

Leonardo Zanetti

Gli strumenti di sostegno alla cultura tra pubblico e privato: il nuovo assetto delle agevolazioni fiscali al mecenatismo culturale

(doi: 10.7390/9364)

Aedon (ISSN 1127-1345)

Fascicolo 2, settembre 2001

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 percorso delle riforme

Gli strumenti di sostegno alla cultura tra pubblico e privato: il nuovo assetto delle agevolazioni fiscali al mecenatismo culturale

di [Leonardo Zanetti](#)

Sommario: [1. La questione.](#) - [2. I precedenti.](#) - [3. Alcune esperienze straniere.](#) - [4. I contenuti della nuova disciplina.](#) - [5. Principi e problemi.](#)

1. La questione

Uno degli aspetti più rilevanti e delicati della collaborazione tra pubblico e privato in tema di beni e attività culturali, secondo molti osservatori, attiene alle scelte del legislatore tributario, e specificamente riguarda l'eventualità di prevedere un regime fiscale di favore rispetto a quello ordinario. In realtà si tratta di una questione assai complessa, per l'importanza degli interessi che coinvolge e per le differenti sfaccettature con cui si presenta.

Una prima prospettiva concerne il trattamento tributario dei soggetti privati operanti nel settore della cultura. Peraltro, benché in teoria si possa ipotizzare l'emanazione di una apposita disciplina anche per le figure aventi natura imprenditoriale [1], allo stato la questione si pone principalmente per le organizzazioni non aventi scopo di lucro, e quindi riconducibili al cosiddetto "terzo settore". Si tratta di un tema di notevole interesse, che il legislatore, seppur con esiti controversi, non ha mancato di affrontare [2], ma che non costituisce oggetto specifico di queste note [3].

Una seconda prospettiva riguarda il regime tributario del mecenatismo culturale, ossia delle donazioni a favore delle iniziative correlate ai beni e alle attività culturali (donazioni che nel linguaggio legislativo vengono normalmente definite "erogazioni liberali"). Rispetto all'ipotesi precedente, l'obiettivo perseguito rimane quello di sostenere il settore della cultura, mentre mutano le tecniche utilizzate, poiché gli organismi operanti nel settore sono destinatari non di un ausilio diretto (agevolazioni nei loro confronti) bensì di un ausilio indiretto (agevolazioni per chi concede ad essi dei contributi a fondo perduto). Si noti di nuovo che il legislatore potrebbe al limite riferire il regime di favore anche ai contributi per i soggetti di tipo imprenditoriale, o meglio per alcuni di tali soggetti [4], ma naturalmente il problema si pone soprattutto per i contributi alle organizzazioni che operano in assenza di finalità lucrativa, si tratti di figure private non

profit oppure di enti pubblici. E' appunto su questo tema che ci si soffermerà maggiormente, non tanto per approfondirne i profili generali, del resto già analizzati dalla dottrina economica e - forse in misura minore - dalla dottrina giuridica, quanto per fare il punto sul quadro attuale, alla luce di un'importante innovazione normativa intervenuta recentemente.

Ci si riferisce all'[art. 38 della legge 21 novembre 2000, n. 342](#), recante "Misure in materia fiscale", e nella prassi meglio nota come "collegato fiscale". In estrema sintesi, e rinviando al prosieguo per un esame più articolato, si può dire che le disposizioni dell'art. 38 introducano nel nostro sistema tributario la possibilità di dedurre dal reddito imponibile l'importo delle donazioni in denaro effettuate a favore di soggetti privati non profit e di enti pubblici, e rivolte al sostegno di iniziative in materia di beni culturali e di spettacolo; o meglio, che tali disposizioni prevedano tale possibilità di deduzione in termini assai ampi, anziché limitati a ipotesi specifiche, come già accadeva. Ciò con una importante precisazione: la disciplina in esame riguarda le erogazioni operate dalle imprese, mentre trascura le liberalità concesse dagli enti non imprenditoriali oppure dai privati cittadini. E' soprattutto l'ultima esclusione a risultare assai rilevante, poiché comporta che l'intera area del cosiddetto "mecenatismo diffuso" rimanga estranea all'ambito di applicazione della disciplina qui considerata.

Bisogna peraltro sottolineare che le nuove disposizioni sono ormai pienamente operative, dato che il provvedimento ministeriale contenente i criteri applicativi, dopo alcuni mesi di incertezza, determinata anche dal recente mutamento del quadro politico nazionale, ha completato il proprio iter di formazione, ed è stato emanato con [decreto del ministro per i Beni e le Attività culturali 11 aprile 2001](#) [5].

In una diversa ottica, si rende necessario un chiarimento circa la stessa estensione della materia cui la disciplina in esame è destinata ad applicarsi, vista la mutevolezza del lessico utilizzato dal legislatore. Fino a pochi anni orsono la legge teneva per lo più separati gli interventi in tema di "beni culturali" dagli interventi in tema di "spettacolo", alla luce non soltanto delle differenze concettuali tra i due ambiti, ma soprattutto del loro fare capo ad apparati amministrativi diversi: il primo al ministero dei Beni culturali e ambientali, il secondo dapprima al ministero del Turismo e dello Spettacolo e quindi al dipartimento per lo Spettacolo presso la presidenza del Consiglio dei ministri. Il quadro è in parte cambiato negli ultimi anni, perché la nozione unitaria di "bene e attività culturale", comprensiva tanto degli aspetti materiali quanto dei profili immateriali delle espressioni di cultura, e quindi tendenzialmente in grado di includere nella propria portata anche lo spettacolo, sembra essersi ormai radicata nella terminologia legislativa [6], nella quale peraltro si era già affacciata in precedenza [7]. E' vero che non mancano elementi di segno diverso, poiché a volte il legislatore sembra ancora tenere distinti i concetti di "attività culturali" e di "spettacolo" [8]. Ma la nozione unitaria trova ormai un decisivo riscontro nell'organizzazione degli apparati dello Stato, dopo il recente riordino, poiché il "nuovo" ministero per i Beni e le Attività culturali si caratterizza anche per la circostanza di aver assorbito le competenze già svolte dal dipartimento dello Spettacolo [9].

Al riguardo l'[art. 38 della legge n. 342/2000](#) sembra ispirato ad un duplice criterio: dal punto di vista del lessico, si riferisce ai "settori dei beni culturali e dello spettacolo", visti come ambiti distinti, conformandosi in apparenza all'impostazione tradizionale; dal punto di vista dei contenuti, invece, disciplina congiuntamente i due settori, cui dunque risulta applicabile la stessa disciplina, mostrando di aderire all'orientamento più recente.

Ciò sembra offrire diversi spunti di interesse. Dal punto di vista strettamente tributario, si dettano regole omogenee, che impediscono ingiustificate disparità di trattamento, e facilitano l'attività degli operatori del settore. Dal punto di vista dell'ordinamento generale, risulta confermato il favore legislativo per una visione complessiva della cultura, per un disegno volto alla razionalizzazione e al coordinamento degli interventi.

2. I precedenti

Prima di analizzare la nuova disciplina sembra opportuno fare un passo indietro, per esaminare brevemente il contesto in cui essa viene ad inserirsi. Infatti, sarebbe inesatto ritenere che prima

dell'entrata in vigore di tale disciplina il nostro ordinamento tributario non conoscesse alcuna fattispecie di agevolazione fiscale per le donazioni a favore della cultura, poiché invece da tempo si registrano interventi normativi nella materia. Senza pretesa di completezza, si possono menzionare almeno le principali disposizioni emanate al riguardo, rammentando peraltro che anche il legislatore tributario fin qui si era mosso nel senso di regolamentare separatamente i due ambiti dei beni culturali e dello spettacolo [10].

Relativamente ai beni culturali, è osservazione unanimemente condivisa che l'ordinamento fiscale italiano conosca significative misure di incentivazione soltanto a partire dall'entrata in vigore della legge 2 agosto 1982, n. 512 (su cui si impegnò anche l'allora senatore Renato Guttuso) [11]. La legge presenta un contenuto piuttosto articolato, poiché prende in considerazione pressoché tutti i profili del trattamento fiscale dei beni culturali, e quindi interviene sulle diverse normative concernenti i singoli tributi (tra cui le imposte sui redditi, l'imposta di successione, l'imposta di registro). Le sue disposizioni sono per la gran parte ancora applicabili, sebbene siano state oggetto di un certo numero di modifiche, e risultino confluite nei testi unici successivamente approvati in corrispondenza dei vari settori dell'ordinamento tributario, tra cui, in relazione alla disciplina del mecenatismo, rileva soprattutto il testo unico delle imposte sui redditi, approvato con [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#) [12].

In materia di spettacolo, considerazioni simili valgono per la legge 30 aprile 1985, n. 163, nota per aver istituito appunto il Fondo unico per lo spettacolo, ma cui si deve pure la previsione di un significativo corpus di agevolazioni fiscali [13].

In realtà le due leggi appena richiamate, per quanto riguarda le incentivazioni tributarie da esse previste, sono state oggetto di non poche critiche, dovute tra l'altro all'oscurità di talune disposizioni, alle difficoltà e resistenze incontrate in sede di attuazione pratica, al differente trattamento legislativo di situazioni analoghe causato proprio dalla separazione tra le norme sui beni culturali e le norme sullo spettacolo [14]. Ciò nondimeno, la disciplina risultante da queste leggi, così come emendata e coordinata dai successivi interventi del legislatore, offre diversi spunti di interesse per quanto riguarda specificamente le agevolazioni al mecenatismo culturale (tanto più che si tratta di una normativa ancora pienamente in vigore, poiché le incentivazioni introdotte dall'[art. 38 della legge n. 342/2000](#) si sono aggiunte, e non sostituite, a quelle preesistenti) [15].

Tali misure di agevolazione sono distinte, come già accennato più volte, a seconda che le donazioni riguardino un intervento in materia di beni culturali oppure di spettacolo. Nonostante questa distinzione, peraltro, è possibile individuare alcuni tratti comuni ai due ambiti, seppur con un certo margine di approssimazione, più che altro al fine di esplicitare le linee essenziali dell'orientamento del legislatore.

In entrambe le ipotesi, l'erogazione liberale può provenire sia da un privato cittadino, sia da un ente non commerciale, sia da un'impresa. I beneficiari possono essere tanto pubbliche amministrazioni, territoriali o meno, quanto fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, e comunque il legislatore ha cura di precisare che deve essere assente lo scopo di lucro. La donazione di regola può avere ad oggetto soltanto somme di denaro, risultando quindi escluse le forniture a titolo gratuito di beni o servizi [16].

Relativamente ai beni culturali, sono ammesse all'agevolazione le donazioni per "attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico", a loro volta "effettuate per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose indicate nell'art. 1 della legge 1° giugno 1939, n. 1089 [beni immobili o mobili di interesse artistico, storico, archeologico, etnografico] e nel decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409 [archivi di Stato]", ivi comprese in particolare le donazioni per "l'organizzazione di mostre, che siano di rilevante interesse scientifico o culturale, delle cose anzidette" nonché per "gli studi e le ricerche eventualmente a tal fine necessari" [17]. La prosa è piuttosto complessa, ma il senso è quello di incentivare soltanto le erogazioni connesse ad interventi di tipo conservativo, ancorché eventualmente accompagnati da attività accessorie, siano esse preliminari (studi e ricerche) o successive (mostre).

Per quanto riguarda lo spettacolo, sono oggetto di agevolazione le donazioni "per la realizzazione di

nuove strutture, per il restauro ed il potenziamento delle strutture esistenti, nonché per la produzione nei vari settori dello spettacolo" [18].

In entrambe le ipotesi, la disciplina vigente differenzia le modalità di determinazione delle agevolazioni sulla base della natura soggettiva del donatore: se si tratta di una persona fisica o di un ente non commerciale, il 19% dell'importo della donazione può essere detratto dall'imposta sul reddito (al lordo) [19]; se si tratta di un'impresa, l'intero ammontare della donazione può essere dedotto dal reddito imponibile. Peraltro non solo i donatori ma anche i beneficiari sono soggetti a rigorose prescrizioni: infatti le somme erogate a titolo di liberalità, qualora non risultino utilizzate entro termini ben precisi, devono confluire integralmente nelle casse dello Stato [20].

Fin qui parrebbe che le regole dettate per i due ambiti considerati - beni culturali e spettacolo - fossero sostanzialmente omogenee. Tuttavia non si è ancora dato conto di alcune disposizioni che, seppur perseguano lo stesso obiettivo e in specie mirino a garantire la serietà delle iniziative filantropiche, vengono a spezzare l'uniformità della disciplina, in apparenza per lo scarso coordinamento tra le diverse disposizioni legislative più che per ragioni di sostanza.

In tema di beni culturali, per godere degli incentivi le donazioni devono essere accompagnate da una serie di adempimenti. Infatti è necessario in primo luogo che il donatore e il beneficiario sottoscrivano una apposita convenzione, e in secondo luogo che il progetto sia autorizzato dal ministero per i Beni e le Attività culturali. Si aggiunga che il ministero esercita ulteriori poteri, essendo chiamato tra l'altro ad approvare la previsione di spesa e il conto consuntivo, e a controllare l'impiego delle somme oggetto della liberalità.

In materia di spettacolo, la cautela del legislatore si è tradotta non nell'introduzione di procedure di autorizzazione e controllo, bensì nella previsione di limiti generali molto stringenti, se non addirittura discriminatori rispetto al settore affine dei beni culturali. Si consideri in proposito che i beneficiari devono operare "esclusivamente" nel settore dello spettacolo, da un lato, e che l'ammontare del contributo non può superare il 2% del reddito del donatore, dall'altro.

3. Alcune esperienze straniere

Nel dibattito sulle agevolazioni fiscali a favore del mecenatismo culturale si è per lo più affermata l'insufficienza del quadro descritto al paragrafo precedente, auspicandone il superamento mediante l'introduzione di ulteriori ipotesi di incentivazione. Questo dibattito, che è infine sfociato nell'[art. 38 della legge n. 342/2000](#), ha spesso fatto riferimento alle esperienze di altri ordinamenti, in cui il fenomeno delle donazioni alla cultura risulterebbe particolarmente favorito dal legislatore tributario. Pare quindi utile dare un breve sguardo ad alcune di tali esperienze, seppur formulando due avvertenze: la prima riguarda i limiti di queste note, che non si propongono di tracciare un quadro esaustivo, bensì più semplicemente di fornire alcuni spunti di riflessione; la seconda attiene alla difficoltà di cogliere le reali dinamiche di altri sistemi giuridici, a causa non solo della frammentarietà e mutevolezza della normazione positiva, ma anche delle peculiarità storiche e culturali - prim'ancora che strettamente giuridiche - di ciascun contesto nazionale.

a) Stati Uniti.

Il punto di partenza di questa sintetica rassegna risulta quasi obbligato, almeno stando ai consueti termini della discussione, secondo cui negli Stati Uniti il mondo del non profit si reggerebbe per la gran parte sul mecenatismo privato, il quale sarebbe a sua volta oggetto di consistenti agevolazioni tributarie; e ciò sia in termini generali, sia con specifico riferimento al settore culturale [21]. A ben vedere, il fatto stesso di addurre come esempio un sistema così peculiare, e per certi versi così distante dalle realtà europee, deve indurre a muoversi con cautela, evitando pericolose semplificazioni. Infatti, se è indubbiamente vero che le organizzazioni private senza fine di lucro raggiungono negli Stati Uniti un'estensione rilevantissima per quantità e qualità, fino a dimensioni sconosciute alla nostra tradizione, è altrettanto vero che il quadro

risulta più composito e sfaccettato di quanto possa apparire [22].

In primo luogo, numerosi enti non profit sono in qualche modo sostenuti dalle autorità pubbliche, che figurano tra gli originari promotori dell'ente, oppure intervengono in seguito mediante l'erogazione di finanziamenti [23]. Ciò soprattutto a partire dal 1965, con la creazione di un organismo federale, il *National endowment for the arts* (Nea), e di una rete di agenzie statali, istituzionalmente preposti al sostegno delle iniziative in campo artistico, da realizzarsi anche mediante l'erogazione di sovvenzioni.

In secondo luogo, le varie figure che rientrano nel cosiddetto "terzo settore", e in specie le fondazioni, differiscono non poco tra di loro: dal punto di vista operativo, poiché alcune provvedono direttamente alla realizzazione di progetti culturali mentre altre operano come finanziatrici delle iniziative altrui; dal punto di vista delle risorse economiche, in quanto ai soggetti che si sostengono con le donazioni provenienti da una pluralità di fonti (private e talora anche pubbliche) si contrappongono i soggetti destinatari del budget stanziato annualmente da una grande azienda, che normalmente è stata l'artefice della loro istituzione, e di cui rappresentano in pratica una sorta di articolazione (si tratta delle cosiddette "corporate foundations") [24].

In terzo luogo, il mecenatismo culturale vede una netta prevalenza delle donazioni provenienti dai cittadini rispetto alle erogazioni concesse dalle persone giuridiche, aventi o meno natura imprenditoriale [25]. Si tratterebbe anzi di una tendenza accentuata dopo le riforme tributarie del periodo reaganiano, venute a diminuire il prelievo fiscale sui redditi, e quindi a disincentivare le donazioni effettuate per puri scopi "di bilancio" [26]. E' un dato di estrema importanza, perché dimostra che il successo e la stabilità del mecenatismo dipendono da fattori sociali e civili, dal radicamento nella sfera di valori dei singoli, oltre - e più - che dalla convenienza economica per le imprese.

Comunque, l'ordinamento tributario statunitense risulta effettivamente ispirato ad un criterio di favore per le donazioni alle organizzazioni non profit, in generale prim'ancora che nello specifico campo della cultura. Per quanto riguarda le imposte federali sul reddito, le somme versate sono deducibili dall'imponibile del donatore, a condizione che il loro importo sia contenuto entro un certo limite: il 50% del reddito, se il donatore è un soggetto non imprenditoriale; il 10% del reddito, se il donatore è un'impresa. Per quanto riguarda le imposte sul reddito applicabili nei singoli Stati, normalmente vigono regole ispirate alla disciplina dettata dal legislatore nazionale, e appena descritta. Sicché una stessa donazione dà diritto a godere sia delle agevolazioni federali, sia delle agevolazioni statali [27].

b) Australia.

Nel panorama internazionale si segnala anche il caso dell'Australia, che dispone di un ampio strumentario di agevolazioni fiscali al mecenatismo culturale [28]. Per quanto riguarda le imposte sui redditi, in particolare, esistono due principali regimi di agevolazione, entrambi consistenti nella possibilità di dedurre dalla base imponibile il valore della donazione [29].

La prima misura (*Register of cultural organizations*) comporta la deducibilità delle donazioni - in denaro o in beni - effettuate a favore degli enti non lucrativi iscritti in un apposito registro. Quanto ai donatori, possono essere sia imprese, sia organizzazioni filantropiche, sia singoli cittadini. Quanto ai beneficiari delle erogazioni, l'inserimento nell'elenco è subordinato alla verifica del rispetto di alcune condizioni organizzative. Nella pratica, i soggetti ammessi ammonterebbero a diverse centinaia, e sarebbero operanti soprattutto nel settore della letteratura, dello spettacolo, delle manifestazioni dal vivo in genere.

La seconda misura (*Cultural gifts program*) consiste nella deducibilità delle donazioni - però soltanto sotto forma di oggetti d'arte, con esclusione dei beni di altra natura e del denaro - effettuate a favore di istituzioni pubbliche che gestiscono musei, gallerie, biblioteche. E' necessario che tali istituzioni esprimano preventivamente la propria accettazione del dono.

c) Francia.

La Francia viene talora indicata come esempio di un atteggiamento opposto rispetto a quello dei paesi di

tradizione anglosassone, relativamente alla politica culturale. Ciò perché la situazione francese conosce un maggiore intervento diretto dei pubblici poteri, assai attenti ai temi della cultura e dell'arte. Nonostante questo, anche in Francia il legislatore riconosce agevolazioni fiscali al mecenatismo culturale.

Prendendo in esame come di consueto la disciplina dell'imposta sui redditi, si può notare che risultano incentivate le donazioni a favore di fondazioni o associazioni "riconosciute di pubblica utilità", nonché di organismi "di interesse generale", in specie - per quanto qui interessa - ove abbiano carattere culturale, o concorrano alla valorizzazione del patrimonio artistico, o contribuiscano alla diffusione della lingua e cultura francese.

Il regime dell'incentivazione segue regole diverse a seconda della natura del donatore. Se si tratta di un privato cittadino, una somma pari al 50% della donazione è detraibile dall'imposta dovuta, fermo restando che godono dello sgravio soltanto le erogazioni contenute entro il 6% del reddito [30]. Se si tratta di un'impresa, l'intera donazione è deducibile dal risultato d'esercizio, avendosi peraltro che sono ammesse allo sgravio unicamente le erogazioni contenute nel 2,25 per mille del giro d'affari [31].

d) Cile.

In dottrina si è esaminato anche il caso del Cile, che in effetti sembra presentare alcuni tratti peculiari [32]. Nel paese sudamericano chi effettua una donazione a favore di un'iniziativa culturale matura un credito d'imposta pari al 50% della liberalità, con la precisazione che il credito non può superare il 2% del reddito imponibile. Il punto di maggiore interesse della disciplina cilena, comunque, sembra consistere nella modalità con cui si svolge l'intervento dello Stato: in primo luogo, il progetto dell'intervento, redatto congiuntamente dall'aspirante donatore e dall'aspirante beneficiario, deve essere sottoposto al vaglio preventivo di un apposito comitato; in secondo luogo, tutte le forme di comunicazione e pubblicità relative all'iniziativa devono evidenziare che esso ha goduto delle incentivazioni statali.

Quest'ultima previsione, in particolare, mira a rendere esplicita e visibile l'esistenza di un significativo contributo pubblico, ancorché consistente in un beneficio fiscale e quindi in un sostegno di tipo indiretto, evitando che i privati appaiano come unici artefici e finanziatori dell'intervento.

4. I contenuti della nuova disciplina

Una volta individuati alcuni riferimenti nell'esperienza nazionale e comparata, è possibile esaminare più da vicino la disciplina da ultimo dettata dall'[art. 38 della legge n. 342/2000](#) e nel [d.m. 11 aprile 2001](#).

Nell'accingersi ad analizzarne i singoli aspetti, peraltro, sembra opportuno ricordare che essa prende spunto soprattutto dalle esigenze rappresentate dal mondo imprenditoriale italiano, che negli ultimi anni ha aumentato la propria presenza nel settore dell'arte e della cultura, e, in parallelo a ciò, ha promosso la ricerca di nuovi strumenti istituzionali e giuridici che possano riconoscere e supportare tale impegno. Tra le richieste delle imprese si segnalano soprattutto quelle sul potenziamento delle forme di collaborazione tra pubblico e privato e - per l'appunto - quelle sull'ampliamento delle agevolazioni fiscali al mecenatismo culturale (tematiche strettamente connesse l'una con l'altra) [33].

Questo dato "genetico", ossia il fatto che la disciplina in esame costituisca una risposta alle istanze provenienti dagli operatori imprenditoriali [34], da un lato può essere visto in modo positivo, poiché rende più probabile che le nuove incentivazioni non rimangano soltanto sulla carta bensì abbiano buon esito pratico, ma d'altro lato potrebbe incidere in certa misura sull'equilibrio dell'istituto, come si vedrà meglio di seguito.

a) I possibili donatori.

Già sotto questo profilo emerge un elemento di squilibrio, per collegarci a quanto si diceva poc'anzi. Si tratta di un problema al tempo stesso di tecnica legislativa e di contenuti normativi. Va premesso che l'[art.](#)

[38 della legge n. 342/2000](#) non rappresenta una disciplina in sé coerente e conclusa, bensì contiene disposizioni che vanno a novellare il [testo unico delle imposte sui redditi](#). Ebbene, esso inserisce una nuova "voce" nell'elenco delle deduzioni concernenti il reddito d'impresa, ma trascura di operare una analoga modifica per quanto riguarda il reddito degli enti non commerciali e - soprattutto - il reddito delle persone fisiche [\[35\]](#). Perciò il nuovo regime di incentivi, sebbene il legislatore non affermi esplicitamente di volerlo riferire all'una o all'altra categoria di contribuenti, in definitiva risulta applicabile soltanto ai soggetti imprenditoriali (individui o società).

Non è possibile sapere se ciò sia dovuto ad una semplice svista degli estensori della norma, o se invece corrisponda alla precisa intenzione di limitare l'area delle agevolazioni, per attenuarne l'impatto sul gettito fiscale. Rimane comunque un dato certo: proprio l'area del mecenatismo non aziendale, e specificamente del mecenatismo dei privati cittadini, che in altri paesi - a partire dagli Stati Uniti - costituisce l'asse portante del finanziamento filantropico alla cultura, nel nostro ordinamento rimane relegato ai margini del sistema [\[36\]](#).

b) I possibili beneficiari.

L'individuazione dei soggetti ammessi a beneficiare delle donazioni agevolate costituisce uno dei punti centrali della nuova disciplina. In proposito, l'[art. 38 della legge n. 342/2000](#) contiene soltanto alcune indicazioni di massima, mentre per avere un quadro dettagliato occorre fare riferimento al [d.m. 11 aprile 2001](#).

Il legislatore si limita ad affermare che le donazioni possono essere destinate a quattro tipi di soggetti: gli enti pubblici territoriali (esplicitamente nominati: Stato, regioni, enti locali); gli enti pubblici di altro genere; le istituzioni pubbliche (non meglio definite); le fondazioni o associazioni legalmente riconosciute. Dopodiché rimette al provvedimento ministeriale di attuazione il compito di specificare "i soggetti e le categorie di soggetti" rientranti in tale quadruplici tipologia. Ciò ha posto fin da subito un problema interpretativo di notevole rilievo, dato che l'espressione "i soggetti e le categorie di soggetti" si presta a letture molto diverse, a seconda che si valorizzi l'uno o l'altro sostantivo in essa contenuto.

Infatti il riferimento ai "soggetti" potrebbe comportare che il decreto attuativo fosse abilitato ad identificare i singoli organismi ammessi a beneficiare dei donativi: col che si rafforzerebbe il ruolo del ministero, e per converso si limiterebbe la possibilità di scelta propria dei mecenati, stabilendo in definitiva un marcato indirizzo pubblico delle erogazioni private (naturalmente con l'esclusione dei casi in cui si rinunciasse a priori alla deducibilità). A dire il vero, come si rileva anche altrove in questo scritto, le agevolazioni fiscali comportano un esborso da parte dello Stato pari all'importo del minor prelievo tributario, e quindi la previsione di qualche forma di intervento statale nell'allocatione dei fondi costituirebbe non un'interferenza fine a sé stessa, bensì il riconoscimento del ruolo dell'erario quale (co)autore del finanziamento. Nonostante ciò, l'attribuzione al ministero di un potere di predeterminazione integrale e puntuale dei soggetti ammessi a godere degli interventi filantropici sarebbe fonte di numerose perplessità, non solo per la compressione del ruolo dei donatori, ma anche perché gli apparati ministeriali si troverebbero gravati di un compito forse eccessivamente oneroso, almeno nell'auspicata ipotesi di una consistente diffusione del mecenatismo culturale [\[37\]](#).

In realtà in sede attuativa si è privilegiato il riferimento alle "categorie di soggetti", e quindi, almeno per il momento, si sono fugati i dubbi appena esposti. Infatti il [d.m. 11 aprile 2001](#), quanto all'indicazione dei beneficiari delle donazioni agevolate, si limita ad elencarne le tipologie, senza spingersi fino all'individuazione di singoli organismi. Tra le due possibili opzioni, l'una più dirigistica, l'altra più liberale, il ministero risulta dunque aver accolto la seconda.

Si tratta a questo punto di verificare quali siano concretamente le figure annoverate tra i possibili beneficiari delle erogazioni liberali, alla luce dell'art. 1 del decreto, che sviluppa e arricchisce le scarse indicazioni offerte in proposito dall'art. 38 della legge.

Il decreto anzitutto conferma alcune categorie già individuate dalla legge, e specificamente quelle relative agli enti pubblici territoriali nonché agli enti pubblici di altro genere. Ma il punto di maggior interesse

consiste nella indicazione di una serie di categorie che paiono il frutto di una rielaborazione, più che di una specificazione, delle ulteriori tipologie previste dal legislatore, come detto concernenti le "istituzioni pubbliche" e le "fondazioni e associazioni legalmente riconosciute". Il provvedimento ministeriale enumera infatti le seguenti ipotesi:

- "persone giuridiche private" costituite mediante leggi nazionali o regionali: si tratta di una definizione piuttosto ampia, che con ogni probabilità si riferisce anzitutto ai soggetti risultanti dalla trasformazione di precedenti apparati pubblici, tra cui le figure riorganizzate in sede di attuazione della legge 15 marzo 1997, n. 59 (come la Biennale di Venezia, divenuta ora "società di cultura");
- "persone giuridiche" (senza specificazioni, ma il riferimento vale soltanto per i soggetti privati, dato che gli enti pubblici sono già stati considerati come categoria autonoma) costituite o partecipate dallo Stato, dalle regioni o dagli enti locali: qui la definizione è se possibile ancor più ampia, forse per la preoccupazione di renderla applicabile non solo agli organismi cui gli enti territoriali danno il loro apporto in virtù della propria generale capacità di diritto privato, ma anche alle strutture privatistiche che trovano la copertura di specifiche disposizioni legislative emanate negli ultimi anni (si pensi alle forme strutturate di collaborazione previste dall'art. 10 del decreto legislativo n. 368/1998, per quanto riguarda il ministero per i Beni e le Attività culturali);
- "soggetti aventi personalità giuridica pubblica o privata" (ma ancora una volta l'effetto utile della norma concerne unicamente le realtà privatistiche) che abbiano usufruito degli appositi finanziamenti statali per le istituzioni culturali [38], o dei contributi del Fondo unico per lo spettacolo [39], o comunque di una sovvenzione prevista da leggi dello Stato o delle regioni; ciò a condizione che le somme siano state ricevute nei cinque anni anteriori all'anno d'imposta in cui avviene la donazione agevolata, essendo peraltro sufficiente che del beneficio ci si sia avvalsi un'unica volta nell'arco del quinquennio. Al di là dei tecnicismi, in pratica si stabilisce un meccanismo per cui la circostanza di aver goduto di una risorsa pubblica, e quindi di aver superato positivamente la relativa istruttoria, costituisce di per sé una "patente" di serietà e qualità, e perciò dà titolo per l'ammissione ad ulteriori forme di incentivazione; meccanismo che pare trovare il proprio precedente soprattutto nell'esperienza dei paesi anglosassoni (ove si parla in proposito di "matching grants");
- "associazioni, fondazioni e consorzi", che risultino costituiti esclusivamente tra le persone giuridiche di diritto privato appartenenti alle categorie fin qui richiamate, oppure tra tali soggetti e gli enti locali: questa definizione risulta non del tutto limpida, soprattutto per il generico riferimento ai consorzi, suscettibile di una pluralità di letture, dato che il legislatore designa con tale termine una serie di forme organizzative assai diverse l'una dall'altra [40]; comunque, l'obiettivo sembra quello di ammettere a fruire delle erogazioni liberali anche gli organismi "di secondo livello", ossia le strutture in qualche modo promananti dai soggetti di per sé direttamente legittimati a percepire le donazioni agevolate;
- "persone giuridiche private" che, in qualità di titolari o gestori, risultino possedere musei, gallerie, pinacoteche, aree archeologiche, raccolte di altri beni culturali, universalità di beni mobili, cui si applichi la disciplina del [decreto legislativo n. 490/1999](#); ciò a condizione che tali beni siano a disposizione del pubblico almeno cinque giorni alla settimana, secondo un orario prefissato.

Riguardo alle categorie appena menzionate si può notare che, nonostante la legge si riferisca univocamente alle "fondazioni o associazioni legalmente riconosciute", il decreto impiega quasi sempre la più generica espressione "persone giuridiche private". Questa differenza non sembra casuale, perché in tal modo si apre la via per includere tra i destinatari delle donazioni agevolate taluni moduli organizzativi privatistici non propriamente collocabili tra le fondazioni e le associazioni, moduli che vanno affacciandosi nella prassi (come la "fondazione in partecipazione") o rispetto ai quali si prospetta la tipizzazione legislativa (come la "impresa non lucrativa di utilità sociale" o la "impresa a finalità sociale") [41]. Per tutti i casi, comunque, il decreto ribadisce l'indicazione della legge secondo cui deve essere assente lo scopo di lucro, il che elimina ogni possibile dubbio circa un'eventuale estensione della disciplina in esame a favore dei soggetti imprenditoriali (così come attualmente disciplinati dal codice civile, e quindi fatta salva l'introduzione in futuro di imprese prive di fine lucrativo, cui si è appena fatto cenno).

Si rilevi inoltre che il decreto pone una duplice precisazione, all'apparenza ovvia ma assente dal testo della legge, quanto ai requisiti generali per poter ricevere le erogazioni liberali. In primo luogo, risulta indispensabile possedere come fine statutario "il perseguimento di finalità nel settori dei beni culturali e dello spettacolo", pur non essendo richiesto che tali finalità siano le uniche cui l'ente si dedichi. In secondo luogo, è necessario che all'astratta vocazione culturale si accompagni un "effettivo svolgimento di corrispondente attività", sebbene non siano previste procedure per attestare in via preventiva la sussistenza di tale condizione, che dunque potrà essere contestata soltanto all'atto di un eventuale accertamento tributario [42]. Questi requisiti comportano l'esclusione del novero dei beneficiari, ad esempio, degli enti pubblici privi di competenze in materia culturale (stante la mancanza del fine statutario), così come delle strutture pubbliche o private che, pur in possesso di astratte vocazioni culturali, non risultino concretamente operanti (stante la mancanza di attività effettiva).

c) Le iniziative interessate.

L'[art. 38 della legge n. 342/2000](#) prevede che le donazioni possano essere effettuate sia "per lo svolgimento dei compiti istituzionali" del beneficiario, sia "per la realizzazione di programmi culturali" da parte del beneficiario medesimo. Le due ipotesi sono piuttosto diverse l'una dall'altra, e insieme conferiscono all'incentivo in esame un ambito di applicazione assai ampio, soprattutto se confrontato con la portata più ristretta delle agevolazioni fiscali preesistenti (quelle introdotte dalle leggi n. 512/1982 e n. 163/1985).

La prima ipotesi, riferita ai "compiti istituzionali", fa sì che possano godere dello sgravio le donazioni destinate genericamente a sostenere l'organismo culturale, senza che sia necessaria la finalizzazione ad una specifica iniziativa (come accadeva fin qui).

La seconda ipotesi, riferita ai "programmi culturali", invece agevola proprio le donazioni preordinate al sostegno di singoli interventi, rispetto ai quali peraltro non pone nessuna distinzione o tipizzazione (come avveniva finora).

Si noti che l'indicazione da parte del mecenate nel senso di utilizzare la sua donazione per un determinato progetto, anziché per le spese generali di funzionamento del beneficiario, risulta pressoché indifferente ai fini fiscali, visto che entrambe le evenienze rientrano nella portata applicativa dell'agevolazione.

Nel caso in cui via sia un tale vincolo di scopo, e il destinatario dell'erogazione sia una pubblica amministrazione, potrebbe porsi qualche problema di raccordo con le norme di contabilità pubblica, e in specie con i principi di "universalità" e di "unicità" del bilancio, per quanto riguarda la garanzia che le somme donate non si confondano con le altre entrate dell'ente, e che la loro assegnazione allo specifico progetto segua percorsi semplici e rapidi. Relativamente alle donazioni effettuate per sostenere programmi realizzati dal ministero per i Beni e le Attività culturali, nei suoi organi centrali e - soprattutto - periferici, l'[art. 6 del d.m. 11 aprile 2001](#) esprime la preoccupazione di rispondere alle suddette esigenze di chiarezza ed efficienza, anche se non sembra in grado di eliminare tutti i dubbi.

Questa disposizione stabilisce che le somme, previo versamento presso le tesorerie provinciali, affluiscono al bilancio statale e siano assegnate allo stato di previsione del ministero, nell'ambito delle pertinenti unità previsionali di base, venendo infine fatte oggetto di "trasferimento agli organi ai quali farà carico la realizzazione dell'attività prevista". Ciò significa, per esemplificare, che una donazione destinata al sostegno di un progetto della soprintendenza di Torino deve compiere il percorso Torino-Roma-Torino, passando per il bilancio statale e per le procedure ministeriali di allocazione delle risorse. Sicuramente ciò penalizza non solo i modi e i tempi di realizzazione dei programmi, ma anche la stessa capacità di attrarre le donazioni private: è vero infatti che la normativa in esame non subordina lo sgravio fiscale al completamento del progetto finanziato entro termini specifici; tuttavia sembra indubitabile che un donatore, ancor più trattandosi di un'impresa (unica ipotesi attualmente prevista), sia interessato ad associare il proprio nome ad un'iniziativa assistita da garanzie di snellezza e celerità, piuttosto che ad un intervento eseguito secondo le ordinarie regole amministrative.

d) La portata dell'incentivazione.

Il legislatore tributario, trovandosi a regolamentare un incentivo riguardante le imprese (visto che ad oggi gli altri soggetti sono esclusi dalla disciplina in esame), ha scelto nuovamente la via della deducibilità dal reddito. Sicché, le erogazioni liberali in esame possono essere portate in diminuzione dalla base imponibile dell'azienda donatrice. Si aggiunga che non vi sono limiti quantitativi in tal senso, poiché manca l'indicazione di una porzione massima del reddito annuale che possa essere destinata al mecenatismo culturale.

Va inoltre evidenziato che anche in questo caso la donazione può consistere esclusivamente in una somma di denaro, e non in una fornitura di beni o servizi.

e) I limiti alle incentivazioni.

Nonostante quanto si è appena rilevato, la nuova disciplina delle agevolazioni fiscali al mecenatismo culturale risulta oggetto di precise delimitazioni, per quanto riguarda il suo impatto complessivo sul bilancio dello Stato. Il legislatore, diversamente da quanto ha fatto in altre occasioni, forse proprio perché i nuovi incentivi paiono destinati ad un successo maggiore di quello incontrato dai loro predecessori, ha cioè dettato apposite regole per contenere il minor gettito tributario entro valori precisi.

L'[art. 38 della legge n. 342/2000](#) prevede infatti che il calo del gettito debba mantenersi entro 175 miliardi di lire per l'anno 2002, ed entro 100 miliardi di lire per gli anni a partire dal 2003. In via convenzionale e forfetaria, basandosi sulle attuali aliquote di tassazione dei redditi, la norma specifica che per l'anno 2001 ciò consente di effettuare donazioni agevolate per un totale di 270 miliardi di lire (mentre per gli anni successivi, specificamente nell'ipotesi che mutino le aliquote fiscali, tale importo può essere rideterminato con decreto del ministro delle Finanze di concerto con il ministro per i Beni e le Attività culturali).

Ne deriva che le erogazioni liberali che eccedano la soglia di 270 miliardi sono sottoposte a prelievo fiscale. In merito peraltro il legislatore ha seguito una via piuttosto originale: si è già accennato che sul versante del donatore non sussiste nessun limite alla deducibilità, e a tale scelta consegue necessariamente l'applicazione dell'imposta sul versante del beneficiario [\[43\]](#).

In effetti l'art. 38 stabilisce che la tassazione delle somme eccedenti il limite di 270 miliardi gravi sui destinatari delle donazioni, e sia pari al 37%. A sua volta, l'[art. 2 del d.m. 11 aprile 2001](#) stabilisce che le somme eccedenti, e il correlato prelievo tributario, vengano suddivisi tra tutti i soggetti che hanno percepito le liberalità, sulla base di un criterio proporzionale [\[44\]](#).

Gli elementi appena descritti costituiscono alcuni dei punti di maggiore criticità, dal punto di vista operativo, della nuova disciplina. Circa l'adeguatezza o meno della soglia totale non sembra possibile dare una valutazione definitiva, sia perché sarebbero necessari delicati calcoli statistico-finanziari sulla vocazione delle imprese italiane al mecenatismo culturale, sia perché l'esperienza applicativa ben presto dovrebbe fornire dati più attendibili, e semmai indurre a modificare il testo attuale della normativa, adeguando o addirittura sopprimendo il limite massimo.

Circa l'ammontare dell'aliquota prevista per le erogazioni eccedenti rispetto all'importo programmato, vanno registrate le perplessità di chi ha rilevato come la tassazione del 37% risulti piuttosto cospicua, e in linea di massima superiore a quella che si applicherebbe alle stesse somme se rimanessero nel patrimonio dell'impresa, anziché essere oggetto di donazione [\[45\]](#). Certo è comunque che i soggetti beneficiati si troveranno in una situazione di incertezza quanto all'effettivo importo delle risorse disponibili, dovendo attendere la fine dell'anno d'imposta per sapere se dagli importi ricevuti debba venire sottratto il prelievo fiscale.

In conclusione va rammentato che il decreto attuativo non ha dato seguito alla possibilità, pur contemplata dalle disposizioni legislative, che fosse direttamente il ministero per i Beni e le Attività culturali a ripartire "le quote assegnate a ciascun ente o soggetto beneficiario". Si tratta di una scelta senz'altro più che opportuna, che evita di accentuare al di là del necessario il ruolo del ministero, a

vantaggio della libertà dei donatori e dei beneficiari.

5. Principi e problemi

La nuova disciplina delle incentivazioni tributarie al mecenatismo culturale, così come dettata dal legislatore e completata dalle disposizioni ministeriali di attuazione, offre numerosi spunti di riflessione, ma soltanto alcuni possono essere toccati in questa sede.

In prima battuta, sembra potersi dire che tale disciplina, rispetto alle disposizioni di analogo oggetto emanate nel corso degli anni '80, tenda a riconoscere alla filantropia il ruolo di mezzo normale per il sostegno della cultura e dell'arte, superando una concezione che immaginava l'intervento disinteressato dei privati in termini più che altro eventuali ed episodici. Anzi, i limiti previsti dalla nuova normativa risultano spesso meno rigorosi di quelli contemplati non solo dalle fattispecie nazionali più risalenti (che peraltro rimangono in vigore, come si è già sottolineato), ma anche da sistemi giuridici stranieri caratterizzati da una più lunga tradizione in materia. Basti ricordare nuovamente che l'incentivo introdotto dall'[art. 38 della legge n. 342/2000](#) si applica a tutti gli organismi e a tutti i progetti di rilievo culturale; che sul versante dei donatori non vi è alcun limite alla deducibilità delle erogazioni liberali, mentre sul versante dei beneficiari i limiti esistono ma sono soltanto relativi, nel senso che le erogazioni eccedenti rispetto alla soglia prefissata risultano pur sempre consentite, ancorché siano sottoposte a tassazione; che la pubblica amministrazione, e in specie il ministero per i Beni e le Attività culturali, svolge un ruolo tutt'altro che invasivo, giacché non esercita poteri di autorizzazione o di controllo, bensì svolge compiti di monitoraggio informativo. Pare evidente, dal complesso di tali disposizioni, lo sforzo di costruire uno strumento efficace, che possa convogliare importanti capitali privati verso il sostegno alla cultura [\[46\]](#).

Peraltro, le nuove incentivazioni tributarie comportano - o ripropongono - una serie di questioni di notevole rilievo, su cui è da attendersi una crescente attenzione della dottrina, soprattutto nell'ipotesi in cui il mecenatismo dovesse affermarsi come stabile strumento di supporto alla cultura e all'arte.

Va rammentato ancora una volta che l'agevolazione fiscale delle erogazioni liberali non attiene solo alla sfera delle scelte private, bensì concretizza anche un contributo pubblico, pari all'importo del mancato introito tributario [\[47\]](#). Si tratta naturalmente di un finanziamento indiretto, e non di un trasferimento diretto di somme di denaro da parte dell'erario, ma ciò non vale a mutarne il carattere, che rimane per l'appunto strettamente pubblicistico. Non a caso, nella materia del sostegno pubblico alle imprese, per molti versi affine a quella in esame, la discipline comunitaria e nazionale accomuna le agevolazioni fiscali alle sovvenzioni ordinarie [\[48\]](#).

Sulla base di questa premessa, si deve verificare quale sia l'obiettivo dell'intervento pubblico nel settore culturale, secondo le regole fondamentali del nostro ordinamento, e se quindi la disciplina introdotta dall'[art. 38 della legge n. 342/2000](#) sia pienamente conforme a tali regole. La risposta a simili quesiti è tutt'altro che agevole, con ogni evidenza, e rischia di dipendere almeno in parte dagli orientamenti dell'interprete.

Tuttavia sembra innegabile che i principi di "promozione della cultura" e di "libertà dell'arte" previsti dagli artt. 9 e 33 della Costituzione, ancor più se declinati congiuntamente al principio di uguaglianza sancito dall'art. 3 della Costituzione, facciano sì che l'intervento pubblico debba tutelare e perseguire il pluralismo delle forme di espressione culturale e artistica, sostenendo i diversi movimenti e tendenze, senza privilegiarne alcuni a discapito di altri [\[49\]](#). Si tratta naturalmente di un criterio dalla problematica applicazione, data la difficoltà di stabilire secondo criteri oggettivi e condivisi quali manifestazioni della creatività umana - passata e presente - possiedano valore culturale o artistico, e a causa della tendenza dei poteri pubblici a concentrare l'attenzione e le risorse sulle realtà più radicate nella tradizione. Ciò nondimeno, pare certo che non si possa prescindere da tale parametro.

Se così è, la disciplina contenuta nell'[art. 38 della legge n. 342/2000](#) risulta non del tutto immune da considerazioni critiche. In questa sede non si tratta certo di vagliare le singole regole dettate dal

legislatore, anche perché numerosi temi, pur rilevanti, in virtù della loro complessità tecnica vanno rimessi ai cultori del diritto tributario [50]. Una volta circoscritta la visuale, comunque, residuano alcuni dubbi sulla piena conformità della nuova disciplina ai canoni di ordine costituzionale richiamati in precedenza.

Si è già ricordato che l'incentivazione si applica soltanto alle donazioni effettuate dalle imprese, e che al contrario trascura l'area degli enti non commerciali e dei singoli cittadini. Ebbene, tale elemento sembra porsi in tensione quanto meno con il principio di uguaglianza, se non anche con i principi di promozione della cultura e di libertà dell'arte, nella misura in cui introduce una distinzione tra le diverse categorie di contribuenti, distinzione che pare arduo giustificare in modo convincente [51].

Ma il problema, ad avviso di chi scrive, si pone non solo sul versante dei potenziali donatori, ma anche - soprattutto - sul versante dei potenziali beneficiari. Infatti, le aziende che effettuano erogazioni liberali, sebbene per tale via dispongano anche delle somme corrispondenti al minor gettito fiscale, sono del tutto libere di finanziare l'uno o l'altro ente o progetto, senza che vi sia alcun contrappeso in grado di temperare la parzialità delle loro scelte.

Il tema è delicato e merita una precisazione. Non si tratta di immaginare il coinvolgimento di qualche apparato amministrativo, o l'imposizione di stringenti regole pubblicistiche, perché ciò si porrebbe in contrasto con le giuste aspirazioni ad un intervento pubblico limitato e "leggero". Il punto è invece di garantire che il mecenate, nel momento in cui dispone non solo delle proprie risorse ma anche delle somme altrimenti spettanti all'erario, si ispiri a criteri di parità di trattamento e di non discriminazione tra i diversi operatori culturali. Una volta che ci si ponga in questa logica, poco importa che tale garanzia venga assicurata attraverso la pubblicazione di un bando (non si tratterebbe di una novità: si pensi alle gare di progettazione talora indette dai grandi gruppi privati per la realizzazione di interventi architettonici), oppure, a discrezione del donatore medesimo, tramite l'affidamento delle decisioni ad un organismo composto da esperti indipendenti (anche qui vi sono già esperienze pratiche cui fare riferimento) [52].

Vista l'assenza di simili garanzie, la disciplina dell'[art. 38 della legge n. 342/2000](#) parrebbe presentare elementi di frizione rispetto ai richiamati principi di uguaglianza, di promozione della cultura, di libertà dell'arte. Non per questo risulta immediatamente prevedibile o auspicabile un intervento del Giudice delle leggi. Tuttavia sembra corretto attendersi che il legislatore, eventualmente, e la prassi applicativa, fin da subito, mirino a valorizzare la parità di accesso ai contributi di tutti i soggetti operanti nel settore della cultura e dell'arte.

Le questioni in gioco peraltro non si risolvono sul piano della coerenza interna del diritto positivo, ma coinvolgono prospettive più ampie. A monte, vi è la necessità di evitare l'importazione di singoli istituti, o peggio di loro "pezzi", del tutto estrapolati dal contesto di provenienza. Quanto al modello offerto dagli Stati Uniti, ad esempio, si è ricordato come in quel paese la filantropia coinvolga ampi strati sociali, e in specie veda il contributo dei singoli cittadini prevalere nettamente sugli apporti delle imprese. Ciò offre qualche garanzia di pluralismo culturale, poiché, mentre è nota la tendenza delle aziende a sostenere soprattutto i progetti di maggiore visibilità e prestigio (che sono poi quelli già maggiormente dotati di risorse di altra provenienza) [53], è immaginabile che il mecenatismo diffuso supporti specificamente le micro-iniziative presenti sul territorio (tanto più che spesso questo tipo di mecenatismo si accompagna all'impegno diretto sotto forma di volontariato). Ecco allora che la scelta del legislatore italiano di incoraggiare la filantropia imprenditoriale e di ignorare la filantropia individuale, anche a prescindere dall'attrito rispetto ad alcuni punti fermi del nostro ordinamento, si presenta in contrasto con le regole - civili e sociali prima che giuridiche - valedoli proprio nel sistema riconosciuto come termine di riferimento, o quanto meno ne costituisce una riproduzione approssimativa e incompleta.

A valle, è utile verificare se i meccanismi procedurali prescelti siano effettivamente neutri, oppure comportino a loro volta una distorsione del "mercato" delle forme di incentivazione alla cultura. Anche sotto questo profilo sono lecite alcune perplessità, poiché il panorama dei possibili destinatari delle donazioni agevolate sembra risultare piuttosto circoscritto. Infatti, le numerose categorie elencate dalla legge e dal decreto attuativo sono in sostanza riconducibili a tre ambiti: il primo comprende le figure

pubbliche o semi-pubbliche, ossia gli enti pubblici in senso stretto nonché i soggetti aventi natura privatistica ma fortemente legati alla sfera delle amministrazioni territoriali (quali fondatrici o associate, oppure quali titolari di poteri di indirizzo o controllo); il secondo include gli organismi privati che abbiano avuto accesso negli ultimi cinque anni a sovvenzioni pubbliche; il terzo si riferisce agli organismi privati che risultano titolari o gestori di musei o affini. E' soprattutto la seconda area ad assumere rilievo, poiché, così com'è attualmente definita, comporta che non possano beneficiare delle erogazioni liberali pressoché tutte le realtà private estranee al sistema dei finanziamenti pubblici: ossia, presumibilmente, proprio le esperienze meno risalenti, più fragili, non del tutto istituzionalizzate.

In definitiva, sembra potersi dire che la nuova disciplina segni un punto di svolta quanto alla collaborazione tra pubblico e privato nel sostegno economico alla cultura. Ma non si può tacere che nella prospettiva accolta dal legislatore difficilmente le espressioni culturali "minori", perché aventi natura locale o perché più innovative rispetto alla tradizione, potranno godere di risorse consistenti.

Note

[1] Soprattutto qualora veda la luce la figura della "impresa culturale", come categoria autonoma, secondo l'ipotesi talora affacciatasi nel dibattito in materia. Si rammenti comunque che le agevolazioni fiscali alle imprese costituiscono un "aiuto di Stato", ai sensi dell'ordinamento comunitario, e quindi devono rispettare i relativi limiti.

[2] Il principale intervento del legislatore, ancorché di taglio generale e non riferito specificamente agli organismi culturali, si è concretizzato nel decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, recante la disciplina delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus). Per un'analisi degli effetti di tale normativa - e di ulteriori disposizioni - quanto ai soggetti operanti nel campo della cultura e dell'arte si vedano B. Bises, *Il sostegno pubblico alle organizzazioni culturali non profit nella nuova normativa italiana*, e G. Trupiano, *Tassazione e organizzazioni culturali non profit*, entrambi in *Assetto istituzionale, disciplina fiscale e finanziamento della cultura*, a cura di G. Trupiano, Milano, 1999, rispettivamente 65 e 79. Un quadro più ampio, ma meno aggiornato, si ritrova in G. Brosio, R. Zanola, *Il trattamento fiscale delle organizzazioni non profit con finalità filantropiche: un'analisi comparata*, Torino, 1996 (collana "Contributi di ricerca" della Fondazione Giovanni Agnelli).

[3] Ugualmente non si approfondirà il tema, per certi versi affine a quello appena richiamato, delle incentivazioni fiscali rivolte ai privati che possiedono beni culturali, riguardanti le spese per la conservazione dei beni stessi. Nemmeno ci si occuperà degli incentivi per i conferimenti e le donazioni a favore delle fondazioni liriche, che pure interessano i temi qui trattati, ma che sono oggetto di disposizioni speciali (contenute nell'art. 25 del decreto legislativo 29 giugno 1996, n. 367).

[4] Ad esempio, le imprese cooperative, oppure le imprese individuali esercitate da persone di giovane età, semmai con preferenza per le aziende attive nelle aree depresse (riprendendo i presupposti stabiliti dalla legge ai fini dell'erogazione di sovvenzioni pubbliche).

[5] Recante *Individuazione dei soggetti e delle 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 pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 173 del 27 luglio 2001.

[6] In tal senso si segnalano soprattutto alcune disposizioni: in primo luogo, l'art. 2, co. 1-7, della legge 8 ottobre 1997, n. 352, ove la nozione di "attività culturale" viene declinata in termini assai ampi, anche se non onnicomprensivi, includendovi sia interventi relativi ai beni, sia iniziative in tema di spettacolo e tradizioni locali, sia "ogni altra manifestazione di rilevante interesse scientifico-culturale" (la norma è stata poi abrogata dall'art. 4 della legge 12 luglio 1999, n. 237); in secondo luogo, gli [artt. 148 ss. del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 112](#), che disciplinano unitariamente i "beni" e le "attività" culturali (peraltro nel decreto vi sono anche elementi che potrebbero deporre in senso differente, come si vedrà alla successiva nota 8).

[7] Principalmente negli artt. 47-49 del decreto del Presidente della Repubblica 24 luglio 1977, n. 616, le cui disposizioni in realtà avevano per larga parte contenuto programmatico, e non autoapplicativo, giacché rinviavano a future leggi di settore. In proposito si veda M. Ainis, M. Fiorillo, *I beni culturali*, in *Trattato di diritto amministrativo. Diritto amministrativo speciale*, a cura di S. Cassese, tomo II, Milano, 2000, 1068.

[8] Infatti il [decreto legislativo n. 112/1998](#) disciplina separatamente le "attività culturali" e lo "spettacolo"

(rispettivamente oggetto del capo V e del capo VI del titolo IV). Al riguardo vi è stato chi ha ritenuto che i due ambiti vadano considerati distinti (G. Pitruzzella, *Commento all'art. 148*, in *Lo Stato autonomista*, a cura di G. Falcon, Bologna, 1998, 495) e chi però ha rilevato la non immediata comprensibilità di una simile distinzione (C. Barbati, *Commento all'art. 156*, in *Lo Stato autonomista*, cit., 521). In effetti, l'interpretazione preferibile sembra quella secondo cui tra le attività culturali e lo spettacolo intercorre un rapporto da genere a specie, fatte salve le singole differenze di disciplina previste dal legislatore.

[9] E' noto che il riordino dell'amministrazione statale della cultura è stato operato con il [decreto legislativo 20 ottobre 1998, n. 368](#). Sul ruolo svolto dalla rinnovata struttura ministeriale per quanto riguarda specificamente lo spettacolo si veda C. Barbati, *Attori e modalità del sostegno pubblico alla creazione nello spettacolo*, in *Economia della cultura*, 2000, 301.

[10] Per uno sguardo trasversale ai due ambiti si veda G. Brosio, *Spesa pubblica e agevolazioni fiscali nel settore dell'arte e della cultura in Italia*, in *Tutela, promozione e libertà dell'arte in Italia e negli Stati Uniti*, Atti del Seminario internazionale (Napoli, 20-21 gennaio 1989), a cura di G. Clemente di San Luca, Milano, 1990, spec. 125 ss. (i risultati della stessa ricerca sono esposti anche in G. Brosio, *Pubblico e privato nel finanziamento dell'arte e della cultura in Italia*, in *Economia pubblica*, 1989, 473).

[11] Per la ricostruzione dell'assetto anteriore alla legge n. 512/1982 e di quello risultante dalla legge stessa, oltre che per riferimenti comparati all'esperienza statunitense, si veda N. Pasolini Dall'Onda, *La protezione del patrimonio storico-artistico e gli incentivi fiscali in Italia e negli Stati Uniti*, in *Tutela, promozione, libertà dell'arte in Italia e negli Stati Uniti*, cit., 235. Circa la legge n. 512/1982 si vedano inoltre: M. Ainis, M. Fiorillo, *I beni culturali*, cit., 1080 ss.; T. Alibrandi, P. Ferri, *I beni culturali e ambientali*, III ed., Milano, 1995, 709 ss.; S. Foà, *La gestione dei beni culturali*, Torino, 2001, 191 ss.; R. Tamiozzo, *La legislazione dei beni culturali e ambientali*, Milano, 1998, 179 ss..

[12] Viceversa il recente testo unico sui beni culturali e ambientali, approvato con [decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490](#), non ha inciso sulle disposizioni tributarie. Infatti in sede di redazione del testo unico si è scelto di non intervenire sulle disposizioni facenti parte delle cosiddette normative "separate" o "compatte", ossia delle discipline di settore caratterizzate da particolare autonomia e organicità, tra cui appunto quella fiscale. Tale scelta è stata espressamente avallata e condivisa da Cons. Stato, Ad. gen., 11 marzo 1999, riportato in *La nuova disciplina dei beni culturali e ambientali*, a cura di M. Cammelli, Bologna, 2000, 561 ss., spec. 569-570.

[13] Per il quadro della normativa in materia di veda G. Chiarion Casoni, *Il trattamento fiscale dei contributi privati allo spettacolo*, in *Economia della cultura*, 1999, 27.

[14] Come rilevato da C. Bodo, *L'intervento privato nel settore dell'arte e della cultura in Italia*, in *Tutela, promozione, libertà dell'arte in Italia e negli Stati Uniti*, cit., spec. 150-151.

[15] La disciplina delle agevolazioni al mecenatismo culturale è contenuta principalmente negli [artt. 13-bis, 65 e 110-bis del d.p.r. n. 917/1986](#), riguardanti rispettivamente le persone fisiche, le imprese, gli enti non commerciali.

[16] Vi è almeno una eccezione, giacché le donazioni effettuate dalle persone fisiche, se concernenti iniziative in tema di beni culturali, possono consistere anche nella cessione gratuita di beni (come previsto dall'[art. 13-bis del d.p.r. n. 917/1986](#)).

[17] Così prevede l'[art. 65 del d.p.r. n. 917/1986](#), con specifico riguardo alle erogazioni liberali effettuate dalle imprese. Disposizioni pressoché identiche sono contenute nell'[art. 13-bis dello stesso d.p.r. n. 917/1986](#), applicabile alle donazioni dei privati e degli enti non commerciali, per questi ultimi in virtù del richiamo operato dall'[art. 110-bis](#). Peraltro la loro attuale formulazione è il frutto delle significative modifiche apportate dall'art. 2 della legge 8 ottobre 1997, n. 352. Da ultimo si noti che tali disposizioni contengono riferimenti a discipline abrogate e sostituite dal testo unico sui beni culturali e ambientali, ossia dal citato [d.lg. n. 490/1999](#), riferimenti che ora devono intendersi operati alle corrispondenti norme del testo unico stesso.

[18] La disciplina in esame è contenuta nelle disposizioni del [d.p.r. n. 917/1986](#) già citate alle precedenti note 15 e 17.

[19] Questa specifica detrazione risente della progressiva "stretta" del legislatore per quanto riguarda le detrazioni in genere, giacché l'aliquota era in origine del 27%.

[20] Il termine varia a seconda della materia: per le iniziative in tema di beni culturali, viene determinato dal ministero, che peraltro può prorogarlo; per gli interventi nel campo dello spettacolo, risulta fissato direttamente dalla legge, nella misura di due anni.

[21] Per analizzare il fenomeno generale della filantropia negli Stati Uniti risulta molto utile l'attenta selezione di

materiali web curata dall'Università di Duke (www.pubpol.duke.edu/courses/pps280s/index.html). Relativamente all'ambito specifico del mecenatismo culturale si segnala l'ampia ricostruzione di M. Calamandrei, *Febbre d'arte. Filantropia e volontariato nella gestione delle istituzioni culturali americane*, Milano, 2000.

[22] La complessità della situazione statunitense è evidenziata da L.M. Salamon, *Struttura e finanziamento del nonprofit sector negli Usa: implicazioni in campo artistico*, in *Tutela, promozione e libertà dell'arte in Italia e negli Stati Uniti*, cit., 25.

[23] Ad esempio, si è fatto notare che il Metropolitan Museum di New York ebbe origine da un'associazione tra pubblico e privato (L.M. Salamon, *Struttura e finanziamento del nonprofit sector negli Usa*, cit., 38), e anzi che esso fa parte di un gruppo di trentadue istituzioni culturali e ricreative nate dalla collaborazione tra la municipalità locale e una serie di organizzazioni private senza scopo di lucro, istituzioni che, seppur con modalità diverse, godono di risorse pubbliche e sono legate all'amministrazione cittadina (M. Calamandrei, *Febbre d'arte*, cit., 37).

[24] A titolo di esempio si può citare, tra gli altri, il caso della Philip Morris.

[25] Si veda R. Katz, *L'intervento pubblico e privato in campo artistico negli Stati Uniti d'America*, in *Tutela, promozione e libertà dell'arte in Italia e negli Stati Uniti*, cit., 75. Secondo le stime riportate in tale saggio, il quadro del mecenatismo culturale nel 1985-1986 era il seguente: il totale annuo ammontava a 5,83 miliardi di dollari; di questa somma, 187,5 milioni provenivano dalle imprese, 327 milioni dalle fondazioni, e tutta la restante quota - di gran lunga prevalente - dai privati cittadini. Si vedano altresì le stime sinteticamente riportate da A. Melucco Vaccaro, *Sponsorizzazioni e gestioni miste dei beni culturali: una svolta?*, in *Economia della cultura*, 1994, 234.

[26] Concordano in tal senso: M. Calamandrei, *Febbre d'arte*, cit., 260-261; L.M. Salamon, *Struttura e finanziamento del nonprofit sector negli Usa*, cit., 40.

[27] Così R. Katz, *L'intervento pubblico e privato in campo artistico negli Stati Uniti d'America*, cit., spec. 72. Per quanto riguarda la legislazione federale, la deducibilità delle donazioni filantropiche è disciplinata dalla sez. 170 dell'*US internal revenue code*, a sua volta costituente il titolo 26 dell'*US code*.

[28] In proposito si veda J.M. Schuster, *L'altra faccia della "musa assistita": un riesame del sostegno indiretto*, in *Economia della cultura*, 1999, 6-7. Si noti che questo accurato scritto, oltre alle due fattispecie di cui si dirà nel testo, menziona un terzo tipo di incentivazione, concernente i legati di oggetti d'arte a favore di istituzioni pubbliche (*Cultural bequests program*). Tuttavia tale misura, peraltro avente caratteristiche in buona parte peculiari, dal giugno del 2000 non risulta più operativa.

[29] Le due iniziative risultano attualmente disciplinate dalla subdiv. 30-F dell'*Income tax assessment act 1997*.

[30] Così dispone l'art. 200 del *Code general des impots* (che peraltro risulta in vigore soltanto fino al 1° gennaio 2002).

[31] Come prevede l'art. 238-bis del *Code general des impots*.

[32] Si veda ancora J.M. Schuster, *L'altra faccia della "musa assistita"*, cit., 5. La base giuridica degli incentivi in esame è costituita dalla *Ley de donaciones culturales* del 1990, e dal regolamento di attuazione del 1991.

[33] Una riflessione sulla crescente sensibilità delle imprese rispetto alle iniziative culturali si trova in C. Bodo, *Le risorse finanziarie per la cultura*, in *Rapporto sull'economia della cultura in Italia, 1980-1990*, a cura di C. Bodo, Roma, 1994, 111 ss.. Questa sensibilità si è tradotta anche in una serie di documenti, tra cui spiccano la "Convenzione per la valorizzazione del patrimonio artistico e dell'imprenditorialità culturale", stipulata il 26 novembre 1996 tra la Confindustria e l'allora ministero per i Beni culturali e ambientali, e il "Manifesto su pubblico e privato insieme nell'industria culturale", elaborato da diverse associazioni imprenditoriali (Confindustria, Assolombarda, Abi, Ania) e aperto all'adesione delle istituzioni pubbliche competenti.

[34] Come ricorda E. Bellezza, *Prospettive di finanziamento alla cultura aperte da recenti provvedimenti*, in *Economia della cultura*, 2001, 103.

[35] In particolare, la norma modifica l'[art. 65, e lascia intonsi gli artt. 13-bis e 110-bis, del d.p.r. n. 917/1986](#).

[36] Uno degli ispiratori della nuova disciplina, l'allora sottosegretario al Tesoro Piero Giarda, ha dato atto esplicitamente di tale mancanza e dell'opportunità di porvi rimedio (ciò in sede di intervento al convegno "I percorsi della cultura tra pubblico e privato", tenutosi a Milano il 22 gennaio 2001). Dello stesso tenore risultano le prime dichiarazioni in argomento del nuovo ministro per i Beni e le Attività culturali Giuliano Urbani (intervistato su *Il Sole-24 Ore* del 13 agosto 2001).

[37] E. Bellezza, *Prospettive di finanziamento alla cultura aperte da recenti provvedimenti*, cit., 107, denuncia il rischio di una interpretazione centralistica dell'art. 38 della legge n. 342/2000.

[38] Si tratta dei finanziamenti previsti dalla legge 17 ottobre 1996, n. 534. L'elenco delle istituzioni ammesse a tale sostegno finanziario, per il triennio 2000-2002, è contenuto nel d.m. 31 luglio 2000 (in Gazzetta Ufficiale n. 206 del 4 settembre 2000).

[39] Come accennato, istituito dalla legge n. 163/1985.

[40] Nel diritto positivo si parla di consorzi per indicare sia taluni enti pubblici a base associativa, e principalmente quelli coinvolgenti più enti locali e preordinati allo svolgimento in comune di funzioni o servizi (art. 31 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267), sia una vasta congerie di soggetti privati a struttura collettiva, prevalentemente collocati nell'area dell'impresa, come i consorzi "per il coordinamento della produzione e degli scambi" (artt. 2602 ss. del codice civile), o i consorzi tra cooperative (artt. 27 ss. del decreto legislativo C.p.S. 14 dicembre 1947, n. 1577). Anche dando per scontato che il decreto abbia inteso riferirsi ai consorzi privatistici, dunque, la natura imprenditoriale di questi ultimi sembra scontrarsi con l'assenza del fine di lucro, richiesta per poter beneficiare delle donazioni agevolate (come si ricorda nel testo).

[41] L'introduzione di queste ultime figure è stata prospettata, senza esito, nell'ambito dei lavori parlamentari concernenti la riforma del diritto societario. Nel corso della XIII legislatura, l'impulso è provenuto dalle iniziative legislative del governo (a.c. 7123) e di alcuni parlamentari (a.c. 6751), avendosi che l'utilizzo della forma societaria per lo svolgimento di attività non profit, già adombrato nella relazione di accompagnamento al disegno di legge governativo, è stato oggetto di specifici emendamenti in occasione dell'esame dei due testi da parte delle commissioni finanze e giustizia (seduta congiunta - sede referente). Nei primi mesi della XIV legislatura, lo spunto è stato offerto nuovamente dal governo (a.c. 1137) e da singoli parlamentari (a.c. 969), con la differenza che dai documenti governativi è scomparso ogni riferimento alla disciplina di società prive del fine lucrativo, mentre si è ripetuta la presentazione di appositi emendamenti all'atto del passaggio in commissione. Tutti i materiali risultano reperibili sul sito internet della Camera dei Deputati (www.camera.it).

[42] Peraltro la circostanza che risulti determinante l'effettiva attività, ossia un dato materiale e opinabile, comporta una serie di problemi di non poco conto: da un lato, diventa decisivo il giudizio dell'amministrazione finanziaria; dall'altro, si prospetta una frizione con la meccanica propria sia dell'accertamento tributario, sia del contenzioso fiscale. Non a caso in altri ordinamenti si è optato per sistemi basati sull'attestazione preventiva, stabilendo che gli aspiranti beneficiari delle donazioni agevolate debbano essere riconosciuti dall'autorità amministrativa oppure debbano iscriversi in un apposito registro (a quest'ultimo riguardo si ricordi l'esperienza australiana).

[43] In realtà, la scelta del legislatore pone una serie di problemi di notevole rilievo, che qui non è possibile approfondire. Ad esempio, bisogna chiedersi a quale titolo il prelievo venga effettuato nei confronti del beneficiario, anziché del donatore, e in specie se ricorrano o meno i requisiti propri del fenomeno della sostituzione d'imposta. Anzi, si noti che l'[art. 38 della legge n. 342/2000](#) si limita a stabilire che i beneficiari "versano all'entrata dello Stato un importo pari al 37% della differenza", senza chiarire la natura giuridica di tale prestazione.

[44] La necessità di controllare i flussi delle erogazioni al liberali, al fine di computarne l'importo complessivo ed eventualmente di tassare la somma eccedente rispetto alla soglia di 270 miliardi, fa sì che tanto i donatori quanto i beneficiari siano tenuti a informare il ministero per i Beni e le Attività culturali circa ogni operazione (per quanto riguarda i donatori, è necessario comunicare le informazioni anche all'agenzia delle Entrate). La relativa disciplina si rinviene negli [artt. 4-5 del d.m. 11 aprile 2001](#).

[45] E. Bellezza, *Prospettive di finanziamento alla cultura aperte da recenti provvedimenti*, cit., 106, rammenta che l'imposta sul reddito delle persone giuridiche risulta ormai ridotta al 36%, e che peraltro i nuovi istituti del diritto tributario (come la dual income tax) consentono molto spesso alle imprese di rimanere ancora al di sotto di tale livello di prelievo fiscale.

[46] E. Bellezza, *Prospettive di finanziamento alla cultura aperte da recenti provvedimenti*, cit., 105, condivide l'affermazione dell'allora ministro Giovanna Melandri, secondo cui l'incentivo disciplinato dall'art. 38 della legge n. 342/2000 sarebbe il più avanzato d'Europa.

[47] Tanto è vero che, seppur in dottrina non vi sia piena consonanza di vedute, le agevolazioni fiscali sottostanno ad una serie di limiti di ordine generale: in primo luogo, devono considerarsi derogatorie rispetto al normale prelievo tributario; in secondo luogo, devono trovare giustificazione nella ridotta capacità contributiva dei beneficiari, oppure nella circostanza che questi ultimi abbiano sostenuto delle spese pubbliche, ossia degli oneri volti al perseguimento di interessi pubblici; in terzo luogo, devono conformarsi al principio di uguaglianza. Al

riguardo si vedano: S. La Rosa, voce *Esenzioni e agevolazioni tributarie*, in *Enciclopedia giuridica*, vol. XIII (1989), 3 ss.; R. Zennaro, F. Moschetti, voce *A agevolazioni fiscali*, in *Digesto discipline privatistiche - Sezione commerciale*, vol. I (1987), 73 ss..

[48] Per limitarsi alla disciplina nazionale, si vedano le disposizioni generali sugli interventi pubblici di sostegno alle imprese contenute nel decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 123 (e specificamente negli artt. 1 e 7).

[49] In proposito si rinvia a P. Barile, *Libertà di manifestazione del pensiero e libertà dell'arte nell'ordinamento italiano*, in *Tutela, promozione, libertà dell'arte in Italia e negli Stati Uniti*, cit., 189 (ove il tema è appunto sviluppato anche in riferimento al diritto alla libera manifestazione del pensiero, sancito dall'art. 21, co. 1, della Costituzione).

[50] Tra le questioni meritevoli di approfondimento, ad esempio, vi sono quella relativa al discrimine tra mecenatismo come intervento filantropico e sponsorizzazione come investimento pubblicitario, nonché quella concernente il regime dei donativi effettuati a favore delle fondazioni d'impresa da parte delle aziende di riferimento.

[51] La "dimenticanza" del legislatore quanto ai contribuenti diversi dalle imprese sembra confermare i dubbi di chi, da tempo, ha rilevato il rischio di sancire la prevalenza dei grandi gruppi economici: G. Clemente di San Luca, *Riflessioni preliminari sull'applicabilità all'ordinamento italiano dei principi informatori del sistema americano di sovvenzionamento delle arti*, in *Tutela, promozione, libertà dell'arte in Italia e negli Stati Uniti*, cit., 98.

[52] G. Brosio, *Spesa pubblica e agevolazioni fiscali nel settore dell'arte e della cultura in Italia*, cit., 135, propone che tra il donatore e il beneficiario si frapponga un "decisore intermedio", costituito sotto forma di associazione o comunque di ente senza fine di lucro. Il principio sembra corretto, anche se forse è più agevole immaginare che un simile intermediario si presenti non come autonomo soggetto giuridico, bensì più semplicemente come tavolo o gruppo di esperti. Comunque la scelta delle modalità organizzative di siffatto organismo dovrebbe essere di competenza del donatore, con l'unico limite dato dalla necessità di affidare la scelta a personalità della cultura e dell'arte di riconosciuta indipendenza.

[53] Come rileva C. Bodo, *L'intervento privato nel settore dell'arte e della cultura in Italia*, cit., 155 (seppur con riferimento ad un ambito specifico).