

Gabriele Giusti

La fiscalità dei beni culturali privati all'indomani della crisi post-COVID

(doi: 10.7390/101746)

Aedon (ISSN 1127-1345)

Fascicolo 2, maggio-agosto 2021

Ente di afferenza:

()

Copyright © by Società editrice il Mulino, Bologna. Tutti i diritti sono riservati.

Per altre informazioni si veda <https://www.rivisteweb.it>

Licenza d'uso

Questo articolo è reso disponibile con licenza CC BY NC ND. Per altre informazioni si veda <https://www.rivisteweb.it/>



“Il diritto dei beni culturali” – Papers Convegno OGIPaC (27 maggio 2021)

La fiscalità dei beni culturali privati all’indomani della crisi post-COVID

di [Gabriele Giusti](#)

Sommario: [1. Premessa](#). - [2. L’attuale panorama delle agevolazioni fiscali per i beni culturali privati](#). - [3. L’esigenza di ripensare la logica che ispira le misure tributarie oggi esistenti](#).

The taxation of cultural heritage in the aftermath of the post-COVID 19 crisis

The present essay analyses the current tax treatment of the private cultural heritage, which are subject to the constraints provided by the articles 10 ss. of Legislative Decree n. 42/2004 (Cultural Heritage Code), and whose fiscal benefits, in recent years, have been heavily reduced. Therefore, taking as example the recent measures provided to face the crisis due to the spread of the COVID-19, the paper proposes to grant further tax benefits to the owner of cultural heritage, in order to prevent decay, allowing an (even economic) exploitation.

Keywords: Cultural Heritage; Tax Benefits; Economic Enhancement.

1. Premessa

L’attuale momento storico, caratterizzato dalle profonde incertezze sul futuro causate dalla diffusione del COVID-19, ci impone di ripensare il ruolo della fiscalità anche nel settore della cultura, che, una volta superate le restrizioni dovute all’epidemia, può certamente candidarsi ad assumere un ruolo centrale nel rilancio dell’economia nazionale.

L’Italia, vede, come noto, una presenza molto significativa di siti di interesse storico ed artistico, che non ha eguali nelle altre nazioni d’Europa e del mondo [1], ragion per cui è certamente anche dalla valorizzazione di tale patrimonio che si deve partire per progettare un rilancio dell’economia che si riveli sostenibile anche sul piano umano ed ambientale.

Di qui la necessità di ripensare il ruolo che i beni culturali svolgono nella dimensione economica della vita civile del paese, affiancando agli attuali programmi di tutela, opportuni progetti di valorizzazione, da intendersi non soltanto come garanzia di fruizione dell’opera d’arte da parte del pubblico, ma proprio come creazione di valore, ed in definitiva, di ricchezza, per effetto del suo sfruttamento. Uno sfruttamento che, naturalmente, non deve essere tale da alterare quelle caratteristiche di unicità che attribuiscono al bene culturale il proprio valore storico ed artistico, ma che, per rivelarsi realmente efficace, non può, tuttavia, operare secondo logiche totalmente estranee a quelle del mercato [2].

Il mercato, infatti, consente di valutare in modo imparziale il livello di gradimento dell’opera d’arte da parte dei consociati, tanto più elevato quanto più gli individui sono disposti a pagare per la sua fruizione [3]. Nasce, in questa prospettiva, l’esigenza di ripensare anche la fiscalità dei beni culturali, verificando se gli attuali regimi premiali previsti a vantaggio dei beni culturali sia pubblici che privati si rivelino veramente coerenti con la necessità di assicurarne la promozione e l’adeguata valorizzazione.

2. L’attuale panorama delle agevolazioni fiscali per i beni culturali privati

Sino ad oggi, il regime fiscale riservato ai beni culturali si è caratterizzato, da un lato, per la presenza di misure finalizzate ad incentivare la partecipazione dei privati ai programmi di tutela e valorizzazione riservate ai beni culturali di proprietà pubblica, dall’altro per la presenza di agevolazioni riservate ai proprietari dei beni culturali privati, dirette, nella sostanza, ad assicurare una compensazione di carattere tributario agli oneri ed ai vincoli posti all’utilizzo di tali beni da codice dei beni culturali (d.lgs. n. 42/2004).

Nel primo senso, vanno certamente ricordate le detrazioni e le deduzioni previste, rispettivamente dagli artt. 15, lett. h) ed i) e 100, lett. f) e g), TUIR, per le erogazioni liberali a vantaggio dello Stato, degli enti pubblici, delle fondazioni e delle associazioni senza scopo di lucro che promuovono attività di tutela e protezione dei beni culturali vincolati ai sensi degli artt. 10 ss. del d.lgs. n. 42/2004, e soprattutto lo strumento dell’*Art bonus*, recentemente introdotto dall’art. 1 del [d.l. 31 maggio 2014, n. 83, convertito nella legge n. 106/2014](#), che, operando in sostituzione delle precedenti misure, garantisce ai privati che si impegnano al finanziamento di programmi di restauro di beni culturali di proprietà pubblica un credito d’imposta pari al 65 per cento delle erogazioni effettuate [4].

Si tratta, con ogni evidenza, di una misura che, incentivando la partecipazione dei privati ai programmi di restauro dei

beni di proprietà pubblica, consente l'attuazione del principio di sussidiarietà orizzontale che, come da più parti auspicato [5], deve caratterizzare il rapporto tra pubblico e privato nel settore della tutela e della valorizzazione dei beni culturali. La misura, però rivela il suo limite nella destinazione esclusivamente pubblica delle erogazioni oggetto di agevolazione, essendo stata tagliata fuori dalla partecipazione all'incentivo ogni eventuale erogazione a vantaggio di beni culturali di proprietà privata [6].

Come detto, per i beni culturali di proprietà di privati sono previste misure tributarie che presentano un carattere sostanzialmente compensativo per gli oneri ed i vincoli imposti dal codice dei beni culturali. I proprietari di beni culturali privati, insomma, si reputano meritevoli di un trattamento di favore sul presupposto che il possesso di tali beni, considerati i vincoli alle facoltà di godimento ed al potere di disposizione normativamente imposti, rivela una minore attitudine alla contribuzione. In tal senso si è del resto, espressa in modo esplicito la Corte Costituzionale, laddove è stata sollecitata a pronunciarsi sulla compatibilità delle agevolazioni fiscali riservate ai proprietari di beni culturali vincolati con il principio della capacità contributiva (art. 53 Cost.) [7].

Peraltro, non si può mancare di sottolineare come gli ultimi dieci anni abbiano visto una sensibile riduzione dei benefici fiscali accordati ai proprietari di beni culturali privati, anch'essi chiamati a farsi carico dei costi sociali della crisi economica [8].

Così, è stato innanzitutto rimeditato il regime fiscale che caratterizzava l'imposizione dei redditi derivanti dal possesso di immobili vincolati, che si fondava sulla rilevanza, *in ogni caso*, della rendita catastale calcolata assumendo la minore delle tariffe d'estimo previste nella zona censuaria di riferimento, e che, quindi, comportava l'irrilevanza fiscale del canone eventualmente percepito per la locazione di tali immobili (art. 11, comma 2, legge n. 413/1991). Tale regime è stato sostituito con la ben più penalizzata previsione di una deduzione forfettaria dal canone di locazione (nella misura del 35 per cento, in luogo del 5 per cento ordinariamente applicabile), di cui si è però confermata la rilevanza ai fini fiscali (d.l. n. 16/2012) [9].

In seconda battuta, la revisione delle aliquote previste per l'imposta di registro sui trasferimenti immobiliari, ha visto l'eliminazione dei benefici in precedenza previsti per i trasferimenti di immobili vincolati (art. 26, d.l. n. 104/2013) [10], così come l'introduzione dell'IMU, in luogo della previgente ICI, ha comportato un sensibile aggravio della tassazione di tipo patrimoniale sugli immobili che non ha risparmiato i fabbricati vincolati, nonostante la previsione di una riduzione alla metà della base imponibile per detti edifici (art. 13, comma 3, secondo periodo, lett. a) del d.l. n. 201/2011) [11].

Ma anche le misure previste a sostegno degli interventi di restauro compiuti dai proprietari sugli immobili vincolati, previste dagli artt. 15, lett. g) e 100, lett. d), TUIR, si dimostrano oggi, largamente insufficienti a garantire al privato le risorse necessarie all'esecuzione di interventi, che, anche in considerazione dei vincoli presenti, si rivelano di particolare onerosità. Soprattutto la detrazione dall'imposta lorda del 19 per cento del costo sostenuto per gli interventi di restauro dei beni vincolati si rivela assolutamente inefficace se confrontata con le misure da ultimo previste a sostegno dell'edilizia, consistenti, come noto nel potenziamento dei *bonus* previsti per gli interventi di efficientamento energetico ed adeguamento antisismico degli edifici, la cui percentuale di detrazione è stata elevata alla misura del 110 per cento (art. 119, d.l. n. 34/2020) [12]. Peraltro, le detrazioni specificamente previste per il restauro degli edifici vincolati non beneficiano oggi, della fruizione nella formula della cessione del relativo credito d'imposta, prevista, invece, almeno sino al 31 dicembre 2021, per gli altri incentivi all'edilizia (art. 121, d.l. n. 34/2020), che consente di ottenere immediatamente la liquidità necessaria all'esecuzione dei lavori.

Va, invero, segnalato, come in sede di conversione del d.l. n. 34/2020 (legge n. 77/2020) si sia tentato di adattare i nuovi *bonus* anche agli edifici vincolati, superando alcune delle rigidità previste per la loro applicazione, essendosi, ad esempio, prevista, per tali edifici, la possibilità di avvalersi della percentuale di detrazione del 110 per cento, anche in funzione della sola esecuzione degli interventi c.d. "trainati" (ad esempio la sostituzione degli infissi) senza la necessità di eseguire i c.d. "interventi trainanti" (ad esempio il "cappotto termico"), che, per loro natura, difficilmente potrebbero essere ammessi in edifici vincolati.

In ogni caso, proprio la legge di conversione aveva, di contro, precluso la fruizione dei nuovi *bonus* agli edifici censiti in catasto in Cat. A/1, A/8 e A/9 (castelli e palazzi di eminenti pregi storici ed artistici), quest'ultima, in via quasi naturale, destinata ad accogliere molte degli edifici vincolati. Tale limitazione è stata parzialmente superata dal d.l. n. 104/2020, che ha ammesso la fruizione dei *bonus* per gli edifici censiti in Cat. A/9, a condizione che siano aperti al pubblico. Si è tentato, insomma, di coniugare le finalità di tutela ambientale che indubbiamente ispirano le nuove misure tributarie a sostegno dell'edilizia con le caratteristiche particolari degli edifici vincolati.

Ma al di là di tutto, per gli edifici vincolati avvalersi dei nuovi incentivi in luogo dell'ordinaria detrazione prevista dall'art. 15, lett. g) TUIR (che con esse si pone in regime di alternatività), si rivela, in molti casi, opzione difficilmente percorribile posto che, mentre la detrazione contemplata dal citato art. 15, lett. g), copre ogni attività di restauro (purché adeguatamente autorizzata dalla competente soprintendenza), gli interventi che beneficiano dei nuovi *bonus*, oltre a prevedere soglie di spesa che mal si adattano agli edifici vincolati, interessano solo alcuni specifici interventi (di miglioramento energetico ed adeguamento sismico), che, in molti casi, sono, per le loro caratteristiche tecniche, comunque difficilmente eseguibili nei fabbricati di interesse storico, non essendo compatibili con le limitazioni imposte dal vincolo. Inoltre, la complessità della disciplina che caratterizza l'applicazione del c.d. "superbonus" (testimoniata dai ripetuti chiarimenti richiesti all'amministrazione finanziaria [13] e dal susseguirsi di continui interventi normativi di semplificazione) [14] e le connesse limitazioni di carattere soggettivo ed oggettivo sembrano mal adattarsi agli edifici vincolati, in molti casi difficilmente frazionabili nelle diverse unità immobiliari che costituiscono l'unità di riferimento scelta dal legislatore per il calcolo dei limiti di spesa relativi agli interventi agevolati.

Sarebbe stato, quindi, certamente più utile innalzare la percentuale di detrazione anche per gli interventi di restauro specificamente previsti per gli immobili vincolati, e soprattutto estendere anche ad essi la possibilità di avvalersi, in luogo della detrazione, della cessione del credito d'imposta, anche perché, considerato l'incisivo sistema di monitoraggio che caratterizza gli interventi di restauro sulle dimore vincolate, si è dell'avviso che, anche per tali misure, avrebbero

potuto essere confermate le stesse limitazioni oggi previste alla responsabilità degli eventuali cessionari dei crediti maturati dai proprietari [15].

3. L'esigenza di ripensare la logica che ispira le misure tributarie oggi esistenti

L'insufficienza degli attuali strumenti fiscali a sostegno dei beni culturali privati sollecita, quindi, una riflessione sul ruolo che dovrebbe essere riservato alla fiscalità nell'ambito della tutela e valorizzazione dei beni culturali.

Continuare a concepire le misure tributarie riservate ai proprietari di beni culturali privati come una sorta di compensazione per la ridotta utilità economica che a tali beni si riconosce per effetto del vincolo imposto dal d.lgs. n. 42/2004, sembra riflettere, infatti, una visione del ruolo dei beni culturali nella società in cui il momento della tutela finisce, inevitabilmente, per scindersi dal momento della valorizzazione. La logica che presiede alla previsione di misure fiscali per i beni culturali privati sembra, insomma, ispirata all'idea che tali beni, per la necessità di preservare le loro caratteristiche intrinseche, siano caratterizzati da limitate potenzialità di sfruttamento economico, e, quindi, la loro detenzione esprima una capacità contributiva attenuata.

In tal modo, le misure tributarie per il patrimonio culturale privato finiscono per rappresentare una sorta di compensazione per gli effetti derivanti dalla presenza del vincolo, attestando, insomma, in questa materia, la presenza di un vero e proprio "fallimento" del mercato. In questa prospettiva, infatti, ove i beni culturali fossero posti nelle condizioni di creare ricchezza, verrebbe meno la giustificazione costituzionale dei benefici di carattere fiscale [16].

È forse per questa ragione, allora, che la disciplina fiscale riservata ai beni culturali privati oscilla tra il riconoscimento di agevolazioni dirette a compensarne la minore utilità economica e la diffidenza nei confronti dei proprietari di tali beni, in molti casi visti come una categoria di privilegiati meritevoli di un più gravoso prelievo. Simile schizofrenia si coglie, ad esempio, nella disciplina prevista per l'IMU, ove, da un lato, si garantisce ai proprietari di edifici vincolati una riduzione alla metà della base imponibile, dall'altro si esclude, per le abitazioni censite in cat. A/9, il beneficio dell'esenzione prevista per le abitazioni principali (art. 1, comma 707, legge 27 dicembre 2013, n. 147) [17].

Allo stesso modo, la logica "compensativa" che ispira le misure tributarie a vantaggio dei beni culturali finisce per precludere (o quantomeno limitare) il riconoscimento dei benefici ogniqualvolta l'asset "culturale" sia inserito all'interno di un circuito produttivo d'impresa. Così, la deduzione integrale dal reddito delle spese di restauro sostenute dai soggetti IRES, prevista dall'art. 100, lett. d) TUIR, è pacificamente ammessa soltanto per i beni "patrimoniali", mentre per i beni "strumentali", si è ritenuto si debbano applicare le ordinarie regole di deducibilità, fondate, di regola, sulla capitalizzazione della spesa ed il suo successivo ammortamento [18]. Allo stesso modo, nella riformulazione dei criteri di tassazione degli immobili vincolati adottata a partire dal 2012, per i soggetti IRES la riduzione forfettaria del canone del 35 per cento (da confrontare, per la concreta determinazione del reddito con la rendita catastale) è stata estesa esclusivamente agli immobili meramente patrimoniali (art. 90, comma 1, TUIR), con esclusione dei c.d. beni strumentali e merce [19].

Tale diffidenza verso l'introduzione di misure tributarie che vadano a vantaggio di beni culturali impiegati secondo una logica di sfruttamento economico si coglie, peraltro, anche nella disciplina europea ove il divieto di aiuti di Stato è stato ritenuto compatibile con la previsione di agevolazioni fiscali a vantaggio della cultura (art. 107, par. 3, lett. d), TFUE), ma sempre che da esse non derivino alterazioni della concorrenza, sicché, per porsi con certezza al riparo di possibili censure da parte della Commissione Europea, le agevolazioni fiscali dirette al settore della cultura dovrebbero indirizzarsi nei confronti di soggetti che operano al di fuori di logiche di mercato. E, pur essendosi escluso che ciò richieda necessariamente una fruizione "gratuita" del bene o del servizio culturale, si è però posto l'accento sul fatto che i corrispettivi praticati debbano essere idonei a coprire soltanto una "frazione" del costo del servizio, ravvisandosi, in caso contrario, una logica commerciale potenzialmente incompatibile con il divieto di aiuti di Stato [20].

Va tuttavia riconosciuto che nel settore della cultura il sindacato sul potenziale contrasto delle misure adottate con il divieto di aiuti di Stato tende ad esprimersi con minor rigore, avvertendosi comunque la necessità di non disincentivare misure finalizzate a promuovere la tutela e la valorizzazione dei beni culturali. In questa prospettiva, va segnalato che il Reg. UE n. 651/2014 ha incluso tra le categorie di aiuti esenti dall'obbligo di notifica le misure adottate per la cultura e per la conservazione del patrimonio culturale (art. 53), che in tal modo restano estranei al monitoraggio preventivo della Commissione, la quale si riserva un sindacato meramente successivo ed eventuale [21].

La stessa Commissione, peraltro, nel valutare il potenziale contrasto delle misure adottate a sostegno della cultura con il divieto di aiuti di Stato ha più volte enfatizzato il carattere tendenzialmente "locale" dell'attività culturale onde escluderne l'incidenza sugli scambi tra gli Stati membri [22]. Inoltre, rilevante attenzione è stata posta sul giudizio di "proporzionalità" della misura, intesa quale bilanciamento tra l'interesse a preservare inalterate le condizioni di concorrenza tra gli operatori ed il vantaggio per la tutela del patrimonio culturale [23].

L'esigenza di assicurare appropriata tutela al patrimonio culturale emerge, del resto, anche dalla nostra carta costituzionale, la quale, all'art. 9, richiama espressamente la tutela dei beni culturali e del paesaggio quali obiettivi primari dell'azione politica, incoraggiandone la promozione e la valorizzazione [24]. In questa prospettiva è lo stesso Codice dei beni culturali (d.lgs. n. 42/2004), ad istituire una significativa connessione tra i concetti di "tutela" e "valorizzazione", la prima intesa come attività orientata all'individuazione dei beni culturali, onde predisporre le misure necessarie per la loro protezione e conservazione in vista della pubblica fruizione (art. 3, d.lgs. n. 42/2004), la seconda quale attività diretta a promuovere la conoscenza del patrimonio culturale e la sua fruizione da parte della collettività, senza pregiudicarne le esigenze di tutela (art. 6) [25].

Da questo punto di vista, inoltre, sia la Costituzione che il Codice non sembrano operare distinzioni tra beni di proprietà pubblica e beni di proprietà privata, riservando lo stesso livello di tutela ad ogni bene in grado esprimere un interesse culturale [26]. Del resto, il riconoscimento dell'interesse culturale nel bene di proprietà privata è il risultato di un procedimento amministrativo che culmina con la dichiarazione di interesse culturale prevista dall'art. 13 del d.lgs. n.

42/2004 e con l'imposizione di un vincolo che limita significativamente l'esercizio dei diritti e delle facoltà del proprietario.

Insomma, indipendentemente dalla titolarità formale del bene, l'apposizione del vincolo finisce, in qualche modo, per trasformare un bene "privato" in un bene "pubblico", proprio perché in esso trovano espressione interessi che vanno ben al di là dell'esercizio delle facoltà di godimento e del potere di disposizione da parte del proprietario [27]. Quest'ultimo, insomma, come da altri efficacemente osservato, finisce per porsi, in rapporto al bene vincolato, piuttosto nel ruolo di un *custode* [28], obbligato a preservarne l'integrità e l'identità da tramandare alle generazioni future. Nel coinvolgimento dei privati nella tutela del patrimonio artistico e culturale della nazione trova, inoltre, espressione il principio di sussidiarietà "orizzontale", che dimostra l'impossibilità per lo Stato di farsi carico di tutti gli oneri per la salvaguardia dell'ingente patrimonio culturale nazionale [29].

In questa prospettiva, la poc'anzi illustrata logica compensativa che ispira il sistema degli attuali incentivi fiscali ai beni culturali privati rischia di pregiudicare l'efficacia delle misure di carattere tributario rispetto all'obiettivo di promuovere la valorizzazione del patrimonio culturale nazionale. Ed allora, è forse giunto il momento di ripensare il ruolo della fiscalità dei beni culturali privati, abbandonando l'attuale logica compensativa di tipo statico, a favore dell'adozione di misure idonee ad incentivare privati ed imprese a promuoverne, nel rispetto delle preminenti esigenze di tutela e di conservazione, l'impiego, quali *asset* strategici, nel proprio circuito produttivo.

Che poi la fase della "valorizzazione" si possa esprimere attraverso logiche di sfruttamento economico rappresenta certamente un'opportunità da guardare più con interesse che sospetto, dovendosi, insomma, abbandonare l'idea che vede nella fruizione gratuita, o secondo corrispettivi inferiori al valore di mercato, il più idoneo modello di offerta dei beni culturali alla collettività, posto che, come detto, il livello di gradimento, da parte del pubblico, si misura anche e soprattutto verificandone la disponibilità a sostenerne il relativo costo [30].

Ciò dovrebbe portare a rimeditare le attuali misure fiscali previste a sostegno dei beni culturali privati, affiancando alle agevolazioni attualmente esistenti, incentivi volti a porre le condizioni per una valorizzazione del patrimonio culturale privato anche di tipo economico. Introdurre vantaggi fiscali per lo sfruttamento economico dei beni culturali, d'altra parte, non significa creare uno svantaggio competitivo a danno delle imprese che offrono servizi analoghi seppur privi del carattere "culturale", ma al contrario, colmare proprio quello svantaggio competitivo che caratterizza, in prima battuta, l'offerta di tali servizi, in quanto l'adeguamento di una dimora storica alle finalità di sfruttamento economico richiede, certamente investimenti più significativi che rischiano di comprometterne la redditività. Per tali ragioni si fatica a ravvisare nelle agevolazioni fiscali a vantaggio dei proprietari di dimore storiche private che intendano promuoverne uno sfruttamento economico un'alterazione della concorrenza rilevante nella prospettiva del divieto di aiuti di stato [31].

Così, si potrebbe innanzitutto pensare all'innalzamento delle attuali percentuali previste per la detrazione delle spese sostenute per interventi di restauro. In questa prospettiva, sarebbe certamente auspicabile estendere anche agli incentivi tributari per la ristrutturazione dei beni culturali la facoltà di optare, in luogo della detrazione, per la cessione del credito d'imposta, in modo da garantire ai proprietari immediata liquidità da impiegare per l'esecuzione degli interventi. Certamente, andrebbe estesa anche ai beni culturali privati la facoltà di avvalersi dell'*Art bonus*, il che consentirebbe la liberazione di ulteriori risorse a vantaggio del patrimonio culturale privato, superando altresì il rigido collegamento che gli artt. 15, lett. g) e 100, lett. d) TUIR oggi istituiscono tra titolarità del bene e fruizione delle detrazioni/deduzioni per l'esecuzione di lavori di ristrutturazione.

Infatti, le attuali detrazioni/deduzioni per il restauro dei beni culturali sono riconosciute soltanto ai soggetti "obbligati" ad assicurarne la relativa tutela, e non si estendono, pertanto, anche agli interventi di terzi che, con spirito di liberalità, intendano promuovere su di essi progetti conservativi [32]. Si tratta, con ogni evidenza, di un limite penalizzante che inibisce oggi alle imprese di impegnare risorse a vantaggio di beni culturali privati di proprietà di soggetti terzi. Proprio l'estensione dell'*Art bonus* ai beni culturali privati potrebbe allora invertire tale tendenza, grazie al riconoscimento del relativo beneficio fiscale. L'intestazione formale, infatti, non può essere, per gli immobili vincolati, motivo di discriminazione nel coinvolgimento di altri soggetti privati interessati alla tutela di un bene culturale [33].

Ma, come detto, occorre soprattutto superare la logica che vede nell'assenza di finalità di lucro la condizione essenziale per il riconoscimento di benefici tributari. Non si tratta solo di concepire la fiscalità dei beni culturali privati come forma alternativa di concorso alle pubbliche spese (nella logica della sussidiarietà) [34], perché ciò non pare far venir veramente meno la logica compensativa, ma di orientare le scelte dell'imprenditore, incentivando lo sviluppo di attività economiche che vedono nel bene culturale un *asset* strategico per la produzione di ricchezza. Lo sviluppo di imprese impegnate nel settore della cultura, infatti, restituisce un beneficio apprezzabile dalla collettività anche in presenza di un lucro soggettivo [35].

In questa direzione, merita allora certamente di essere ricordata l'interessante proposta di estendere alle imprese che valorizzano l'impiego di dimore storiche private, dei benefici del c.d. regime del "*Patent Box*", introdotto dalla legge n. 190/2014 (art. 1, commi 37-45). Si tratta, come noto agli operatori, di un regime fiscale diretto ad incentivare gli investimenti delle aziende nel settore della ricerca con la previsione di un regime (opzionale) di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo di opere d'ingegno. In particolare, la versione italiana prevede la detassazione dei redditi derivanti dall'utilizzazione e dallo sfruttamento del bene immateriale, determinando la quota di reddito agevolabile sulla base del rapporto tra costi di ricerca e sviluppo sostenuti per la realizzazione dell'opera d'ingegno ed i costi complessivamente sostenuti per la realizzazione di tale bene [36].

Ebbene, è stata prospettata la possibilità di introdurre (in sostituzione dei benefici attualmente esistenti) un regime analogo anche per i redditi derivanti dallo sfruttamento economico dei beni culturali, con la previsione di un'agevolazione consistente nella detassazione dei profitti conseguiti sulla base di un rapporto che veda al denominatore il totale delle spese sostenute per il mantenimento dei beni di interesse culturale ed al numeratore i costi direttamente riferibili ad attività di valorizzazione dei medesimi (ad esempio le spese di restauro finalizzate ad adattare una dimora storica ad ospitare un'attività ricettiva) [37].

Si tratta, con ogni evidenza, di una proposta che si inserisce anch'essa nel solco qui tracciato e che, al di là di alcune ipotizzabili difficoltà applicative, nell'ottica di chi l'ha proposta avrebbe il pregio di agevolare la detenzione dei beni culturali in misura effettivamente proporzionale ai costi sostenuti per l'attività di promozione e protezione

Del resto, qualsiasi programma di tutela dei beni culturali non può che passare attraverso un piano di valorizzazione che garantisca le necessarie risorse per la sua conservazione, non essendo pensabile che, con il perdurare dell'attuale crisi, il bilancio pubblico si assuma un ruolo di integrale supplenza rispetto alle iniziative del privato. L'alternativa, quindi, alla capacità di creare ricchezza è rassegnarsi ad assistere alla decadenza di una parte rilevante del patrimonio culturale nazionale.

È oggi, quindi, che lo Stato, anche avvalendosi delle risorse nel c.d. PNRR ([Piano Nazionale di Rinascita a Resilienza](#)), deve intervenire, attraverso la leva fiscale, per liberare le risorse necessarie a porre i proprietari di beni culturali privati nelle condizioni di continuare a garantire un domani la conservazione, anche attraverso piani di sfruttamento economico, di un patrimonio culturale che, a prescindere dalla titolarità formale, appartiene a tutta la nazione. Il tutto nella prospettiva di assicurare l'attuazione di quanto previsto dall'art. 9 Cost., a mente del quale, "La Repubblica [...] tutela il paesaggio ed il patrimonio storico e artistico della nazione".

Note

[1] Per un censimento del solo patrimonio culturale privato, F. Marchetti, *Dimore storiche private: alcune brevi riflessioni su possibili misure volte al recupero del patrimonio storico-immobiliare*, AA.VV., *Finanza pubblica e misure tributarie per il patrimonio culturale. Prime riflessioni*, Torino, 2019, pag. 354.

[2] Sul tema E. Battelli, *I soggetti privati e la valorizzazione del patrimonio culturale*, in AA.VV., *Patrimonio Culturale. Profili giuridici e tecniche di tutela*, Roma, 2017, pag. 67.

[3] Per una riflessione sul rapporto tra mercato e patrimonio culturale, R. Lupi, *Le agevolazioni fiscali, un diversivo per non riflettere sui nodi dei "beni storico artistici"*, in *Finanza pubblica e misure tributarie per il patrimonio culturale. Prime riflessioni*, cit., pag. 341.

[4] La misura, originariamente temporanea, è stata stabilizzata e resa permanente dalla legge 28 dicembre 2015, n. 208 (c.d. legge di stabilità 2016). Il beneficio è concesso nei limiti del 15 per cento del reddito imponibile per le persone fisiche e per gli enti non commerciali che non svolgono attività d'impresa (Ag. Entr., circ. 31 luglio 2014, n. 24/E, in banca dati *fisconline*) e nel limite del 5 per mille dei ricavi annui per i titolari di reddito d'impresa. Il credito è ripartito in tre quote annuali di pari importo e va riportato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui è stato riconosciuto. Per i soli titolari di reddito d'impresa il credito può essere utilizzato in compensazione ex art. 17 del d.lgs. n. 241/1997 e non rileva ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP. Sul tema cfr. R. Alfano, *Il credito d'imposta per il mecenatismo culturale: luci e ombre dell'Art bonus. Bilancio del primo lustro di applicazione*, in *Dir. proc. trib.*, 2019, pag. 25 ss.; S. Giorgi, *Art bonus: La "chiamata alle arti" tra successo e criticità*, in *Finanza pubblica e misure tributarie per il patrimonio culturale. Prime riflessioni*, cit., pag. 236 ss.; A. Mucciarello, *Art bonus e crowdfunding*, *ibidem*, pag. 250 ss.; A. Pace, *Credito d'imposta e agevolazioni fiscali: il meccanismo applicativo dell'Art bonus*, *ibidem*, pag. 266 ss.

[5] Sul punto, A. Perrone, *Sussidiarietà orizzontale e fiscalità: un efficace strumento per la salvaguardia e promozione del patrimonio culturale, storico ed artistico*, in *Finanza pubblica e misure tributarie per il patrimonio culturale. Prime riflessioni*, cit., pag. 417; E. Battelli, *I soggetti privati e la valorizzazione del patrimonio culturale*, cit., pag. 74.

[6] Lo rileva anche E. Battelli, *I soggetti privati e la valorizzazione del patrimonio culturale*, cit., pag. 73.

[7] Cfr. Corte Cost. 28 novembre 2003, n. 346 (in banca dati *Le leggi d'Italia*), la quale ha dichiarato costituzionalmente legittimo l'art. 11, comma 2, della legge n. 413/1991, nella parte in cui prevedeva che il reddito degli immobili vincolati fosse determinato anche in caso di locazione mediante l'applicazione della minore delle tariffe d'estimo previste nella zona censuaria nella quale era collocato il fabbricato e Corte Cost. 28 novembre 2003, n. 345 (anch'essa in banca dati *Le leggi d'Italia*), la quale ha dichiarato costituzionalmente illegittimo l'art. 2, comma 5, del d.l. n. 16/2003, laddove non estendeva l'agevolazione ICI anche agli immobili vincolati di proprietà di Enti ed Istituti legalmente riconosciuti. Per un commento a tali sentenze cfr. G. Marongiu, *Le agevolazioni per gli immobili di interesse storico o artistico*, in *Giur. trib.*, 2004, pag. 312 ss.; F. D'Ayala Valva, *La tutela del patrimonio storico e artistico della nazione e la funzione di stimolo della corte costituzionale*, in *Riv. dir. trib.*, II, 2004, pag. 23 ss.; M. Procopio, *Immobili di interesse storico/artistico: legittimità costituzionale del particolare trattamento tributario*, *ivi*, pag. 8 ss.

[8] Lo rilevano anche M.P. Nastri, *Il patrimonio immobiliare dei privati: misure agevolative ed incentivi fiscali*, cit., pag. 360; F. Marchetti, *Dimore storiche private: alcune brevi riflessioni su possibili misure volte al recupero del patrimonio storico-immobiliare*, in *Finanza pubblica e misure tributarie per il patrimonio culturale. Prime riflessioni*, cit., pag. 355.

[9] Per un commento sulla nuova disciplina si vedano le riflessioni di R. Lunelli, *Attualità e prospettive del trattamento dei beni storici tutelati*, in *Il fisco*, 2013, I, pag. 654 ss. Da ultimo, la Consulta ha respinto l'eccezione di incostituzionalità della nuova normativa rilevandone la non irrazionalità rispetto alla precedente (cfr. Corte Cost. 5 aprile 2018, n. 72, in *Il fisco*, 2018, pag. 1765 ss.).

[10] Sul tema, E.M. Bagarotto, *Note in materia di tassazione dei trasferimenti degli immobili di interesse storico artistico*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, I, pag. 39.

[11] Su cui M. Gaballo, *Le agevolazioni fiscali nell'imposizione patrimoniale degli immobili di interesse storico-artistico*, in *Riv. guard. fin.*, 2014, pag. 1681.

[12] Sul tema si consenta il rinvio a G. Giusti, *La fiscalità delle dimore storiche private: proposte di riforma per far fronte alla crisi post COVID-19*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, I, pag. 9.

[13] Sul punto si vedano soprattutto Ag. Entr., circ. 8 agosto 2020, n. 24/E, e circ. 22 dicembre 2020, n. 30/E, entrambe in banca dati *fisconline*.

[14] Si vedano il [d.l. 14 agosto 2020, n. 104, conv. con modif. dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126, la legge 30 dicembre 2020, n. 178](#) (legge di bilancio per il 2021), il [d.l. 6 maggio 2021, n. 59](#) ed infine il [d.l. 31 maggio 2021, n. 77](#)].

[15] L'art. 121, comma 4, d.l. 34/2020 limita la responsabilità del cessionario all'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito d'imposta ricevuto". Tale limitazione della responsabilità sembra, in effetti, da correlare al pregnante sistema di controlli oggi previsto per la fruizione di tali agevolazioni, soggette (ad es. nel caso dell'ecobonus) al monitoraggio di enti terzi quali l'Agenzia nazionale per le nuove tecnologie e lo sviluppo economico sostenibile (ENEA), ma potrebbe ben estendersi anche agli interventi su dimore vincolate, essendo essi sottoposti al controllo ed al monitoraggio da parte del ministero dei Beni culturali.

[16] Sul tema sempre R. Lupi, *Le agevolazioni fiscali, un diversivo per non riflettere sui nodi dei "beni storico artistici*, cit., pag. 341.

[17] Prospetta un possibile profilo di illegittimità costituzionale per l'esclusione delle abitazioni censite in cat. A/1, A/8 e A/9 dall'esenzione dall'IMU per le abitazioni principali G. Bernabei, *Tributi immobiliari locali. Difficile sviluppo di un sistema di autonomia tributaria degli enti locali*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, pag. 496 ss. In ogni caso, alle abitazioni principali classificate nelle suddette categorie catastali spettava la riduzione dell'aliquota prevista dall'art. 13, comma 7, del d.l. n. 201/2011 ("L'aliquota è ridotta allo 0,4 per cento per l'abitazione principale e per le relative pertinenze. I comuni possono modificare, in aumento o in diminuzione, la suddetta aliquota sino a 0,2 punti percentuali"), nonché la detrazione di Euro 200 prevista dal comma 10 della medesima disposizione. L'art. 1, comma 748, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, ha previsto invece, per la "nuova IMU", l'applicazione dell'aliquota dello 0,5 per cento, con possibilità per i comuni di incremento di 0,1 punti percentuali o di diminuzione sino all'azzeramento.

[18] Così Ag. Entr., ris. 1° luglio 2003, n. 147/E, in banca dati *fisconline*.

[19] Cfr. Ag. Entr., ris. 31 dicembre 2012, n. 114/E, in banca dati *fisconline*.

[20] Così Commissione europea, Com. 19 luglio 2016 n. 2016/C 262/01; Sul punto cfr. C. Cipolletti, *La Commissione europea tra promozione del patrimonio culturale e tutela del mercato interno*, in *Finanza pubblica e misure tributarie per il patrimonio culturale. Prime riflessioni*, cit., pag. 63.

[21] Sul punto cfr. C. Cipolletti, *La Commissione europea tra promozione del patrimonio culturale e tutela del mercato interno*, cit., pag. 64.

[22] Cfr., ad es., le decisioni della Commissione europea n. 630/2003 - *Italia - Musei di interesse locale - Regione autonoma della Sardegna* (G.U.C.E., C 275/2005 del 8 novembre 2005); n. 136/A/2 - *France Mesures concernant l'Ecomusée d'Alsace* (G.U. C/97 del 24 aprile 2003).

[23] Si veda in tal senso la Decisione della Commissione Europea n. 123/2005, *Cultural Heritage Scheme to Promote Tourism, Hungary* (G.U. C 314 del 10 dicembre 2005). Sul punto cfr. C. Cipolletti, *La Commissione europea tra promozione del patrimonio culturale e tutela del mercato interno*, cit., pag. 65; sul concetto di proporzionalità cfr. L. Del Federico, *Introduzione allo studio della finanza pubblica per le aree colpite da calamità*, in AA.VV., *Interventi finanziari e tributari per le aree colpite da calamità tra norme interne e principi europei*, (a cura di) M. Basilavecchia, L. Del Federico, A. Pace, C. Verrigni, Torino, 2016, pag. 10 ss.

[24] Sul ruolo dell'art. 9 Cost. nella parte in cui recita "la Repubblica tutela il patrimonio storico e artistico della nazione", cfr. G. Marini, *Rilevanza costituzionale della tutela e della valorizzazione dei beni culturali*, in *Finanza pubblica e misure tributarie per il patrimonio culturale. Prime riflessioni*, cit., pag. 33.

[25] Sul punto cfr. F. Pistolesi, *Il ruolo delle agevolazioni fiscali nella gestione dei beni culturali in tempi di crisi*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, pag. 1213.

[26] In tal senso cfr. F. Marchetti, *Dimore storiche private: alcune brevi riflessioni su possibili misure volte al recupero del patrimonio storico-immobiliare*, cit., pag. 356; la distinzione tra beni di proprietà pubblica e beni di proprietà privata rileva, infatti, soltanto nella fase del riconoscimento dell'interesse culturale, e non anche nella fase della previsione di obblighi a tutela dello stesso. Più nel dettaglio, mentre per i beni indicati all'art. 10, comma 1 del Codice (beni appartenenti allo Stato, alle regioni, agli altri enti pubblici territoriali, nonché ad ogni altro ente ed istituto pubblico ed, infine, a persone giuridiche private senza fine di lucro) il riconoscimento della rilevanza culturale opera in via presuntiva ed è eventualmente soggetto a conferma a seguito di una procedura di verifica compiuta dai competenti organi del ministero ai sensi dell'art. 12, per quelli di appartenenza privata, la qualifica di beni culturali dipende dalla dichiarazione prevista dall'art. 13, rilasciata all'esito del procedimento previsto dall'art. 14. Peraltro, secondo alcuni tale dichiarazione avrebbe carattere "costitutivo" dell'interesse culturale del bene (in tal senso M.A. Sandulli, *Natura e funzione della notifica e della pubblicità delle cose private di interesse artistico e storico qualificato*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1954, pag. 1023; S. Mabellini, *La tutela dei beni culturali nel costituzionalismo multilivello*, Torino, 2016, 76), mentre per altri essa avrebbe una funzione ricognitiva di una qualità intrinseca del bene (in tal senso cfr. M. Grisolia, *La tutela delle cose d'arte*, Roma, 1952, pag. 260 ss.; T. Alibrandi, P.G. Ferri, *I beni culturali e ambientali*, IV ed., Milano, 2001, pag. 258 ss.).

[27] In tal senso cfr. M. D'Angelosante, *La "cura" dei beni culturali come beni di interesse pubblico: opacità tendenze e potenzialità del sistema*, in *Finanza pubblica e misure tributarie per il patrimonio culturale. Prime riflessioni*, cit., pag. 69 (nota 3). Che la disciplina dei beni culturali rappresenti una deroga alla libera proprietà è posto in luce da G. Severini, *Il concetto di bene culturale nel Testo Unico*, in *La nuova tutela dei beni culturali e ambientali*, (a cura di) P.G. Ferri e M. Pacini, Milano, 2001, pag. 26; che il bene culturale sia un "bene di interesse pubblico" è invece evidenziato da G. Grisolia, *La tutela delle cose d'arte*, Roma, 1952, pag. 209; A.M. Sandulli, *Beni pubblici*, in *Enc. dir.*, Milano, IX, 1979, pag. 119; Parla invece, di "beni di fruizione pubblica" M.S. Giannini, *I beni culturali*, in *Riv. trim. di pubbl.*, 1976, pag. 31.

[28] Cfr. G. Piva, *Cose d'arte*, in *Enc. dir.*, XI, Milano, 1962, pag. 119.

[29] Cfr. l'art. 118, ultimo comma, Cost., a mente del quale "Stato, Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni favoriscono l'autonoma iniziativa dei cittadini singoli e associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale, sulla base del principio di sussidiarietà". Sul punto cfr. A. Perrone, *Sussidiarietà orizzontale e fiscalità: un efficace strumento per la salvaguardia e promozione del patrimonio culturale, storico ed artistico*, cit., pag. 417 ss.

[30] Secondo la prospettiva evocata da R. Lupi, *Le agevolazioni fiscali, un diversivo per non riflettere sui nodi dei "beni storico artistici*, cit., pag. 344.

[31] Infatti, nella prospettiva qui avanzata, le riduzioni fiscali concesse ai proprietari di beni culturali privati che intendano promuoverne lo sfruttamento economico, mirerebbero a compensare lo svantaggio competitivo di tali imprese, rispetto alle imprese che nell'organizzazione della propria attività, si avvalgono di fattori produttivi più flessibili. Mancherebbe, quindi, il requisito del "vantaggio selettivo" in grado di alterare la concorrenza tra imprese, il che finirebbe per riconoscere a tali misure il

carattere della "generalità", rendendole, per tale ragione, compatibili con il divieto di aiuti di stato. Sul punto cfr. CGCE, 6 settembre 2006, Causa C-88/2003, *Azzorre* (in *Rass. trib.*, 2006, II, pag. 1760, con nota di A. Carinci, *Autonomia impositiva degli enti substatali e divieto di aiuti di stato*), ove la Corte precisa che un vantaggio fiscale ovvero una misura derogatoria rispetto all'applicazione del sistema fiscale generale può essere giustificata dalla natura e dalla struttura generale del sistema tributario qualora lo Stato membro interessato possa dimostrare che tale misura discende direttamente dai principi informatori o basilari del suo sistema tributario. Sul tema cfr. S. Gianoncelli, *Fiscalità d'impresa e utilità sociale*, Torino, 2013, pagg. 194-195. Più di recente, A. Quattrocchi, *Gli aiuti di stato nel diritto tributario*, Padova, 2020.

[32] L'Agenzia delle Entrate (ris. 9 gennaio 2009, n. 10/E, in banca dati *fisconline*), ha, infatti, precisato che la detrazione spetta ai soggetti che vantino un titolo giuridico che attribuisca loro la proprietà, il possesso o la detenzione del bene oggetto dell'intervento, costituendo, a tal fine, titolo idoneo anche il contratto di comodato.

[33] In tal senso R. Lupi, *Le agevolazioni fiscali, un diversivo per non riflettere sui nodi dei "beni storico artistici*, cit. 349; sulla stessa linea anche F. Marchetti, *Dimore storiche private: alcune brevi riflessioni su possibili misure volte al recupero del patrimonio storico-immobiliare*, cit., pag. 359.

[34] Secondo la prospettiva delineata da A. Perrone, *Sussidiarietà orizzontale e fiscalità: un efficace strumento per la salvaguardia e promozione del patrimonio culturale, storico ed artistico*, cit., pag. 417.

[35] Si tratta quindi di ipotizzare anche di superare la logica dell'incompatibilità di agevolazioni fiscali di carattere soggettivo con la finalità di lucro, di recente teorizzata, nell'ambito di una riflessione sulla riforma della fiscalità del terzo settore, da G. Boletto, *Le imprese del terzo settore nel sistema dell'imposizione sui redditi: tra sussidiarietà orizzontale e concorrenza*, Milano, 2020.

[36] Sono agevolabili i *software*, i brevetti industriali, *know how*; disegni e modelli; i marchi, invece, con il d.l. n. 50/2017, conv. con modif. dalla legge n. 96/2017, per recepire le indicazioni OCSE contenute nell'Action 5 del progetto BEPS sono stati esclusi dall'agevolazione. Nel dettaglio, i redditi agevolati sono esclusi dalla formazione dell'imponibile nella misura del 50 per cento. Il regime riguarda sia i redditi derivanti dalla concessione in uso del diritto all'utilizzo dei beni immateriali, sia quelli derivanti dall'utilizzo diretto. In tal caso occorre calcolare il contributo economico l'utilizzo diretto fornisce al risultato dell'impresa, che in origine doveva essere definito mediante un accordo con l'Agenzia delle Entrate concluso secondo la procedura del ruling internazionale (art. 31-ter, d.p.r. n. 600/1973). Con l'art. 4 del d.l. n. 34/2019 (decreto crescita), conv. nella legge n. 58/2019, tale procedura è divenuta facoltativa. L'opzione per il regime di tassazione agevolata ha durata quinquennale ed è irrevocabile. Sul tema cfr. A. Vicini Ronchetti, *Regole europee ed incentivi fiscali: prime considerazioni sulla Patent Box*, in *Rass. trib.*, 2016, pag. 671 ss.; R. Miceli, *Patent box: ratio legis, disciplina, possibili profili abusivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, I, pag. 79 ss.

[37] Così F. Pistolesi, *Il ruolo delle agevolazioni fiscali nella gestione dei beni culturali in tempi di crisi*, cit., pag. 1234 ss.