare.

Tuttavia, ci sembra che la logica "passiva" dello "spettatore" non porti ad alcun beneficio, né per lo stesso spettatore né per il mantenimento e lo sviluppo dei beni culturali. Per questo motivo, anche alla luce dei risultati delle ricerche effettuate in argomento, crediamo valga la pena di sviluppare un sistema in cui (così come accade oggi con il meccanismo delle sponsorizzazioni) al vantaggio fiscale della deduzione o detrazione o del credito si affianchi la possibilità di ottenere un vantaggio economico per il soggetto che investe risorse di propria competenza in progetti artistici e culturali.

Dovrebbe, in altri termini, passarsi da un sistema legato al concetto di "erogazione liberale" ad un sistema legato alla concetto di "investimento", da cui deriverebbe - a nostro parere - un sicuro

---

<sup>80</sup> Di cui sembra peraltro aver beneficiato lo stesso Erario, grazie all'aumento delle imposte relative alla realizzazione dei nuovi progetti.

incentivo anche per i privati cittadini (attualmente tagliati fuori dalla logica della comunicazione, e quindi poco incentivati ad effettuare donazioni per spirito di pura liberalità).

Ciò che ci preme rilevare, in conclusione del presente lavoro, è comunque la centralità della problematica legata alle forme di incentivazione dei settori di arte e cultura: laddove si ritenga, infatti, che il patrimonio artistico e culturale della nazione vada adeguatamente “tutelato” e “valorizzato”, in virtù di un obbligo costituzionalmente imposto alla “Repubblica” Italiana, non si può prescindere da una scelta dei mezzi che meglio si prestano al perseguimento di tale obiettivo. In questo scenario, la leva fiscale sembra costituire, in linea di principio, uno degli strumenti più “semplici” a disposizione del legislatore ordinario, per motivi che vanno dalla semplicità di gestione (anche amministrativa) della spesa, all’avvenuta allocazione di un apposito *budget* (che potrà essere rivisto ma che comunque costituisce una valida “base di partenza” per il calcolo degli eventuali costi a carico del bilancio statale), al possibile maggiore coinvolgimento dei privati cittadini nella gestione di beni ed attività che costituiscono pur sempre patrimonio comune di una nazione, e che come tali andrebbero trattati. E’ per questo motivo che si ritiene necessario (quantomeno) uno sforzo di armonizzazione delle norme esistenti e di semplificazione dei processi amministrativi, che permetterebbero (ferme le conclusioni circa le ulteriori criticità sopra menzionate) un migliore e maggior sfruttamento delle disposizioni tributarie di cui si discute nell’adempimento degli obblighi costituzionalmente imposti.

**L'intervento privato nel settore dei beni culturali:  
dalle sponsorizzazioni ai modelli di partenariato pubblico privato.**

*di*

*Gianfrancesco Fidone*

**SOMMARIO: 1. L'intervento privato nel settore dei beni culturali; 2. La sponsorizzazione: i fondamenti del modello; 3. La disciplina della sponsorizzazione nel settore dei beni culturali; 4. La sponsorizzazione nel codice dei contratti pubblici e la sua relazione con quella culturale; 4.1. La disciplina speciale dei contratti di sponsorizzazione di lavori, servizi e forniture aventi ad oggetto beni culturali; 5. La flessibilità del modello nel rispetto dei principi comunitari e nazionali; 6. Verso forme di partecipazione dei privati alla gestione del bene culturale: il c.d. partenariato pubblico privato. 7. Valutazioni conclusive: le prospettive dell'intervento privato nel settore dei beni culturali.**

**1. L'intervento privato nel settore dei beni culturali.**

Il settore dei beni culturali ha indubbiamente grande rilevanza in un Paese come l'Italia, dotata di un vastissimo patrimonio di beni che rientrano in tale categoria. Esso può, anzi, essere considerato un settore centrale nel nostro Paese, con forte impatto su altri settori ad esso collegati, come il settore del turismo<sup>81</sup>.

Nonostante tale centralità, negli ultimi anni il sistema dei beni culturali ha risentito fortemente dei tagli di spesa pubblica che hanno limitato le risorse a disposizione per il settore. Troppo spesso le scelte politiche operate hanno penalizzato i beni culturali, a vantaggio della destinazione dei fondi pubblici ad altri settori dell'economia, di maggior impatto sul corpo elettorale.

In tale contesto, il tentativo è stato quello di attrarre fondi privati, essenzialmente attraverso due sistemi alternativi e spesso concorrenti. Da un lato vi è il sistema delle erogazioni liberali, consistenti in donazioni effettuate da privati e imprese che decidono di destinare all'arte una parte delle proprie risorse. Il fenomeno, c.d. *mecenatismo culturale*, si fonda su un sistema fiscale ad *hoc*, di esenzioni ed agevolazioni fiscali, costruito per incentivare i soggetti privati ad effettuare interventi di valorizzazione sui beni culturali. Detto in altri termini, al fine di sollecitare le donazioni nella cultura, il Legislatore ha azionato la leva della detraibilità e deducibilità fiscale dell'erogazione per il soggetto donante<sup>82</sup>.

---

<sup>81</sup> Sul settore dei beni culturali, tra i moltissimi contributi, si segnalano: AINIS M. - FIORILLO M., *I beni culturali*, in S. CASSESE (a cura di) *Trattato di diritto amministrativo, Diritto amministrativo speciale*, t. II, 2ª ed., Milano, 2003, spec. p. 1485 ss.; SCIULLO G., *Il Codice dei beni culturali e del paesaggio: principi dispositivi ed elementi di novità*, in *Urb. appal.*, p. 763 ss; CASINI L., *La disciplina dei beni culturali dopo il d.lgs. n. 62/2008: «Erra l'uomo finché cerca»*, in *Giornale dir. amm.*, 10, 2008, p. 1066.

<sup>82</sup> Sul punto si rinvia ai contributi di A. FRANCO, *Gli investimenti in cultura: l'attuale normativa fiscale e le principali problematiche* e di F. STAFFIERI, *Beni culturali e forme di agevolazione fiscale: criticità del sistema attuale e possibili prospettive di miglioramento*.

Tuttavia, come è stato evidenziato nei contributi che precedono, il sistema delle erogazioni liberali non ha funzionato, per ragioni che appaiono essenzialmente riconducibili ad un'insufficiente convenienza fiscale, alla mancata visibilità e/o ritorno di immagine del soggetto donante, ad appesantimenti burocratici che contraddicono il principio della semplificazione dei procedimenti amministrativi, alla concorrenza con tali strumenti di altre forme di donazioni (ad esempio, quelle per la ricerca medica, la povertà, ecc.) che risultano essere più capaci di attrarre capitali.

L'altra forma di attrazione di fondi privati al settore dei beni culturali è quella delle sponsorizzazioni da parte di privati del bene culturale, ovvero di contratti a prestazioni corrispettive attraverso i quali il privato, a fronte di un corrispettivo da pagare, acquisisce il diritto, in varie forme, di utilizzare a proprio vantaggio l'immagine o il nome di un certo bene culturale, ad esempio, associandolo a quello di un certo prodotto o di una certa operazione imprenditoriale.

Rispetto alle erogazioni liberali, tali forme di contribuzione presentano l'indubbio vantaggio di consentire un ritorno di immagine per lo sponsor e di garantirgli un vantaggio commerciale, grazie alla pubblicità, rispetto ai suoi concorrenti, privi della stessa pubblicità. Lo strumento della sponsorizzazione, in particolare, costituisce l'oggetto del presente contributo, al fine della valutazione della disciplina vigente, dell'individuazione dei problemi che crea, della misurazione della sua efficacia.

Tratto comune dei due strumenti che si sono appena sommariamente descritti è quello del mantenimento della tradizionale divisione di ruoli tra soggetto pubblico e soggetto privato: il soggetto privato si limita ad erogare un finanziamento al soggetto pubblico, che mantiene tutte le sue prerogative sulla *governance* del bene culturale, ossia sulla sua tutela, valorizzazione e gestione.

Vi è stata, invece, una resistenza rispetto a forme diverse e più estese di partecipazione dei soggetti privati alla vita e alla *gestione* del bene culturale, giustificate dall'esigenza della prevalente attenzione alla tutela e conservazione del bene culturale e della sua utilizzazione in conformità dell'interesse pubblico. Il bene culturale, in buona sostanza, viene tradizionalmente visto come un bene pubblico da tutelare da parte dello stesso soggetto pubblico, insuscettibile di essere trasferito ad un privato che possa esercitarvi sopra un'attività imprenditoriale, con conseguente non applicabilità del principio di sussidiarietà, ai sensi dell'art. 118 ultimo comma della Costituzione, in virtù dell'applicazione del principio di cui all'art. 9 della stessa Costituzione, ai sensi del quale la tutela del patrimonio storico e artistico della nazione spetta direttamente alla Repubblica<sup>83</sup>.

Tale modello, tuttavia, può essere considerato in crisi e le argomentazioni che lo fondano non sono più sufficienti. E' sempre più evidente che le pubbliche amministrazioni non sono più in grado, considerate anche i vincoli di bilancio, di tutelare e di conservare il patrimonio culturale, sempre più degradato e non valorizzato. D'altra parte, in altri settori dell'ordinamento, quale ad esempio quello della contrattualistica pubblica di lavori servizi e forniture, si sono sviluppati nuovi modelli contrattuali, riconducibili al fenomeno del c.d. *partenariato pubblico privato*, che potrebbero essere, con gli opportuni adattamenti e considerando la particolare natura del bene oggetto degli interventi, utilizzati anche nel settore dei beni culturali.

---

<sup>83</sup> Per questo si rinvia al contributo di M. MAZZONCINI, *Riflessioni sul ruolo dei soggetti privati nel settore culturale alla luce del vigente quadro normativo*.

Occorrerà, dunque, individuare i limiti entro i quali tali modelli possono essere applicati al settore dei beni culturali. Peraltro, si pone il problema di dovere necessariamente conciliare il perseguimento del profitto da parte dei soggetti privati, attenti alle ragioni dell'efficienza economica, con le ragioni dell'equità, come ad esempio l'esigenza che la cultura rimanga di fruibilità collettiva, che le fasce della popolazione meno abbienti non ne vengano escluse, ovvero che l'utilizzo del bene culturale sia consono e conforme alla natura stessa del bene.

## 2. La sponsorizzazione: i fondamenti del modello.

Come si detto, la forma attualmente più utilizzata di partecipazione dei soggetti privati nel settore dei beni culturali è costituita dai contratti di sponsorizzazione.

Dal punto di vista privatistico, la sponsorizzazione è un contratto atipico, consensuale, a titolo oneroso e sinallagmatico (ossia a prestazioni corrispettive), in cui una parte (*sponsee*) si obbliga a consentire l'uso della propria immagine e/o del proprio nome, al fine di promuovere un marchio, un nome, immagine, attività o prodotti di un altro soggetto (*sponsor*)<sup>84</sup>. Con riguardo a tale definizione deve essere sottolineata la natura onerosa e non gratuita del contratto per il soggetto sponsorizzato, dal momento che egli vincola la propria immagine a fronte del corrispettivo pagato dallo *sponsor*<sup>85</sup>.

In passato, la dottrina aveva a lungo discusso se l'atipicità del contratto di sponsorizzazione costituisse o meno un ostacolo alla sua utilizzazione da parte delle Pubbliche Amministrazioni<sup>86</sup>. In

---

<sup>84</sup> La giurisprudenza ha definito il contratto di sponsorizzazione come un contratto atipico a titolo oneroso e a prestazioni corrispettive che "*comprende una serie di ipotesi nelle quali si ha che un soggetto - il quale viene detto "sponsorizzato" (ovvero, secondo la terminologia anglosassone *sponsee*) - si obbliga a consentire, ad altri, l'uso della propria immagine pubblica e del proprio nome, per promuovere un marchio o un prodotto specificamente marcato, dietro corrispettivo*" Cass., civ., sez. I, 11.10.1997, n. 9880, in *NGCC*, 1998, I, p. 625. Tali connotazioni concorrono a differenziare la sponsorizzazione da altre forme di intervento economico in favore di soggetti terzi e, in particolare: a) dal mecenatismo, che ha per oggetto sovvenzioni erogate a titolo di liberalità, senza la previsione a carico del beneficiario dell'obbligo di tenere determinati comportamenti destinati a favorire la diffusione dei segni distintivi del finanziatore, inquadrabile nella categoria dei contratti a titolo gratuito; b) dal contratto pubblicitario, rispetto al quale si distingue per la diversità della causa, poiché ciò che caratterizza il contratto di sponsorizzazione è lo stretto legame che si istituisce fra la divulgazione dell'immagine o dei segni distintivi dello *sponsor* e l'evento (manifestazione o spettacolo) che egli utilizza, confidando nella capacità di presa e nella forza di suggestione delle opere in detta occasione eseguite per promuovere la propria immagine fra gli utenti o destinatari della manifestazione o dello spettacolo. In sostanza, la sponsorizzazione assicura allo *sponsor* una forma di pubblicità solo indiretta, nel senso il ritorno pubblicitario costituisce solo un effetto del contratto, ma non ne identifica il contenuto.

<sup>85</sup> L'Autorità per la vigilanza sui lavori pubblici, con la Determinazione n. 24 del 5 dicembre 2001, ha definito la sponsorizzazione come un contratto a prestazioni corrispettive mediante il quale l'ente locale (*sponsee*) offre a un terzo (*sponsor*), che si obbliga a pagare un determinato corrispettivo, la possibilità di pubblicizzare in appositi determinati spazi nome, logo, marchio o prodotti.

<sup>86</sup> In dottrina sul contratto di sponsorizzazione: BEZZI D. - SANVITI G., *Accordi di collaborazione e contratti di sponsorizzazione*, Milano, 1998; BIANCA M., voce *Sponsorizzazione*, in *Dig. IV ed. sez. comm.*, vol. XV, Torino, 1998, p. 134; BIANCA M., *I contratti di sponsorizzazione*, Rimini, 1990; DASSI A., *La natura atipica del contratto di sponsorizzazione*, in *Resp. civ. e prev.*, 1998, p. 1067; DI GERONIMO P., *Imposte dirette e sponsorizzazioni sportive: sono sempre da qualificare come spese di pubblicità?*, in *Fisco*, Napoli, 1998, p. 13483; DI PACE R., *Il contratto di sponsorizzazione e la sua utilizzazione da parte delle*

particolare, alcuni Autori avevano evidenziato che, mentre i privati sono legittimati ex art. 1322 c.c. a stipulare contratti innominati o misti, purché finalizzati al perseguimento di interessi meritevoli di tutela, le Amministrazioni sono obbligate, per effetto del principio di legalità, ad utilizzare nello svolgimento della loro attività solo strumenti *ex lege* tipizzati<sup>87</sup>. Tale questione può ritenersi ormai superata per le seguenti ragioni: in primo luogo, l'affermarsi del principio per il quale la Pubblica Amministrazione dispone di autonomia contrattuale al pari di qualsiasi altro soggetto dell'ordinamento giuridico e può quindi stipulare contratti, anche innominati, con gli stessi limiti finalistici previsti per i contraenti privati; in secondo luogo, la necessità di distinguere il principio di tipicità dei contratti dal principio di tipicità del provvedimento amministrativo che, combinato con quello di legalità, impone all'Amministrazione di adottare solo provvedimenti espressione di una specifica titolarità di potere, il che non ha nulla a che vedere con la generale capacità e libertà di contrattare<sup>88</sup>.

Le sponsorizzazioni nelle quali possono essere coinvolte le Pubbliche Amministrazioni si distinguono in attive e passive: le prime sono quelle nelle quali le Amministrazioni finanziano e pubblicizzano l'attività di un soggetto terzo; le seconde sono invece quelle nelle quali le Pubbliche amministrazioni assumono il ruolo di soggetti sponsorizzati, utilizzandole come strumento indiretto di finanziamento<sup>89</sup>.

L'ingresso del fenomeno delle sponsorizzazioni nel settore dell'attività della Pubblica Amministrazione si deve all'emanazione della legge n. 223/1990 (c.d. legge *Mammì*), la quale,

---

*pubbliche amministrazioni*, in *Foro amm. Tar*, 2004, p. 3898 ss; G. SAPORITO, *La sponsorizzazione di attività pubbliche e l'atipicità nei contratti della p.a.*, nota a Cons. Stato, Sez. IV, 4 dicembre 2001, n. 6073, in *www.giust.it.*; GATTI S., voce *Sponsorizzazione*, in *Enc. dir.*, vol. XLIII, Milano, 1990, p. 509; INZITARI B., *Sponsorizzazione*, in *Trattato*, diretto da F. Galgano, vol. III, Torino, 1995, p. 1917; MANFREDI F., *La nuova frontiera nei rapporti tra industria e settore non profit: sponsorizzazioni sociali e joint-promotion*, in *Non profit*, 1997, p. 193; PIPERATA V., *Sponsorizzazioni e appalti pubblici degli enti locali*, in *Riv. trim. app.*, 2002, p. 67 ss; PODDIGHE E., *In tema di contratto di sponsorizzazione*, in *Nuova Giur. civ. comm.*, 1998, I, p. 625; TESSARO T., *Le sponsorizzazioni e la pubblica amministrazione locale*, in *Comuni d'Italia*, 2003, p. 160; TESTA P., *Osservazioni in margine a due sentenze della Cassazione sul contratto di sponsorizzazione*, in *Dir. informazione e informatica*, 1998, pp. 957-964;

<sup>87</sup> CHIEPPA R., *I contratti di sponsorizzazione*, in *Trattato sui contratti pubblici*, SANDULLI M.A. – DE NICTOLIS R. – GAROFOLI R., Milano, 2008

<sup>88</sup> Cfr. Cons. Stato, sez. VI, 4 dicembre 2001, n. 6073, il quale afferma che, a prescindere dal fatto che non esiste alcuna norma di legge che specificamente faccia divieto alle Amministrazioni di fare ricorso a contratti atipici, la sempre maggiore utilizzazione dello strumento contrattuale per soddisfare bisogni pubblici, prima affidati all'atto amministrativo e autoritativo, conferma che non è ipotizzabile una compressione della loro autonomia negoziale.

<sup>89</sup> In dottrina si riscontrano due distinte tesi in ordine alla possibilità per le Amministrazioni di fare legittimo ricorso anche alle sponsorizzazioni "attive": la prima tesi esclude la possibilità per le Amministrazioni di assumere il ruolo di *sponsor*, in quanto contrastante con la *ratio* che ha giustificato l'ingresso del contratto di sponsorizzazione nel settore pubblico, ovvero quella di assicurare agli enti nuove fonti di finanziamento, e non di esporli a nuovi esborsi; la seconda, opposta, si basa sulla considerazione che anche un esborso può tradursi per l'Amministrazione in un risparmio, in particolare quando si tratta di sponsorizzare un soggetto che svolge un servizio al suo posto. La giurisprudenza amministrativa è invece univocamente orientata a ritenere legittimo il ricorso delle Amministrazioni alla sponsorizzazione attiva, ma alla duplice condizione che da essa possano ricavare un sicuro e positivo ritorno d'immagine e non risulti compromessa la loro posizione di terzietà (cfr. Cons. Sic., sez. giurisd., 16 settembre 1998, n. 495; Cons. Sic., sez. giurisd., 4 novembre 1995, n. 336).

all'art. 8, comma 12, qualificò la sponsorizzazione come ogni contributo di un'impresa pubblica o privata, non impegnata in attività televisive o radiofoniche o di produzione di opere audiovisive o radiofoniche, al finanziamento di programmi, allo scopo di promuovere il suo nome, il suo marchio, la sua immagine, le sue attività o i suoi prodotti.

Successivamente, l'art. 43 della legge 27.12.1997, n. 449 (legge finanziaria 1998) ha previsto la possibilità che le Pubbliche Amministrazioni stipulino contratti di sponsorizzazione ed accordi di collaborazione con soggetti privati ed associazioni senza fini di lucro, per la realizzazione di una migliore qualità dei servizi, il perseguimento di maggiori economie e l'innovazione della Pubblica Amministrazione<sup>90</sup>. La disposizione, peraltro, al fine dell'ammissibilità di tale modello contrattuale, ha richiesto la sussistenza di tre condizioni costituite dal fatto che essi devono essere diretti al perseguimento di interessi pubblici, devono escludere qualsiasi conflitto di interesse tra attività pubblica e attività privata e devono comportare risparmi di spesa per le amministrazioni coinvolte. Ciò, peraltro, implica che la disposizione possa trovare applicazione solo per i contratti di c.d. sponsorizzazione passiva, ove l'amministrazione è il soggetto sponsorizzato (*sponsee*) e il privato lo *sponsor*<sup>91</sup>.

La disciplina di cui all'art. 43 citato è stata poi riproposta, con riferimento agli enti locali, dall'art. 119, d.lgs. 18.8.2000, n. 267 (Tuel).

Vi sono state, poi, disposizioni riguardanti ipotesi particolari, come ad esempio quella sulla disciplina fiscale del mecenatismo culturale di cui all'art. 38, l. 21.11.2000, n. 342<sup>92</sup>. Non sono peraltro mancate disposizioni introdotte con legge regionale.

Con riferimento a tali norme, deve essere evidenziato come tali disposizioni non si occupino della definizione del contenuto del contratto di sponsorizzazione e del procedimento che gli enti pubblici debbono seguire per addivenire alla sua stipula<sup>93</sup>.

### 3. La disciplina della sponsorizzazione nel settore dei beni culturali.

---

<sup>90</sup> La norma, peraltro, superava un precedente orientamento dei giudici amministrativi contrario alla stipulazione di contratti da parte dell'amministrazione come *sponsee*. Ad esempio, Cons. giust. amm. sic., sez. giurisdiz., 4.11.1995, n. 336, in Foro It., 1996, III, c. 466 ss.; Cons. giust. amm. sic., sez. giuristi, sez. giurisdiz., 28.4.1997, n. 35, in Cons. Stato, 1997, I, p. 592 ss.; Cons. giust. amm. sic., sez. giuristi, sez. giurisdiz., 16.9.1998, n. 495, in Cons. Stato, 1998, I, p. 1408 ss. In senso contrario, TAR Sicilia, Palermo, sez. I, 15.9.1994, n. 580, in Giur. amm. sic., 1994, p. 777 ss.; TAR Sicilia, Palermo, sez. I, 23.6.1997, n. 1003, *ivi*, 1997, p. 918 ss.

<sup>91</sup> Non dovrebbe rientrare nell'ambito di applicazione della norma il c.d. *patrocinio*. Tale figura si distingue dalla sponsorizzazione perché il soggetto, pubblico o privato, che consente che l'attività di altri si svolga sotto il suo patrocinio, non è un imprenditore commerciale e, dunque, anche se egli si impegna a finanziare l'attività, la sua obbligazione non trova corrispettivo nel vantaggio atteso dalla pubblicizzazione della sua figura di patrocinatore. Il contratto, pertanto, sembrerebbe avere natura di donazione modale, più che di contratto a prestazioni corrispettive.

<sup>92</sup> Per un commento a tale norma, si veda L. ZANETTI, *Gli strumenti di sostegno alla cultura tra pubblico e privato: il nuovo assetto delle agevolazioni fiscali al mecenatismo culturale*, in *Aedon*, 2/2001.

<sup>93</sup> Parte della dottrina aveva ritenuto, comunque, applicabili per la scelta dello sponsor le regole dell'evidenza pubblica, con la possibilità di derogarvi solo nei casi in cui fosse in generale ammissibile il ricorso alla trattativa privata. Si veda, ad esempio, D. BEZZI - G. SANVITI, *Accordi di collaborazione e contratti di sponsorizzazione*, Milano, 1998.

Il settore culturale è senza dubbio un terreno molto fertile per l'utilizzo di contratti di sponsorizzazione, a causa della visibilità di molti dei beni che possono essere oggetto della sponsorizzazione. Ciò può consentire di ottenere significativi ritorni economici, tali da sopperire alla tendenza, che purtroppo si sta rafforzando negli ultimi anni, delle Amministrazioni a destinare risorse sempre minori alla cultura<sup>94</sup>.

Il Codice dei beni culturali e del paesaggio dedica ai contratti di sponsorizzazione l'art. 120, così come modificato dal d.lgs. 62/2008<sup>95</sup>. Ai sensi di tale disposizione, è definita sponsorizzazione di beni culturali ogni contributo erogato per la progettazione o l'attuazione di iniziative in ordine alla tutela ovvero alla valorizzazione del patrimonio culturale, con lo scopo di promuovere il nome, il marchio, l'immagine, l'attività, il prodotto dell'attività del soggetto erogante. Da segnalare sin da subito che, per espressa previsione della norma, la forma del "contributo" (*rectius*: del corrispettivo) pagato dallo *sponsor* può assumere, oltre alla forma in denaro, anche quella in "beni e servizi".

Inoltre, secondo la previsione la partecipazione dei privati può estendersi non solo alle attività di valorizzazione ma anche alla tutela del patrimonio culturale, ruolo che altrimenti potrebbe essere riconosciuto a soggetti privati solo se proprietari, possessori o detentori del bene da tutelare. Peraltro, dalla lettera della norma non sembra potersi considerare legittima un'ipotesi di sponsorizzazione di un bene culturale fine a se stessa, ma deve il contributo erogato dal privato deve sempre essere giustificato dalla strumentalità alla progettazione o realizzazione di una iniziativa istituzionale di tutela o di valorizzazione riguardante il bene in questione.

L'art. 120, inoltre, individua i soggetti le cui iniziative possono formare oggetto di sponsorizzazione, e li identifica non solo nel Ministero per i beni e le attività culturali, nelle Regioni e negli altri enti territoriali, ma anche in altri soggetti pubblici, nelle persone giuridiche private senza scopi di lucro e in soggetti privati su beni culturali di loro proprietà<sup>96</sup>.

Secondo l'ultimo comma dell'art. 120, anch'esso aggiunto dal d.lgs. 62/2008, peraltro, la verifica della compatibilità di "dette iniziative con le esigenze della tutela" è effettuata dal Ministero,

---

<sup>94</sup>In dottrina, si confrontino: DE GIORGI M.V., *Sponsorizzazioni e mecenatismo*, Padova, 1988; MASTROPASQUA S., *Le sponsorizzazioni culturali nel diritto pubblico*, in *Riv. giur. scuola*, 1993, p. 209 ss.; PIPERATA G., *Art. 120*, in *Il codice dei beni culturali e del paesaggio*, in M. CAMMELLI (a cura di), Bologna, 2007, p. 481 ss; VERONELLI M., *Le sponsorizzazioni dei beni culturali*, in *Giornale dir. amm.*, 2005, 8, p. 887 ss; ZANETTI L., *Gli strumenti di sostegno alla cultura tra pubblico e privato: il nuovo assetto delle agevolazioni fiscali al mecenatismo culturale*, in *Aedon*, 2/2001.

<sup>95</sup>La modifica di cui al d.lgs. 62/2008 ha ampliato l'ambito soggettivo e oggettivo di applicazione della disciplina di cui all'art. 120 del Codice. E' stato tolto il riferimento esclusivo ai soggetti privati come possibili *sponsor* di iniziative pubbliche. Nella versione attuale della norma, la sponsorizzazione di beni culturali può essere "qualsiasi contributo, anche in beni o servizi, erogato per la progettazione o l'attuazione di iniziative in ordine alla tutela ovvero alla valorizzazione del patrimonio culturale, con lo scopo di promuovere il nome, il marchio, l'immagine, l'attività o il prodotto dell'attività del soggetto erogante", non essendo rilevante la natura dello privata o pubblica dello *sponsor*. Inoltre, l'attuale versione della norma amplia l'oggetto della sponsorizzazione, aggiungendo alle iniziative del ministero, regioni ed enti territoriali, anche quelle di "altri soggetti pubblici" e precisando che, sul versante dei beneficiari privati, si deve trattare o di iniziative di "persone giuridiche private senza fine di lucro" o di iniziative di "soggetti privati su beni culturali di loro proprietà".

<sup>96</sup>Per questi ultimi ha affidato al suddetto Ministero il compito di procedere ad una previa verifica della compatibilità delle iniziative progettate con le esigenze della tutela da assicurare ai beni da promuovere e pubblicizzare.



secondo le disposizioni del codice. La disposizione non appare peraltro del tutto chiara. La relazione di accompagnamento dello schema di decreto legislativo ha affermato solo che la disposizione ha l'obiettivo di ribadire *"il potere di vigilanza del Ministero sia per quanto riguarda la compatibilità fra le iniziative ipotizzate come suscettibili di sponsorizzazione e le esigenze della tutela, sia in ordine alla corretta realizzazione delle iniziative autorizzate a beneficiare del contributo rinveniente dallo sponsor"*<sup>97</sup>.

L'ammissibilità del contratto di sponsorizzazione di beni culturali è soggetta ad alcune limitazioni, evincibili dal contesto generale e dallo stesso art. 120. Ai sensi del comma 2 di tale ultima norma, esso deve trovare attuazione in forme compatibili con il carattere artistico o storico, e con l'aspetto e il decoro del bene culturale da tutelare o valorizzare. Deve, peraltro, ritenersi che, secondo la disposizione generale di cui agli artt. 43 co. 2, l. 27.12.1997 n. 449 e 119 T.U. 18.8.2000 n. 267 già citati, il contratto di sponsorizzazione, anche nel settore dei beni culturali, debba comunque perseguire l'interesse pubblico e non debba essere fonte di conflitto di interessi pubblici e privati o di danno per immagine o attività della p.a. Inoltre, deve essere garantita la compatibilità con le previsioni del d.lgs. 196/2003, così come ribadito dal bollettino n. 75/2006 del Garante sulla privacy. Inoltre, devono considerarsi escluse sponsorizzazioni riguardanti propaganda di natura politica, sindacale, filosofica o religiosa; produzione o distribuzione di tabacco, alcoolici o materiale pornografico o a sfondo sessuale; messaggi offensivi, espressioni di fanatismo razzismo, odio o minaccia. Altre limitazioni al contratto di sponsorizzazione possono essere ricavate anche da altre disposizioni dello stesso codice dei beni culturali, quali quelle di cui agli artt. artt. 20 e 21 che dettano la disciplina in materia di interventi vietati e soggetti ad autorizzazione e di cui all'art. 49, nel caso in cui la promozione preveda anche l'uso di manifesti o cartelloni pubblicitari.

Quanto al contenuto necessario del contratto, il terzo comma dell'art. 120 specifica che esso deve prevedere il *quantum* del contributo, le modalità di erogazione dello stesso e le forme attraverso le quali lo *sponsor* privato può esercitare un controllo sulla realizzazione dell'iniziativa cui il contributo si riferisce (comma 3).

Come già rilevato per la disciplina generale del contratto di sponsorizzazione, anche quella della sponsorizzazione culturale, di cui si sta discorrendo, nulla prevede in relazione alle eventuali procedure per la scelta dello *sponsor* da parte dell'amministrazione o eventuali principi o criteri che debbano regolare tale scelta.

#### **4. La sponsorizzazione nel codice dei contratti pubblici e la sua relazione con quella culturale.**

---

<sup>97</sup> Secondo G. PIPERATA, *Le modifiche al Codice dei beni culturali e del paesaggio dopo i decreti legislativi 62 e 63 del 2008: Servizi per il pubblico e sponsorizzazioni dei beni culturali: gli artt.117 e 120*, in [www.aedon.mulino.it](http://www.aedon.mulino.it) n. 3/2008, "non è chiaro se la verifica di compatibilità effettuata dal ministero riguardi qualsiasi ipotesi di sponsorizzazione (anche quelle relative ai beni culturali di regioni o enti locali, visto che genericamente si parla di "dette iniziative"), oppure solo le ipotesi relative ai beni culturali dello Stato o le iniziative dei privati. La risposta non può che essere nella seconda direzione indicata, non sembrando interpretativamente corretto estendere il ruolo di autorizzazione e vigilanza ministeriale fino a coprire anche le ipotesi di sponsorizzazione realizzate a livello regionale e locale".

Un caso particolare di contratto di sponsorizzazione è quello in cui la pubblica amministrazione è il soggetto sponsorizzato e lo *sponsor* privato paga un corrispettivo consistente in lavori pubblici, servizi o forniture alla pubblica amministrazione e non nell'erogazione di una somma di danaro<sup>98</sup>. Conseguentemente, la pubblica amministrazione sponsorizzata consegue un risparmio di spesa per prestazioni che, altrimenti, avrebbe dovuto pagare ad un appaltatore o fornitore. Dal punto di vista civilistico, si tratta di un contratto complesso, consensuale, a titolo oneroso e a prestazioni corrispettive, che può coinvolgere una molteplicità di parti (amministrazione, sponsor, realizzatore del lavoro o prestatore del servizio o fornitore).

La fattispecie non è nuova e, precedentemente al suo recepimento in disposizioni di legge, era stata oggetto di pronunce dell'Autorità di Vigilanza per i lavori pubblici, det. 5.12.2001 n. 24, che aveva ammesso la sponsorizzazione come strumento per la realizzazione di lavori pubblici; aveva escluso la fattispecie dalla normativa comunitaria e nazionale sugli appalti pubblici poiché si sarebbe trattato di un contratto che non comporta esborsi per la pubblica amministrazione e determina un risparmio di spesa; aveva ritenuto applicabili le norme sulla qualificazione delle imprese esecutrici; aveva previsto l'obbligo delle amministrazioni di sorveglianza e vigilanza sugli interventi<sup>99</sup>. L'art.

---

<sup>98</sup> In dottrina, sulla sponsorizzazione nel codice dei contratti pubblici: CARANTA R., *Servizio di tesoreria e sponsorizzazioni: primi chiarimenti dall'adunanza plenaria*, in *Urb. App.*, n. 11, 2002, p. 1321; CARBONE L., *Affidamento del servizio di tesoreria comunale e contratto di sponsorizzazione*, in *Corr. giur.*, 2002, 8, p. 994; CATTANEO S., *I contratti atipici della pubblica amministrazione, con particolare riferimento al contratto di tesoreria integrato con una clausola di sponsorizzazione*, in *Temi amministrativi*, 2003, p. 965 ss.; CHIEPPA R., *I contratti di sponsorizzazione*, in SANDULLI M.A. - DE NICTOLIS R. - GAROFOLI R. (a cura di), *Trattato sui contratti pubblici*, Milano, 2008; D. ANICETI, *Lo sfruttamento pubblicitario della notorietà tra concessione di vendita e contratto di sponsorizzazione*, nota a Cass., Sez. I, 11 ottobre 1997, n. 9880, in *Giust. civ.*, 1998, pp. 1059-1067; D'ANGELO N., *Art. 26 Contratti di sponsorizzazione*, in R. GAROFOLI-G. FERRARI (a cura di), *Codice degli appalti pubblici*, 2007; FIDONE G., *Meccanismi elusivi e limitazioni della concorrenza nella prassi amministrativa degli appalti pubblici*, tema *Appalti pubblici e concorrenza* del Progetto *Concorrenza* di Confindustria, in AA.VV. *Concorrenza bene pubblico*, Centro Studi di Confindustria, vol. 1, anno 2007; MASTRODOMENICO E., *I nuovi modelli di contrattualistica pubblica. Il contratto di sponsorizzazione nel sistema degli appalti pubblici concorrenziali*, in *Nuova rassegna di legislazione, dottrina e giurisprudenza*, 2007, fasc. 7, pp. 680-690; MAZZILLI A.D. - MARI G. - CHIEPPA R., *I contratti esclusi dall'applicazione del codice dei contratti pubblici*, in SANDULLI M.A. - DE NICTOLIS R. - GAROFOLI R. (a cura di), *Trattato sui contratti pubblici*, t. I, Milano, pp. 461-462; Santiapichi X., *I contratti esclusi*, in CLARICH M. (a cura di) *Commentario al Codice dei Contratti Pubblici*, Giappichelli, 2010.

<sup>99</sup> La decisione dell'Autorità trovava fondamento in un quesito posto da un comune e riguardante la possibilità per lo stesso comune di procedere all'affidamento diretto ad una associazione appositamente costituita degli interventi di manutenzione di un teatro comunale, spesa che l'associazione si impegnava a sostenere in cambio della sponsorizzazione del proprio nome da parte dell'amministrazione. A tale quesito l'Autorità aveva dato risposta positiva e affermato che gli interventi ricompresi nell'ambito di applicazione della normativa sui lavori pubblici potevano formare oggetto di un contratto di sponsorizzazione ai sensi degli artt. 119 Tuel, e 43 della l. 449/1997. In particolare, l'Autorità aveva precisato che, tenuto conto della natura atipica del contratto di sponsorizzazione e anche della varietà delle prestazioni che in esso possono essere dedotte, l'individuazione del regime giuridico cui sottoporre tale contratto deve essere determinata alla luce di quelle prestazioni cui lo sponsor si obbliga che nel regolamento contrattuale spiccano per la loro rilevanza rispetto a tutte le altre. Applicando tale principio, nel caso di specie, l'Autorità non aveva tratto la conseguenza dell'applicabilità della normativa in materia di appalti pubblici di lavori e aveva affermato che il contratto di sponsorizzazione "*resta fuori dall'ambito della disciplina comunitaria e nazionale sugli appalti pubblici in quanto non è catalogabile come contratto passivo, bensì comporta un vantaggio economico e patrimoniale direttamente quantificabile per la pubblica amministrazione mediante un*

2 co. 6 l. 109/1994, introdotto dalla l. 166/2002 c.d. Merloni *quater* aveva successivamente recepito la posizione dell'Autorità di Vigilanza.

Gli stessi principi venivano successivamente recepiti, per il particolare settore dei beni culturali, dall'art. 2 d.lgs. 30/2004, "*disciplina degli appalti di lavori pubblici concernenti i beni culturali*", corpo normativo poi abrogato e confluito nella parte II, titolo IV, capo II del codice dei contratti pubblici, agli artt. 197 e ss.<sup>100</sup>.

La fattispecie trova oggi regolazione nell'art. 26 del d.lgs. 163/2006 che ha radicalmente modificato la precedente disciplina. Da segnalarsi, tra l'altro, che ai sensi di tale articolo, oltre ai lavori, servizi e forniture, l'oggetto di tali contratti può anche essere costituito da interventi di restauro e manutenzione di beni mobili e delle superfici decorate di beni architettonici sottoposti a tutela ai sensi del d.lgs. 22.1.2004, n. 42.

La disposizione fa parte dei contratti esclusi in tutto o in parte dall'applicazione del codice dei contratti pubblici<sup>101</sup>, cioè quelli per i quali non si applica la disciplina generale prevista dal codice dei contratti pubblici, fatte salve le disposizioni espressamente previste o richiamate dalle stesse disposizioni che regolano l'istituto.

Il problema che si pone rispetto a tale fattispecie è quello, da un lato, delle disposizioni applicabili alla scelta dello sponsor e, dall'altro lato, quello dell'individuazione della disciplina della fase dell'esecuzione del contratto.

Quanto al primo aspetto, il problema è complicato dal fatto che, di regola, lo *sponsor* può non coincidere con il soggetto che realizza il lavoro, eroga il servizio o garantisce la fornitura che costituiscono oggetto del corrispettivo della sponsorizzazione.

Gli artt. 26 e 27 si limitano a richiamare l'applicazione dei principi del Trattato dell'Unione Europea per la scelta dello *sponsor*<sup>102</sup> e *segnatamente* i principi di economicità, efficacia, imparzialità, parità di trattamento, trasparenza, proporzionalità<sup>103</sup>. Il principio di economicità può tuttavia subire un temperamento per esigenze sociali, di tutela salute, dell'ambiente, dello sviluppo sostenibile. Inoltre, l'affidamento deve essere preceduto da invito ad almeno cinque concorrenti, se compatibile con l'oggetto del contratto<sup>104</sup>. Si applicano le disposizioni sui requisiti di qualificazione dei progettisti e degli esecutori del contratto<sup>105</sup>. Si applica, in via residuale, la l. 241/1990<sup>106</sup>.

---

*risparmio di spesa*". Dunque, la determinazione escludeva che lo sponsor privato dovesse essere individuato attraverso le procedure di scelta del contraente previste dalla l. 109/1994. Tuttavia, era stato ritenuto che lo sponsor dovesse possedere, ai sensi d.P.R. 34/2000, n. 34 il requisito di impresa qualificata.

<sup>100</sup>L'art. 2 del d.lgs. 30/2004 aveva ad oggetto l'ipotesi di lavori pubblici concernenti i beni mobili ed immobili e gli interventi sugli elementi architettonici e sulle superfici decorate di beni del patrimonio culturale, realizzati mediante contratti di sponsorizzazione. Anche il comma 1 di tale disposizione escludeva l'applicazione delle disposizioni nazionali e regionali in materia di appalti di lavori pubblici, ritenendo sufficiente il rispetto dei principi e dei limiti comunitari in materia e delle norme interne sulla qualificazione dei progettisti e dei soggetti esecutori delle opere. Il comma secondo stabiliva che spetta all'amministrazione preposta alla tutela del bene oggetto dell'intervento sponsorizzato il compito di impartire le prescrizioni opportune con riferimento alla progettazione, all'esecuzione delle opere e alla direzione dei lavori.

<sup>101</sup> Si tratta delle disposizioni di cui alla parte I, titolo II, artt. 16 – 27 del d.lgs. 163/2006.

<sup>102</sup> Art. 26 co. 1 d.lgs. 163/2006.

<sup>103</sup> Art. 27 co. 1 d.lgs. 163/2006.

<sup>104</sup> Art. 27 co. 1 d.lgs. 163/2006.

<sup>105</sup> Art. 26 co. 1, ultimo periodo, d.lgs. 163/2006.

<sup>106</sup> Art. 27 co. 1 d.lgs. 163/2006.

In riferimento a tali disposizioni, la Giurisprudenza è stata oscillante.

Il Consiglio di Stato, nel parere sul Codice dei Contratti Pubblici, aveva ritenuto insufficienti per tutela dell'effettiva concorrenza le norme degli artt. 26 e 27. In senso contrario, lo stesso Consiglio di Stato, aveva affermato che una fornitura e un servizio gratuiti da parte dell'amministrazione possono essere offerti da chiunque e la loro acquisizione non esige che la stessa amministrazione metta in competizione coloro che intendono operare in tal senso<sup>107</sup>. Anche l'Autorità Garante Concorrenza e Mercato aveva rilevato che la fattispecie in esame poteva profilare elusioni del principio della concorrenza tra imprese<sup>108</sup>.

Il problema della possibile elusione delle norme che regolano l'affidamento di lavori, servizi e forniture pubbliche si pone soprattutto nel caso di non coincidenza soggettiva tra *sponsor* e realizzatore del lavoro/esecutore del servizio/fornitore. In tale caso, infatti, si pone il problema della legittimità della scelta da parte dello *sponsor* del soggetto realizzatore del lavoro, servizio o fornitura.

Per quanto riguarda le disposizioni relative alla fase dell'esecuzione del contratto, dal combinato disposto degli artt. 26 e 27 del codice dei contratti pubblici, si possono ricavare alcune regole: la pubblica amministrazione sponsorizzata deve impartire le prescrizioni opportune in ordine alla progettazione, nonché alla direzione ed esecuzione del contratto<sup>109</sup>; la pubblica amministrazione stabilisce se è ammesso il subappalto e, in caso affermativo ne stabilisce le condizioni di ammissibilità e ad esso si applica la disciplina dell'art. 118 dello stesso codice<sup>110</sup>. Inoltre, alla fase dell'esecuzione del contratto, si applicano in via residuale le norme del codice civile<sup>111</sup>.

In relazione alla disciplina fino ad ora sinteticamente illustrata, sia per quella della scelta dello sponsor che per quella dell'esecuzione del contratto, deve però farsi un'importante precisazione. Infatti, essa si dovrebbe riferire solo all'ipotesi in cui la sponsorizzazione sia l'oggetto prevalente del contratto e non a quella in cui l'oggetto prevalente sia un altro contratto (appalto o altro) di lavori, servizi e forniture.

Potrebbe, ad esempio, aversi il caso in cui l'oggetto prevalente del contratto sia l'appalto e la sponsorizzazione costituisca solo il corrispettivo (tutto o parte di esso) dell'appaltatore. In tale ipotesi, dovrebbero applicarsi le norme consuete per l'affidamento e per l'esecuzione degli appalti. Tale conclusione trova la conferma della Giurisprudenza del Consiglio di Stato che ha ritenuto legittimo l'inserimento nel bando di gara per l'affidamento del servizio tesoreria della clausola di sponsorizzazione e che ha ribadito che non si deve derogare alle norme sulla scelta del contraente<sup>112</sup>. Lo stesso Consiglio di Stato ha affermato che il corrispettivo della *sponsorizzazione* nell'affidamento di un appalto è legittimo se la clausola è prevista nel bando, per rispetto della *par condicio* e se l'elemento corrispettivo (sponsorizzazione) non snatura il principale fine della pubblica amministrazione, cioè l'appalto pubblico<sup>113</sup>.

---

<sup>107</sup> Cons. St., sez V, 10.1.2007 n. 44.

<sup>108</sup> Autorità Garante Concorrenza e Mercato, segnalazione 20.12.2007 n. AS439

<sup>109</sup> Art. 26 co. 2 d.lgs. 163/2006.

<sup>110</sup> Art. 27 co. 3 d.lgs. 163/2006.

<sup>111</sup> Art. 27 co. 2 d.lgs. 163/2006.

<sup>112</sup> Cons. St., ad. plen., nn. 6 e 9/2002.

<sup>113</sup> Cons. St., sez. V, sent. 6.12.2007 n. 6261; Cons. St., sez. V, 7.11.2007 n. 5762.

Tuttavia, in tale caso, l'appaltatore selezionato potrebbe essere egli stesso lo *sponsor* o ricercarne uno terzo. In tale ultima eventualità, il problema, ancora non risolto, diventa quello di capire come l'appaltatore debba scegliere lo *sponsor* e quali vincoli debba avere tale scelta, dal momento che il soggetto sponsorizzato resta sempre e comunque una pubblica amministrazione.

Il problema si può addirittura complicare se si considera che il corrispettivo (totale o parziale) della sponsorizzazione, a fronte della realizzazione di un lavoro pubblico o della erogazione di un servizio, può coinvolgere non solo contratti di appalto. Forme di sponsorizzazione possono essere previste anche nella fase di gestione di contratti di concessione di lavori su iniziativa pubblica di cui all' art. 143 d.lgs. 163/2006 o privata, per il caso della finanza di progetto, ai sensi dell'art. 153 del d.lgs. 163/2006, ovvero in contratti di concessione di servizi su iniziativa pubblica di cui all'art. 30 del d.lgs. 163/2006 o di concessione di servizi su iniziativa privata, ai sensi dell'art. 278 del d.P.R. 207/2010.

In tali casi, la sponsorizzazione può diventare un elemento di un più complesso e vasto rapporto di partenariato pubblico privato, ai sensi dell'art. 3 comma 15 ter del d.lgs. 163/2006. Anche in tali casi, se il contratto prevalente sarà quello di concessione, la scelta del concessionario seguirà le norme per l'affidamento della concessione; anche in tali casi, l'appaltatore selezionato potrebbe essere egli stesso lo *sponsor* o ricercarne un terzo (es. vendita spazi pubblicitari), con tutte le problematiche che si sono dette.

Come si può dedurre dalle considerazioni fin qui esposte, il problema della sponsorizzazione legata alla realizzazione di lavori pubblici, servizi o forniture presenta problemi di particolare delicatezza e complessità che non possono essere risolti in questa sede.

La fattispecie della sponsorizzazione dell'amministrazione a fronte della quale il corrispettivo dello sponsor sia pagato attraverso un lavoro pubblico, un servizio, una fornitura, ovvero un intervento di restauro e manutenzione di beni mobili e delle superfici decorate di beni architettonici, tutte fattispecie previste dall'art. 26 del d.lgs. 163/2006, può sovrapporsi al caso della sponsorizzazione culturale di cui all'art. 120 comma 1 del codice dei beni culturali che, peraltro, prevede che la forma del corrispettivo pagato dallo sponsor possa assumere, oltre alla forma in denaro, anche quella di "*beni e servizi*".

Più nel dettaglio, potrebbe aversi la situazione in cui a fronte della possibilità di sponsorizzare la progettazione o l'attuazione di iniziative in ordine alla tutela ovvero alla valorizzazione del patrimonio culturale, ai sensi dell'art. 120, il contributo pagato dallo *sponsor* venga a consistere in una prestazione regolata dal codice dei contratti pubblici di cui al d.lgs. 163/2006. In tale caso le norme dettate dal codice dei contratti pubblici dovranno essere applicate anche alla sponsorizzazione culturale, in aggiunta alle norme che le sono proprie e che sono dettate dal codice dei beni culturali.

#### **4.1. La disciplina speciale dei contratti di sponsorizzazione di lavori, servizi e forniture aventi ad oggetto beni culturali.**

La fattispecie da ultimo richiamata è stata recentemente disciplinata dal d.l. 5/2012, convertito con l. 35/2012, che ha inserito nel codice dei contratti pubblici due particolari disposizioni, quella di cui all'art. 26 comma 2 *bis* e quella di cui all'art. 199 *bis*.

In particolare, la seconda norma, richiamata dalla prima, detta una disciplina speciale dei contratti di sponsorizzazione di lavori, servizi e forniture aventi ad oggetto beni culturali. Essa, dunque, si pone come legge speciale, da un lato, delle norme di cui agli artt. 26 e 27 del codice dei contratti pubblici e, dall'altro, delle disposizioni in materia di sponsorizzazione di cui al codice dei beni culturali.

Ai sensi di tale disposizione, al fine del rispetto dei principi comunitari per la scelta del contraente, le amministrazioni aggiudicatrici competenti per la realizzazione degli interventi relativi ai beni culturali integrano il programma triennale dei lavori di cui all'art. 128 del codice con un apposito allegato che indica i lavori, i servizi e le forniture in relazione ai quali intendono ricercare sponsor per il finanziamento o la realizzazione degli interventi. In tale allegato possono essere anche inseriti gli interventi per i quali siano pervenute dichiarazioni spontanee di interesse alla sponsorizzazione. A tal fine esse provvedono a predisporre studi di fattibilità, anche semplificati, o progetti preliminari.

La ricerca dello *sponsor* avviene mediante bando pubblicato sul sito istituzionale dell'amministrazione procedente per almeno trenta giorni, da pubblicizzarsi come disposto dallo stesso art. 199 *bis* comma 1, che deve contenere la sommaria descrizione di ciascun intervento, l'indicazione del valore di massima e dei tempi di realizzazione, la richiesta di offerte in aumento sull'importo del finanziamento minimo indicato.

L'art. 199 *bis* distingue tra due forme di sponsorizzazione, entrambe ammissibili, e la scelta operata dall'amministrazione deve essere resa pubblica nel bando di gara.

La prima forma è definita come la sponsorizzazione "*di puro finanziamento*" ove lo *sponsor* assume, anche mediante accollo, le obbligazioni di pagamento dei corrispettivi dell'appalto dovuti dall'amministrazione, rimanendo tuttavia estraneo all'esecuzione dell'appalto. Tale fattispecie ha similitudine con quella già regolata dall'art. 120 del codice dei beni culturali (visto che il corrispettivo che lo sponsor paga è in danaro) ma se ne differenzia perché il corrispettivo in danaro pagato dallo sponsor rimane inscindibilmente legato all'esecuzione di un appalto (di lavori, servizi, e forniture), dovendone costituire il corrispettivo che l'amministrazione distrarrà all'appaltatore<sup>114</sup>.

La seconda forma è definita "*sponsorizzazione tecnica*", consistente nella fattispecie tradizionalmente disciplinata dal codice dei contratti pubblici, ovvero quella in cui il corrispettivo pagato dallo sponsor consiste nell'esecuzione di un appalto di lavori, servizi e forniture. La disposizione, infatti, afferma che in tale caso la sponsorizzazione è "*estesa alla progettazione e alla realizzazione di parte o di tutto l'intervento a cura e a spese dello sponsor*"<sup>115</sup>. Secondo la

---

<sup>114</sup> La stessa lettera dell'art. 199 *bis* del d.lgs. 163/2006 definisce tale forma di sponsorizzazione come di "*puro finanziamento, anche mediante accollo, da parte dello sponsor, delle obbligazioni di pagamento dei corrispettivi dell'appalto dovuti dall'amministrazione*". Dunque, la disposizione prevede espressamente il collegamento tra l'erogazione di danaro dello sponsor e il finanziamento dell'appalto. Se tale collegamento non vi fosse, saremmo nella fattispecie di cui all'art. 120 del codice dei beni culturali. Tuttavia, è chiaro che la delimitazione dei confini delle due discipline appare alquanto sfumata e difficile da individuare nel caso concreto.

<sup>115</sup> Nonostante il testo della definizione si riferisca a progettazione ed esecuzione, lasciando intendere il riferimento ai lavori pubblici, il contesto generale del primo comma dell'art. 199 *bis* comma 1 induce a ritenere che la anche la sponsorizzazione tecnica possa avere ad oggetto servizi e forniture (ad esempio, il primo periodo di tale comma si riferisce all' "*allegato che indica i lavori, i servizi e le forniture in relazione ai quali intendono ricercare sponsor per il finanziamento o la realizzazione degli interventi*").

stessa disposizione, peraltro, tale fattispecie costituisce una "*forma di partenariato*" e, dunque, dovrebbe andare ad aggiungersi all'elenco degli esempi dei contratti di partenariato pubblico privato, di cui all'art. 3 comma 15 ter del d.lgs. 163/2006.

Lo stesso art. 199 *bis* detta alcune regole procedurali per la scelta dello *sponsor*.

Nel bando e negli avvisi è stabilito il termine, non inferiore a sessanta giorni, entro il quale i soggetti interessati possono far pervenire le offerte di sponsorizzazione. Nel caso di sponsorizzazione tecnica, nel bando sono indicati gli elementi e i criteri di valutazione delle offerte.

Le offerte sono esaminate direttamente dall'amministrazione aggiudicatrice o (in caso di interventi il cui valore stimato al netto dell'imposta sul valore aggiunto sia superiore a un milione di euro e nei casi di particolare complessità) mediante una commissione giudicatrice. L'amministrazione procede a stilare la graduatoria delle offerte e può indire una successiva fase finalizzata all'acquisizione di ulteriori offerte migliorative, stabilendo il termine ultimo per i rilanci.

Nel caso di sponsorizzazione di puro finanziamento, l'amministrazione procede alla stipula del contratto con il soggetto che ha offerto il finanziamento maggiore; nel caso di sponsorizzazione tecnica con il soggetto che ha proposto l'offerta realizzativa giudicata migliore.

Ai sensi del comma secondo dell'art. 199 *bis*, nel caso in cui non sia stata presentata nessuna offerta, o nessuna offerta appropriata, ovvero tutte le offerte presentate siano irregolari ovvero inammissibili o non siano rispondenti ai requisiti formali della procedura, la stazione appaltante può, nei successivi sei mesi, avviare di propria iniziativa una procedura negoziata per la ricerca dello *sponsor*. Inoltre, negli stessi casi, i medesimi progetti possono essere nuovamente pubblicati nell'allegato del programma triennale dei lavori dell'anno successivo.

Ai sensi del comma 3, inoltre, restano fermi i presupposti e i requisiti di compatibilità stabiliti dall'art. 120 del d.lgs. 42/2004, recante il codice dei beni culturali e del paesaggio, nonché i requisiti di partecipazione di ordine generale dei partecipanti stabiliti nell'art. 38 del d.lgs. 163/2006, nonché, per i soggetti incaricati di tutta o di parte della realizzazione degli interventi, i requisiti di idoneità professionale, di qualificazione per eseguire lavori pubblici, di capacità economica e finanziaria, tecnica e professionale dei fornitori e dei prestatori di servizi, di cui agli artt. 39, 40, 41 e 42, oltre ai requisiti speciali e ulteriori di cui all'art. 201 dello stesso codice dei contratti pubblici .

## **5. La flessibilità del modello nel rispetto dei principi comunitari e nazionali.**

La ricognizione normativa operata nei paragrafi precedenti ha mostrato che il contratto di sponsorizzazione passiva della pubblica amministrazione sia caratterizzato da grande flessibilità e libertà di forme.

Il presupposto è che, pur essendo un contratto a prestazioni corrispettive (dal momento che a fronte del corrispettivo dello sponsor la pubblica amministrazione cede la sua immagine), si tratti comunque di un contratto che avvantaggia la pubblica amministrazione senza gravare in alcun modo sulla spesa pubblica. Per meglio dire, esso si può tradurre in un ricavo, nel caso di corrispettivo pagato in danaro, ovvero in un risparmio di spesa, nel caso di corrispettivo pagato in beni o servizi.

Tale presupposto giustifica il fatto che il Legislatore, nell'art. 120 del codice dei beni culturali, non abbia ritenuto di regolare la fase della scelta dello *sponsor* e abbia dato disciplina minimale al contenuto del contratto e alla sua esecuzione. Le sole limitazioni al contenuto del contratto per il caso di sponsorizzazione culturale, a cui si è già fatto riferimento, a ben vedere derivano semplicemente dalla natura del bene oggetto della sponsorizzazione e dalla necessità che la contribuzione dello *sponsor* privato sia finalizzata alla sua tutela e valorizzazione.

Conferma tale tendenza anche la disciplina minima dei contratti di sponsorizzazione di cui all'art. 26 del codice dei contratti pubblici, che per il caso di corrispettivo dello *sponsor* consistente in lavori, servizi o forniture ovvero in interventi di restauro e manutenzione di beni mobili e delle superfici decorate di beni architettonici sottoposti a tutela ai sensi del d.lgs. 42/2004. A tale disciplina, oggi si aggiunge quella della sponsorizzazione di lavori, servizi e forniture con oggetto beni culturali, anch'essa minimale.

La scelta del Legislatore di dare regolazione minima alle diverse fattispecie di sponsorizzazione appare condivisibile. La iper-regolazione e la rigidità dei modelli, come più volte si è sostenuto, appaiono caratteristiche negative della disciplina di altri tipi di contratti pubblici, soprattutto in relazione all'individuazione del contraente privato. Tuttavia, l'assenza di una disciplina rigida e vincolante non deve sconfinare nell'arbitrio della pubblica amministrazione, soprattutto per quello che riguarda la scelta dello *sponsor*.

Occorre considerare alcuni aspetti generali.

In primo luogo, deve essere richiamato il principio della libera concorrenza, che assurge a valore fondamentale tutelato tanto dal diritto comunitario che da quello interno.

La tutela della concorrenza e del mercato deve intendersi come valore primario da promuovere. In tale ottica, le norme devono essere lette, interpretate, integrate e attuate come uno strumento funzionale all'attuazione di tali principi. Il perseguimento dell'interesse pubblico diviene pertanto identificabile con la promozione di un mercato realmente competitivo. Competitività e trasparenza dei mercati costituiscono anche la condizione per la razionalizzazione e il contenimento della spesa pubblica e per ridurre le inefficienze, garantendo alle pubbliche amministrazioni di acquisire beni e servizi a prezzi di qualità migliore a prezzi più bassi<sup>116</sup>.

Esso deve rilevare anche in materia di individuazione dello *sponsor*, nei contratti di sponsorizzazione, dal momento che, da un lato, l'attribuzione ad un soggetto privato della possibilità di sfruttare l'immagine di un'amministrazione o di un bene pubblico (anche culturale) può avvantaggiare tale soggetto nei confronti degli altri concorrenti che operano nel medesimo

---

<sup>116</sup> Tale principio permea le direttive Comunitarie in materia di contratti pubblici 2004/17/CE e 2004/18/CE ed è costantemente richiamato nelle pronunce della Corte di Giustizia in tema di appalti. Si confronti l'art. 2 della direttiva 2004/18/CE, secondo il quale le amministrazioni aggiudicatrici trattano gli operatori economici su un piano di parità, in modo non discriminatorio e agiscono con trasparenza. Analoga disposizione è contenuta nell'art. 10 della direttiva 2004/17/CE. Sul punto, v. pure Corte di Giustizia, sentenze: 12 dicembre 2002, causa C-470-99, *Universale-Bau AG*, in *Racc.*, I-11617 ss., punto 89; 17 settembre 2002, causa C-513/99, *Concordia Bus*, *cit.*, punto 81; 16 settembre 1999, causa C-27/98, *Metalmeccanica Fracasso s.p.a.*, in *Racc.*, I-5697 ss., punto 26, in *Foro it.*, 1999, IV, 508 ss., con nota di A. Barone. Si confrontino anche: *Corte di giustizia*, 7 dicembre 2000, C – 324/1998; *Corte di giustizia CE*, 3 dicembre 2001, C. 59/2000.



mercato. Dall'altro lato, una selezione concorrenziale consente anche all'amministrazione di cedere lo sfruttamento della sua immagine al prezzo o alle condizioni più vantaggiose.

Tali conclusioni trovano conferma nell'orientamento della Corte Costituzionale, secondo il quale la concorrenza è implicita nell'attuazione delle stesse regole costituzionali dell'imparzialità e del buon andamento, che devono guidare l'azione della pubblica amministrazione ai sensi dell'art. 97 della Costituzione<sup>117</sup>. La corte, peraltro, supera la c.d. "*concezione contabilistica*", che qualificava la tutela della concorrenza volta esclusivamente all'interesse dell'amministrazione, ai fini della corretta formazione della sua volontà negoziale. La tutela della concorrenza, invece, si concretizza nell'esigenza di assicurare la più ampia apertura del mercato a tutti gli operatori economici del settore, secondo i principi comunitari della libera circolazione delle merci, della libertà di stabilimento e della libera prestazione dei servizi. L'osservanza delle prescrizioni comunitarie ed interne che tutelano la concorrenza garantisce, dunque, il rispetto delle regole dell'efficacia e dell'efficienza dell'attività dei pubblici poteri: "*la selezione della migliore offerta assicura, infatti, la piena attuazione degli interessi pubblici in relazione al bene o al servizio oggetto dell'aggiudicazione*". La nozione comunitaria di concorrenza viene definita dalla stessa Corte Costituzionale come "*concorrenza per il mercato*", senza che questo significhi l'abbandono delle concomitanti esigenze di assicurare la "*concorrenza nel mercato*", attraverso la liberalizzazione dei mercati stessi.

Ciò, evidentemente, non vuol dire che, in assenza di apposite disposizioni di legge (che, per fortuna, non vi sono), debbano essere applicate alla scelta dello *sponsor* rigide procedure di evidenza pubblica. L'amministrazione, però, anche nella scelta dello *sponsor* dovrà rispettare quella *soglia minima* di concorrenzialità che impone il diritto comunitario, a cominciare dai principi direttamente desumibili dal Trattato. Detto in altre parole, nel rispetto dei principi comunitari, i singoli Stati membri, pur rimanendo liberi di stabilire in concreto norme materiali e procedurali, sono sempre tenuti al rispetto dei principi generali derivanti dal Trattato e dalle direttive comunitarie<sup>118</sup>.

---

<sup>117</sup> Corte Costituzionale, sent. 401/2007, punto 6.7.

<sup>118</sup> Corte di Giustizia, sentenza del 9 luglio 1987, cause riunite 27/86, 28/86 e 29/86 Bellini. La Corte, nel ribadire l'importanza dei principi e delle norme derivanti dal Trattato, ha sottolineato che le direttive sugli appalti pubblici sono dirette da un lato "*a facilitare la realizzazione effettiva all'interno della Comunità, della libertà di stabilimento e della libera prestazione di servizi*" e dall'altra parte "*a garantire l'effettività dei diritti riconosciuti dal trattato nel settore dei pubblici appalti di lavori e di forniture*".

Deroghe a tali principi e, di conseguenza, restrizioni alla libera circolazione delle merci, alla libertà di stabilimento e alla libera prestazione di servizi possono essere ammesse soltanto se fondate su una delle giustificazioni di cui agli articoli 30, 45, 46 e 55 (ex 36, 55, 56 e 66) del trattato CE.

Tali deroghe nel rispetto del principio di proporzionalità, devono essere applicate in modo adeguato agli obiettivi perseguiti. Nella scelta delle misure destinate a garantire la realizzazione dell'obiettivo perseguito, lo Stato membro deve privilegiare quelle che comportano i minori ostacoli per l'esercizio di tali libertà (sentenza 15 marzo 1988, causa 147/86).

L'art. 45 (ex 55) permette restrizioni alla libertà di stabilimento e alla libera prestazione di servizi per attività che partecipino, seppure occasionalmente, all'esercizio di pubblici poteri. Esso è soggetto a un'interpretazione che limiti la sua portata a quanto strettamente necessario per tutelare gli interessi che la stessa norma permette agli stati membri di proteggere. Tale eccezione deve essere limitata unicamente a quelle attività di cui agli artt. 43 e 49 (ex 52 e 59) che di per se stesse comportino una partecipazione diretta e specifica all'esercizio dei pubblici poteri (Sentenza del 21 giugno 1974, causa 2/74 Reyners).

Si tratta dei noti principi della parità di trattamento, non discriminazione, trasparenza e proporzionalità, che, peraltro, devono considerarsi implicitamente contenuti in quello più ampio della libera concorrenza di cui si è già detto e di cui essi costituiscono le modalità attuative<sup>119</sup>.

La Giurisprudenza della Corte di Giustizia ha da tempo delineato contenuti e applicazioni pratiche di tali principi in ordine alla selezione di un contraente privato della pubblica amministrazione. Le conclusioni cui tale Giurisprudenza è pervenuta sembrano riferibili anche ai contratti di sponsorizzazione passiva dell'amministrazione, qualunque sia il loro oggetto

Il principio della parità di trattamento è, secondo una costante Giurisprudenza della Corte, *“il principio generale di uguaglianza, di cui il divieto di discriminazione a motivo della cittadinanza è solo un'espressione specifica, è uno dei principi fondamentali del diritto comunitario. Questo principio impone di non trattare in modo diverso situazioni analoghe, salvo che la differenza di trattamento sia obiettivamente giustificata”*<sup>120</sup>. La Corte ha, inoltre, specificato che il principio di parità di trattamento *“vieta non solo le discriminazioni palesi a motivo della cittadinanza... ma qualsiasi forma di discriminazione dissimulata che, mediante il ricorso ad altri criteri distintivi, abbia in pratica le stesse conseguenze”*<sup>121</sup>. Il principio di parità di trattamento prescinde, però, dalla sola eventuale discriminazione fondata sulla nazionalità dei concorrenti o su altri criteri distintivi.

Con riferimento al tema specifico dell'affidamento di contratti pubblici, il principio della parità di trattamento implica, che le regole del gioco siano conosciute da tutti i potenziali concorrenti e si applichino a tutti allo stesso modo. Evidentemente, l'applicazione di questo principio all'affidamento dei contratti pubblici è possibile solo quando l'Amministrazione negozi l'affidamento del contratto con più candidati. L'osservanza del principio di parità di trattamento esige non soltanto la fissazione di condizioni d'accesso non discriminatorie all'attività economica, ma altresì che le autorità pubbliche adottino ogni misura adatta a garantire l'esercizio di tale attività<sup>122</sup>. Da tale principio, dunque, deriva direttamente l'obbligo di ottemperare al principio di messa in concorrenza.

Le implicazioni del principio della parità di trattamento in tema di affidamento di contratti pubblici sono l'esigenza che tutte le offerte siano conformi alle prescrizioni degli atti di gara, affinché sia possibile un raffronto obiettivo tra le offerte. Inoltre, se l'amministrazione aggiudicatrice tenesse conto della modifica apportata alle offerte iniziali di un solo offerente, quest'ultimo sarebbe avvantaggiato rispetto agli altri concorrenti. Ciò comporterebbe una violazione del principio in questione e nuocerebbe alla trasparenza della procedura. La Corte ha, inoltre, affermato che *“la procedura del raffronto tra le offerte deve rispettare, in tutte le sue fasi, tanto il principio della*

---

<sup>119</sup> Tali principi sono contenuti nelle disposizioni di cui agli artt. da 20 a 30 (ex artt. da 28 a 36) e dagli artt. da 43 a 55 (ex artt. da 52 a 66) del Trattato: si tratta delle norme che vietano qualsiasi discriminazione fondata sulla nazionalità (art. 12 par. 1 ex art. 6 par. 1); di quelle sulla libera circolazione delle merci (art. 28 ex 30 e ss.); sulla libertà di stabilimento (artt. 43 ex 52 e ss.); sulla libera prestazione di servizi (art. 49 ex 59 e ss.). Devono, inoltre, essere considerate le eccezioni a tali norme previste dagli artt. 30, 45, 46 (ex artt. 36, 55 e 56) e, in ultimo luogo, le disposizioni dell'articolo 86 (ex 90).

<sup>120</sup> Corte di Giustizia, sentenza dell'8 ottobre 1980, causa 810/79 Uberschar.

<sup>121</sup> Corte di Giustizia, sentenza del 13 luglio 1993, Causa C-330/91, Commezbank; cfr. anche Corte di Giustizia sent. Del 3 febbraio 1982, cause riunite 62 e 63/81, Seco e Desquenne.

<sup>122</sup> Corte di Giustizia, sentenza del 26 febbraio 1992, Causa C-357/89, Raulin; Corte di Giustizia, sentenza del 7 luglio 1992, Causa C-295/90, Parlamento/Consiglio.

*parità di trattamento degli offerenti quanto quello della trasparenza, affinché tutti gli offerenti dispongano delle stesse possibilità nella formulazione dei termini delle loro offerte*<sup>123</sup>.

La scelta del candidato deve essere operata in base a criteri obiettivi e la procedura prescelta deve svolgersi nel rispetto delle regole procedurali e dei requisiti fondamentali, così come inizialmente stabiliti. Anche nel caso in cui le *regole del gioco* non siano state fissate, il principio della parità di trattamento esige comunque che la scelta dei candidati avvenga in maniera obiettiva.

Si deve poi fare riferimento al principio di trasparenza dell'azione amministrativa. La Corte ha, peraltro, sottolineato la correlazione tra tale principio della trasparenza e quello già descritto della parità di trattamento, di cui il primo mira ad assicurare l'effetto utile garantendo condizioni di concorrenza non falsate<sup>124</sup>. Ha anche affermato che il principio di non discriminazione sulla base della nazionalità implica un obbligo di trasparenza nell'azione dell'amministrazione aggiudicatrice<sup>125</sup>. La trasparenza può essere garantita con ogni mezzo appropriato, nel rispetto delle norme sulla pubblicità, laddove previste. In generale, la pubblicità deve contenere le informazioni necessarie affinché i potenziali concorrenti possano decidere se sono interessati a partecipare alla procedura, quali l'oggetto del contratto, la natura e l'estensione delle prestazioni attese dall'aggiudicatario.

Con riguardo al principio di proporzionalità, la Corte ne ha più volte ribadito la rilevanza e la centralità nell'ambito del diritto comunitario<sup>126</sup>. Tale principio esige che ogni provvedimento adottato sia al tempo stesso necessario ed adeguato rispetto agli scopi perseguiti. Il provvedimento adottato deve essere quello che comporti il minor turbamento per l'esercizio di un'attività economica. In attuazione di tale principio non possono essere richieste, al fine della selezione dei candidati, capacità tecniche professionali o finanziarie sproporzionate o eccessive rispetto all'oggetto della concessione. Il profilo della proporzionalità ha anche un'altra essenziale conseguenza esigendo che la durata dei contratti sia fissata in modo da non restringere o limitare la concorrenza libera più di quanto sia necessario per ammortizzare gli investimenti e remunerare i capitali investiti in misura ragionevole<sup>127</sup>.

Altro principio che deve essere menzionato, ma implicito negli altri già richiamati della concorrenzialità, della parità di condizioni e della non discriminazione è quello del mutuo riconoscimento: in base a tale principio uno stato membro è tenuto ad accettare i prodotti e i servizi forniti da operatori economici di altri paesi della Comunità, nella misura in cui tali prodotti e servizi rispondano in modo equivalente alle esigenze legittimamente perseguite dallo Stato membro destinatario<sup>128</sup>. Secondo la Corte, i requisiti nazionali di qualificazione per l'accesso ad

---

<sup>123</sup> Corte di Giustizia, sentenza del 25 aprile 1996, Causa C-87/94 Bus Wallons.

<sup>124</sup> Corte di Giustizia, sentenza del 25 aprile 1996, Causa C-87/94 Bus Wallons.

<sup>125</sup> Corte di Giustizia, sentenza del 18 novembre 1999, Causa C-275/98 Unitron Scandinavia A/S, punto 31.

<sup>126</sup> Corte di Giustizia, sentenza del 11 luglio 1989, Causa 265/87, Schrader, punto 21; Corte di Giustizia, sentenza del 27 ottobre 1993, Causa 127/92, punto 27; Corte di Giustizia, sentenza del 19 giugno 1980, Cause riunite 41/1979, 121/1979, 796/79.

<sup>127</sup> Corte di Giustizia, sentenza dell' 8 luglio 1999, Causa T-266/97, Vlaamse Televisive Maatschappij NV, punto 108, secondo la quale, in linea generale, occorre che "*il provvedimento nazionale di cui trattasi sia atto a garantire il raggiungimento dello scopo che esso persegue e non vada oltre quanto necessario al raggiungimento di tale scopo*".

<sup>128</sup> Corte di Giustizia, sentenza del 7 maggio 1991, Causa C-340/89 Vlassopoulou; Corte di Giustizia, sentenza del 25 luglio 1991, Causa C-76/90 Dennemeyer.

una determinata attività, anche se applicati senza discriminazioni fondate sulla nazionalità, possono produrre l'effetto di frapporre ostacoli all'esercizio, da parte di cittadini di altri stati membri del diritto di stabilimento loro garantito dal Trattato CE. Tale potrebbe essere il caso se le norme nazionali considerate facessero astrazione delle conoscenze e delle qualifiche già acquisite dall'interessato in un altro stato membro.

L'applicazione del principio del mutuo riconoscimento all'affidamento dei contratti pubblici implica che lo Stato membro in cui la prestazione è fornita sia tenuto ad accettare le specifiche tecniche i controlli nonché i titoli i certificati e le qualifiche prescritti in un altro stato membro, nella misura in cui essi siano riconosciuti equivalenti a quelli richiesti dallo Stato membro destinatario della prestazione. Ad esempio, lo Stato membro in cui è fornita la prestazione è tenuto ad accettare le qualifiche equivalenti relative alle capacità professionali, tecniche e finanziarie già acquisite dagli interessati in un altro Stato membro.

Con riferimento a tali principi, deve essere segnalato che la Giurisprudenza amministrativa ha cominciato ad affermare la necessaria disapplicazione delle disposizioni interne in contrasto con essi<sup>129</sup>.

In aggiunta ad essi, inoltre, possono essere anche richiamati i principi che regolano l'attività amministrativa nel suo complesso, a cominciare da quello di buon andamento di cui all'art. 97 della Costituzione che oggi trova sue declinazioni nei principi di economicità, di efficacia, sanciti dall'art. 1 della l. 241/1990. Tali principi sono anche richiamati per la materia dei contratti pubblici di lavori, servizi e forniture, dall'art. 3 del d.lgs. 163/2006 che li riferisce tanto alla fase dell'affidamento del contratto pubblico, quanto a quella dell'esecuzione. Essi, dunque, devono considerarsi di ampia portata e attengono in generale all'attività amministrativa. Essi devono essere intesi non solo nel senso del perseguimento di un determinato fine contenendo il più possibile i costi ed i tempi procedurali ma anche, nel caso delle sponsorizzazione, alla necessità di massimizzare il beneficio ottenibile dalla cessione dell'immagine dell'amministrazione allo sponsor. Non estranei al buon andamento devono considerarsi, inoltre, i principio di tempestività e correttezza, anch'essi richiamati dall'art. 3 del d.lgs. 163/2006, che devono ritenersi di portata generale.

In conclusione, dunque, seppure le norme interne sulle diverse tipologie di sponsorizzazione correttamente lasciano ampi spazi di discrezionalità alla pubblica amministrazione, senza indicare procedure tipizzate di gara per la scelta dello sponsor e senza regolare rigidamente le modalità del contratto e la sua esecuzione, le scelte concretamente adottate (tanto per la fase della scelta del contraente che per quella dell'esecuzione del contratto) dovranno garantire il rispetto dei suddetti principi.

Deve, inoltre ritenersi, che per la fase della scelta dello *sponsor* si debbano, comunque, avere come punto di riferimento, per quanto applicabili, le norme di cui alla legge sul procedimento amministrativo, di cui alla l. 241/1990. Per quanto attiene alla fase dell'esecuzione del contratto e

---

<sup>129</sup> In materia di lavori pubblici, ad esempio, TAR Lazio-Roma, sez. III, 2.10.2007 n. 9630, in tema di partecipazione alle gare di contraenti generali in forma associata.

alle sue patologie, il riferimento non potrà che essere, sempre per quanto applicabile, il codice civile<sup>130</sup>.

## **6. Verso forme di partecipazione dei privati alla gestione del bene culturale: il c.d. *partenariato pubblico privato*.**

Come si è già detto in premessa, come per le erogazioni liberali, anche nel caso delle sponsorizzazioni il ruolo del soggetto privato rimane confinato al mero finanziamento di una determinata operazione relativa ad un bene culturale. Il soggetto pubblico, invece, mantiene il suo ruolo tradizionale di tutela, valorizzazione e gestione del bene culturale. Anche nel caso della c.d. sponsorizzazione tecnica del bene culturale, l'apporto del privato si limita all'aspetto meramente esecutivo, quale appaltatore della pubblica amministrazione di lavori, servizi o forniture.

Si è anche già evidenziata la diffidenza del Legislatore verso forme di più ampia partecipazione dei privati alla gestione del bene culturale. Tuttavia, in tempi di crisi economica e di tagli diffusi alla spesa pubblica, sempre meno le amministrazioni riescono a garantire un'adeguata tutela, conservazione e valorizzazione dei beni culturali e, dunque, il ricorso a nuovi modelli appare necessario. Si è, inoltre, già segnalato come contratti riconducibili al c.d. *partenariato pubblico privato*, si siano già imposti in altri settori dell'ordinamento e, in particolare, in quello della contrattualistica in materia di lavori, servizi e forniture.

Gli stessi modelli appaiono utilizzabili anche nel campo dei beni culturali, dal momento che l'intervento verrebbe sempre a consistere in un lavoro ovvero in un servizio con oggetto un certo bene culturale. Tuttavia, nella loro utilizzazione si dovrà tenere conto della peculiare natura e disciplina del bene culturale.

In particolare, si dovrà tenere conto che la Costituzione prevede che la tutela del bene del culturale debba essere necessariamente garantita dalla Repubblica, secondo il disposto dell'art. 9 secondo comma della Costituzione<sup>131</sup>. Dentro il concetto di tutela, peraltro, deve anche essere ricompresa la

---

<sup>130</sup> Anche l'art. 2 del d.lgs. 163/2006 stabilisce un criterio di specialità tra le norme dello stesso codice dei contratti, da un lato, e quelle della legge sul procedimento amministrativo e del codice civile, dall'altro lato. Per l'affidamento del contratto, il comma 3 dell'art. 2 stabilisce che, per quanto non espressamente previsto nello stesso codice, le procedure di affidamento e le altre attività amministrative in materia di contratti pubblici si espletano nel rispetto delle disposizioni sul procedimento amministrativo di cui alla legge 7 agosto 1990, n. 241. Ai sensi dell'art. 2 comma 3, invece, per quanto non espressamente previsto, la stipula del contratto e la fase esecutiva del rapporto, si svolge nel rispetto, appunto, delle disposizioni del codice civile. Peraltro, la sussistenza di un criterio di specialità tra le norme che regolano gli appalti e quelle del codice civile, oggi espressamente affermata dal codice dei contratti pubblici, era già stata affermata dalla dottrina. Si confronti, ad esempio, V. CAPUZZA, *Il principio di specialità nelle sue linee storiche e la differenza moderna fra appalto pubblico e appalto di diritto civile*, in Riv. Trim. Appalti n. 3/2005, pp. 695 e ss.

<sup>131</sup> Ai sensi dell'art. 3 comma 1 del d.lgs. 42/2004, la tutela consiste "*nell'esercizio delle funzioni e nella disciplina delle attività dirette, sulla base di un'adeguata attività conoscitiva, ad individuare i beni costituenti il patrimonio culturale ed a garantirne la protezione e la conservazione per fini di pubblica fruizione*". Secondo il secondo comma del medesimo art. 3, "*l'esercizio delle funzioni di tutela si esplica anche attraverso provvedimenti volti a conformare e regolare diritti e comportamenti inerenti al patrimonio culturale*". Il successivo art. 4 afferma che "*al fine di garantire l'esercizio unitario delle funzioni di tutela, ai sensi dell'articolo 118 della Costituzione, le funzioni stesse sono attribuite al Ministero per i beni e le attività culturali..., che le esercita direttamente o ne può conferire l'esercizio alle regioni, tramite forme di*

necessità che il bene culturale rimanga oggetto di fruizione diffusa e che non vi siano discriminazioni in relazione a tale diffusione. Tutte queste limitazioni, evidentemente, costituiscono un ostacolo alla eventualità che un bene culturale possa essere oggetto di gestione privata.

Su tale base, ogni ipotesi di gestione del bene culturale affidata ai privati, non potrà che coinvolgere la sola fase della valorizzazione del bene culturale<sup>132</sup>, coerentemente con il disposto dell'art. 6 comma 3 del codice dei beni culturali che afferma che *"La Repubblica favorisce e sostiene la partecipazione dei soggetti privati, singoli o associati, alla valorizzazione del patrimonio culturale"*. Ovviamente, la valorizzazione, anche attraverso l'apporto privato, dovrà essere attuata *"in forme compatibili con la tutela e tali da non pregiudicarne le esigenze"*<sup>133</sup>.

Entro tali limiti e, dunque, con riferimento alla sola valorizzazione, anche i beni culturali potranno essere oggetto di contratti di partenariato pubblico privato.

Il partenariato pubblico privato (PPP) è stato oggetto di intervento da parte della Commissione delle Comunità Europee, con il *"Libro Verde relativo ai partenariati pubblico privati ed al diritto comunitario degli appalti pubblici e delle concessioni"* 30.04.2004, che ha suggerito le linee guida del fenomeno, tanto con riferimento alla fase della selezione del partner privato, quanto per quella dell'esecuzione.

Il PPP si riferisce a tutte le forme di cooperazione tra le autorità pubbliche ed il mondo delle imprese che mirano a garantire il finanziamento, la costruzione, il rinnovamento, la gestione o la manutenzione di un'infrastruttura o la fornitura di un servizio. Vengono, più nel dettaglio, individuati gli elementi caratterizzanti del fenomeno: la durata relativamente lunga della collaborazione tra *partner* privato e pubblico, in relazione a vari aspetti del progetto; il finanziamento del progetto garantito da parte del settore privato, tramite relazioni talvolta complesse tra i vari soggetti, al quale, tuttavia, possono aggiungersi quote di finanziamento pubblico; la partecipazione del privato a varie fasi del progetto, quali la progettazione, la realizzazione, l'attuazione e il finanziamento, con il *partner* pubblico che si concentra principalmente sulla definizione degli obiettivi da raggiungere in termini d'interesse pubblico, di qualità di servizi offerti, di politica dei prezzi, e garantisce il controllo del rispetto di questi obiettivi; in ultimo, i rischi relativi al progetto sono ripartiti tra *partner* pubblico e privato, sul quale sono trasferiti rischi di solito, per loro natura, gravano sulla pubblica amministrazione.

In relazione a tale ultimo aspetto, deve essere chiarito che tali rischi non devono gravare interamente sul soggetto privato ma devono essere ripartiti caso per caso, in relazione alla capacità di sopportazione dei soggetti coinvolti. Sul punto, l'Eurostat<sup>134</sup> ha chiarito che i rischi complessivi

---

*intesa e coordinamento"*. Si rinvia ancora al contributo di M. MAZZONCINI, *Riflessioni sul ruolo dei soggetti privati nel settore culturale alla luce del vigente quadro normativo*.

<sup>132</sup> Ai sensi dell'art. 6 comma 1 del d.lgs. 42/2004, *"la valorizzazione consiste nell'esercizio delle funzioni e nella disciplina delle attività dirette a promuovere la conoscenza del patrimonio culturale e ad assicurare le migliori condizioni di utilizzazione e fruizione pubblica del patrimonio stesso, anche da parte delle persone diversamente abili, al fine di promuovere lo sviluppo della cultura. Essa comprende anche la promozione ed il sostegno degli interventi di conservazione del patrimonio culturale"*. Sul punto si rinvia a: CASINI L., *La valorizzazione dei beni culturali*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2001, spec. p. 678 ss.

<sup>133</sup> Art. 6 comma 2 del d.lgs. 42/2004.

<sup>134</sup> Si confronti, Eurostat, Decisione Eurostat del 11.02.2004.

di un certo intervento possono essere suddivisi tra rischio di costruzione/realizzazione, legato al costo dell'intervento stesso; rischio di domanda, legato alle oscillazioni di mercato che possono coinvolgere il servizio offerto alla collettività degli utenti dal gestore dell'opera, a fronte di un corrispettivo a carico di questi ultimi (per gli interventi c.d. *caldi*, ossia con possibilità di vendere il servizio erogato dal gestore direttamente agli utenti); rischio di disponibilità, legato alle opere o servizi che sono oggetto di utilizzazione diretta da parte della pubblica amministrazione (c.d. interventi *freddi*, per i quali non è possibile, per la natura del servizio ovvero per scelta legislativa o politica, che lo stesso servizio erogato dal gestore sia venduto direttamente agli utenti), consistente nel garantire un certo livello dovuto di servizio, a fronte di un canone pagato direttamente dall'amministrazione. Ebbene, affinché una certa operazione possa essere considerata di partenariato pubblico privato, anche ai fini della contabilizzazione, almeno due delle tre categorie di rischi appena detti devono essere trasferiti a carico del partner privato.

Tale tipo di operazioni e la posizione che l'amministrazione assume nelle stesse, peraltro, devono essere inquadrati nel più generale fenomeno dell'evoluzione del ruolo dello Stato nella sfera economica, che passa da un ruolo di operatore diretto ad un ruolo d'organizzazione, di regolatore e di controllore.

Le stesse operazioni possono essere realizzate attraverso la stipula di un contratto tra pubblica amministrazione e privato (PPP contrattuale), ove il rapporto tra i soggetti che partecipano all'operazione è basato su legami convenzionali che possono assumere varia conformazione, forme contrattuali diverse e diversa ripartizione dei rischi; possono essere, altresì, realizzate con la creazione di un soggetto giuridico nuovo *ad hoc*, partecipato dai due *partner*, finalizzato alla realizzazione dell'intervento (PPP istituzionalizzato).

Nel diritto interno, la definizione di partenariato pubblico privato ha fatto ingresso con l'introduzione dell'art. 3 comma 15 ter del d.lgs. 163/2006, che ha recepito i requisiti indicati dal libro verde citato e le prescrizioni sul rischio di cui alla delibera dell'Eurostat, anch'essa già citata<sup>135</sup>. A titolo esemplificativo, la norma cita alcuni modelli contrattuali che possono essere ricondotti al PPP, tra i quali la concessione di lavori, la concessione di servizi, la locazione finanziaria, l'affidamento di lavori mediante finanza di progetto (sia di lavori che di servizi), l'affidamento a contraente generale. La stessa norma cita anche le società miste che, a dire il vero, devono essere ricondotte al tipo del PPP istituzionalizzato, più che a quello contrattuale.

In tale ambito rientra il modello generale della concessione (di lavori o di servizi), nel quale il soggetto privato viene ad assumere un legame diretto con l'utente finale del bene o servizio prodotto<sup>136</sup>. Il soggetto privato fornisce un servizio alla collettività in luogo, ma sotto il controllo,

---

<sup>135</sup> L'art. 3 comma 15 ter del d.lgs. 163/2006 è stato introdotto dall'art. 2, comma 1, lettera a), d.lgs. n. 152 del 2008. Secondo tale norma, i contratti di partenariato pubblico privato sono "*contratti aventi per oggetto una o più prestazioni quali la progettazione, la costruzione, la gestione o la manutenzione di un'opera pubblica o di pubblica utilità, oppure la fornitura di un servizio, compreso in ogni caso il finanziamento totale o parziale a carico di privati, anche in forme diverse, di tali prestazioni, con allocazione dei rischi ai sensi delle prescrizioni e degli indirizzi comunitari vigenti*". La stessa norma prevede espressamente che "*alle operazioni di partenariato pubblico privato si applicano i contenuti delle decisioni Eurostat*".

<sup>136</sup> Il contratto di concessione di lavori trova a livello comunitario una disciplina minimale, riguardante il solo affidamento, nella direttiva 2004/18/CE. Tuttavia, la Commissione ha presentato, con comunicazione del 20.12.2011, COM(2011) 897 definitivo 2011/0437 (COD), la proposta di una direttiva ad hoc, che dovrebbe essere definitivamente approvata entro il 2012.

del *partner* pubblico e la sua retribuzione consiste nei compensi riscossi presso gli utenti del servizio medesimo, con l'eventuale ausilio di una quota di contributo versato dall'autorità pubblica. Tale modello contrattuale può essere promosso su iniziativa del soggetto pubblico ovvero del soggetto privato che può, nelle forme previste dalla legge, proporre determinato intervento all'amministrazione (c.d. *finanza di progetto*)<sup>137</sup>.

Tali contratti possono trovare applicazione anche al settore dei beni culturali, con gli opportuni adattamenti e con le necessari limitazioni, necessarie a garantire il temperamento tra interesse pubblico e privato, di cui si è già detto. Vi sono, peraltro, già disposizioni vigenti che consentono l'utilizzo di tali contratti.

Il codice dei beni culturali prevede che la gestione privata (c.d. indiretta), avente ad oggetto l'attività di valorizzazione del bene culturale, sia "*attuata tramite concessione a terzi delle attività di valorizzazione, anche in forma congiunta e integrata*"<sup>138</sup>. Tali concessioni sono regolate mediante "*contratto di servizio, nel quale sono determinati, tra l'altro, i contenuti del progetto di gestione delle attività di valorizzazione ed i relativi tempi di attuazione, i livelli qualitativi delle attività da assicurare e dei servizi da erogare, nonché le professionalità degli addetti*". Inoltre, "*nel contratto di servizio sono indicati i servizi essenziali che devono essere comunque garantiti per la pubblica fruizione del bene*"<sup>139</sup>. Lo stesso modello di gestione è riferito anche ai servizi per il pubblico istituiti nei luoghi della cultura<sup>140</sup>.

Anche il codice dei contratti pubblici, contiene disposizioni che ammettono l'utilizzo del modello della concessione per i beni culturali. L'art. 197 comma 1 richiama l'applicazione della parte II, titolo III, capo II, ovvero le norme sulla concessione di lavori pubblici; il successivo comma 3 richiama l'applicazione della parte II, titolo III, capo III, sulla *finanza di progetto* all' "*affidamento di lavori e servizi relativi ai beni culturali*"; la medesima disposizione richiama le medesime norme sulla *finanza di progetto* anche per l'iniziativa privata nelle concessioni di cui agli artt. 115 e 117 del codice dei beni culturali.

Tutte tali disposizioni dimostrano come il modello concessorio, nei limiti segnalati, possa essere utilizzato per il settore dei beni culturali, con prospettive e margini di applicazione ancora tutti da verificare nella pratica. Tale conclusione è stata anche condivisa dall'Autorità di Vigilanza sui contratti pubblici che, con deliberazione n. 37 del 22.04.2009 ha affermato che è conforme al disposto dell'art. 197, comma 3, appena richiamato, la concessione a privati della gestione

---

<sup>137</sup> In tema di *finanza di progetto* e di concessioni, tra i molteplici contributi, sia consentito rinviare a FIDONE G., *Aspetti giuridici della finanza i progetto*, Luiss University Press (LUISS), 2006.

<sup>138</sup> Art. 115 comma 3 del d.lgs. 42/2004.

<sup>139</sup> L'art. 116 ribadisce il principio che i beni culturali che siano stati conferiti o concessi in uso ai sensi dell'art. 115, commi restano a tutti gli effetti assoggettati al regime giuridico loro proprio e che le funzioni di tutela sono comunque esercitate dal Ministero.

<sup>140</sup> Art. 117 del d.lgs. 42/2004. Si tratta del servizio editoriale e di vendita riguardante i cataloghi e i sussidi catalografici, audiovisivi e informatici, ogni altro materiale informativo, e le riproduzioni di beni culturali; dei servizi riguardanti beni librari e archivistici per la fornitura di riproduzioni e il recapito del prestito bibliotecario; della gestione di raccolte discografiche, di diapoteche e biblioteche museali; della gestione dei punti vendita e l'utilizzazione commerciale delle riproduzioni dei beni; dei servizi di accoglienza, ivi inclusi quelli di assistenza e di intrattenimento per l'infanzia, i servizi di informazione, di guida e assistenza didattica, i centri di incontro; dei servizi di caffetteria, di ristorazione, di guardaroba; dell'organizzazione di mostre e manifestazioni culturali, nonché di iniziative promozionali.



temporanea di beni culturali sottoposti a tutela ai sensi del d.lgs. 42/2004, mediante l'istituto del *project financing*, essendo la fruizione pubblica di tali beni compatibile con la gestione privata di una parte minoritaria degli stessi<sup>141</sup>.

#### **7. Valutazioni conclusive: le prospettive dell'intervento privato nel settore dei beni culturali.**

Il percorso fatto consente di pervenire a concludere che il ruolo dei privati nel settore dei beni culturali deve considerarsi essenziale, soprattutto in tempi di crisi economica, per lo sviluppo del settore. In tale ambito, gli strumenti sino ad ora utilizzati sono legati, per lo più, al finanziamento di attività che poi sono intraprese direttamente dal soggetto pubblico, per la tutela, la valorizzazione e la gestione del bene culturale.

Tra tali strumenti, quello delle erogazioni liberali ha trovato una scarsa applicazione pratica per le ragioni, già richiamate, dell'insufficienza della loro convenienza fiscale, della mancata visibilità e/o ritorno di immagine per il donatore, per taluni appesantimenti burocratici delle procedure, per l'esistenza di altre forme di donazione alternative riguardanti iniziative che dal donante sono percepite di valore etico superiore.

Le sponsorizzazioni, invece, hanno trovato maggior fortuna, sulla base del fatto che sovente gli *sponsor* hanno trovato conveniente associare la loro immagine ad iniziative legate ai beni culturali, che garantiscono sovente buona visibilità e un utile ritorno in termini dell'attività commerciale dello *sponsor*. Tuttavia, nonostante una certa applicazione pratica dell'istituto, la regolazione dello stesso presenta incertezze e problematiche non ancora risolte, tanto per la fase dell'individuazione dello *sponsor*, quanto per quella della regolazione del rapporto contrattuale successivo.

La flessibilità dei modelli consente all'amministrazione di esercitare la propria discrezionalità e questo appare certamente apprezzabile. Tuttavia, nel caso delle sponsorizzazioni la scarsa regolazione non appare una scelta consapevole del Legislatore ma, purtroppo, la conseguenza della incapacità di fornire quelle regole minime che garantiscano un giusto ed equilibrato esercizio della discrezionalità e, dunque, una non scelta. Appare, inoltre, frutto di un colpevole disinteresse per l'istituto e, forse, per l'intero settore (almeno, per quanto riguarda il tema degli apporti dei privati). Si pensi anche al caso delle incertezze sulla disciplina fiscale applicabile<sup>142</sup>. L'incertezza normativa ha, peraltro, sicuri effetti negativi in termini della stessa utilizzazione del contratto. Secondo quanto si è sostenuto l'applicazione dei principi comunitari all'individuazione dello *sponsor* dovrebbe considerarsi di portata generale e da applicarsi a tutti i casi di sponsorizzazione. Anche alcuni contenuti minimi del contratto di sponsorizzazione, desumibili da alcune disposizioni particolari o da alcune pronunce della Giurisprudenza, come si è evidenziato, dovrebbero essere espressamente estesi alla fattispecie generale della sponsorizzazione. In sintesi, la individuazione di una disciplina minimale ma esplicita dei contratti di sponsorizzazione, secondo le posizioni che

---

<sup>141</sup> Sul punto si veda pure: Cons. Stato 11 luglio 2008, n. 3507 che in un passaggio afferma che "*sarebbe, infatti, contraddittorio pensare che la legislazione in materia di beni culturali, da un lato, preveda l'istituto del project financing e, dall'altro, escluda, tuttavia, la possibilità di dare provvisoriamente in gestione al concessionario parte della struttura realizzata. Al contrario, proprio la previsione del project financing dimostra che la fruizione pubblica può essere compatibile con la gestione privata di una parte (minoritaria) del bene culturale*".

<sup>142</sup> Per questo, si rinvia al contributo di questo studio di FRANCO A., *Gli investimenti in cultura: l'attuale normativa fiscale e le principali problematiche*.

si sono sostenute, non potrebbe avere altro effetto che favorire l'applicazione pratica dell'istituto. A tale fine potrebbero essere create delle *best practices*, predisposti dei modelli tipo, migliorati i meccanismi di vantaggio fiscale dello *sponsor*.

Tuttavia, al fine del coinvolgimento dei capitali privati, il contratto di sponsorizzazione ha limiti che appartengono alla natura stessa del contratto. In primo luogo il fatto che il ritorno del costo sostenuto dallo sponsor si ottiene solo *indirettamente* dall'operazione, essendo legato all'impatto positivo che la pubblicità avrà su una certa attività commerciale. L'incremento dei ricavi di una certa attività commerciale potrebbe, peraltro, essere conseguito anche perseguendo strade diverse. E', inoltre, noto che le spese di pubblicità sono le prime che le aziende riducono in tempi di crisi, dal momento che non si tratta di costi strettamente legati alla produzione e, dunque, fissi almeno nel breve o medio periodo.

Pertanto, al fine del coinvolgimento dei privati nel settore dei beni culturali occorre prevedere operazioni che consentano al privato investitore di ottenere *direttamente*, dentro l'operazione, il ritorno dell'investimento sostenuto.

Si apre così la strada all'utilizzo dei contratti di partenariato pubblico privato, con l'applicazione di nuovi modelli e la definizione di nuovi ruoli per il partner pubblico e quello privato, in relazione al bene culturale.

L'applicazione di tali modelli al settore dei beni culturali, come si è ricordato, pone seri problemi legati alla necessità, Costituzionalmente prevista, della loro tutela diretta da parte dello Stato e alla loro natura di beni comuni, che potrebbe essere contraddetta dal loro assoggettamento alla gestione privata. La gestione privata del bene culturale dovrebbe, quindi, essere limitata alla sola valorizzazione.

Tali criticità potrebbero, peraltro, costituire un limite concreto all'interesse dei privati per operazioni di tale natura. Ancora una volta le ragioni dell'efficienza, tradizionalmente di competenza degli economisti, dovranno essere conciliate con quelle dell'equità, compito al quale è chiamato il Legislatore.