

## Relazione

### ***“Acquisti e sponsorizzazione di beni artistici e culturali: differenze di regime fra reddito d’impresa e di lavoro autonomo”***

Prof. Avv. Antonio Lovisolo, *Università di Genova*

La tutela dei beni artistici e culturali sempre di più si affida, oltre che all’intervento pubblico, alla attività di conservazione e valorizzazione da parte di privati, siano essi lavoratori autonomi, imprenditori o “mecenati”, amanti del patrimonio culturale ed artistico. Il D.M. 19 dicembre 2012 dedicato alla “*Approvazione delle nuove tecniche e linee guida in materia di sponsorizzazione di beni culturali e di fattispecie analoghe o collegate*”, nel suo allegato A individua nella sponsorizzazione di beni culturali un “*peculiare rapporto di partenariato pubblico privato*” che “*riscuote crescente interesse sia da parte della pubblica amministrazione sia da parte degli operatori economici*”.

Tali affermazioni di principio, tuttavia, non trovano adeguato riscontro nella legislazione fiscale che, invece, contrariamente a ciò che ci si potrebbe attendere, non dimostra altrettanta sensibilità; in particolare, non è rinvenibile nella “leva fiscale” analoga attenzione per la problematica attinente la tutela e la conservazione dei beni artistici e culturali anche attraverso la loro sponsorizzazione, rinvenendosi, anzi, una non giustificata discrasia fra le ipotesi in cui alla tutela dei beni artistici e culturali – attraverso il suo acquisto o la sponsorizzazione – partecipi un lavoratore autonomo, un imprenditore o un privato semplice “mecenate” al di fuori di qualsivoglia attività professionale o imprenditoriale.

\*\*\*\*\*

A tal fine, esaminiamo quale sia la principale problematica afferente la imposizione sul reddito dei lavoratori autonomi e degli imprenditori commerciali per quanto attiene quelli che, a mio avviso, sono i momenti “topici” che contraddistinguono i rapporti con il bene artistico o culturale e cioè:

- 1) l’acquisto di beni d’arte o culturali;
- 2) il sostenimento di spese di loro manutenzione e conservazione;
- 3) la “sponsorizzazione” di beni artistici;
- 4) la loro vendita.

Esaminiamo distintamente i punti sopra enunziati.

#### **1. Acquisto di beni artistici e culturali.**

##### **1.1. Lavoro autonomo**

**Al fine della determinazione dei redditi di lavoro autonomo**, l’acquisto di oggetti di arte, di antiquariato o da collezione – anche se utilizzati come bene strumentale dell’attività – si configura quale spesa di rappresentanza il cui ammontare complessivo è deducibile nei limiti dell’1% dell’ammontare dei compensi percepiti nel periodo d’imposta (art. 54 comma 5 t.u. 1986, n. 917). Corrispondentemente gli oggetti d’arte, di antiquariato o da collezione, anche

se utilizzati quali beni strumentali, per l'iscrizione dell'attività professionale non sono suscettibili di ammortamento (art. 54 comma 2 t.u).

### **1.2. Reddito d'impresa**

A differenza di quanto abbiamo visto per la determinazione del reddito di lavoro autonomo per quanto attiene la determinazione del reddito d'impresa, manca qualsivoglia previsione normativa specificamente attinente l'acquisto di beni artistici o culturali.

Ne deriva che il costo di tale acquisto è deducibile ai fini della imposizione sul reddito solo se inerente l'attività d'impresa;inerenza – come è noto – da valutarsi anche tenuto conto della “*economicità*” del costo da valutarsi caso per caso.

In ogni caso la afferenza del bene all'attività commerciale, per quanto attiene l'imprenditore individuale è data dalla sua inclusione nell'inventario, tenuto ai sensi dell'art. 2217 cod. civ. (art. 65 comma 1). Invece per le società di persone o di capitali, la semplice “appartenenza” del bene alla società ne impone la sua afferenza al regime impositivo proprio del reddito d'impresa.

### **2. Le spese di manutenzione**

Sia per quanto attiene la determinazione del reddito di lavoro autonomo che d'impresa la legge, nulla dice circa il regime fiscale delle spese di conservazione e manutenzione di tali “beni d'arte”. Pertanto la loro deducibilità fiscale rimane regolata dal generale principio di “inerenza”, in forza del quale sono, a mio avviso, deducibili i costi di manutenzione/conservazione dei beni artistici e culturali che siano utilizzati quali beni strumentali dell'attività di lavoro autonomo: (si pensi, ad esempio, ai beni d'arte che arredano un elegante studio professionale). Anche in questo caso, la deducibilità di tale costo è da valutarsi – se non in ordine alla sua inerenza quantitativa – in ordine alla sua “*economicità*” rispetto alla attività di lavoro autonomo svolta.

In particolare, per quanto attiene la determinazione del (solo) reddito d'impresa, le spese di manutenzione e conservazione di beni ammortizzabili sono (in parte) deducibili se afferenti beni ammortizzabili, sempre che tali spese non siano imputate al costo del bene ammortizzabile (art. 102 comma 6).

È tuttavia non frequente che un'impresa utilizzi un bene culturale quale cespitemateriale ammortizzabile (con possibilità quindi di detrarsi anche i costi di manutenzione e conservazione)<sup>1</sup>.

Parimenti la possibilità del riconoscimento di tali spese di manutenzione e conservazione è invece da escludersi ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, per la quale (come abbiamo detto) l'art. 54 comma 2 esclude che gli oggetti d'arte, di antiquariato e di collezione si configurino quali beni ammortizzabili, come tali suscettibili dal riconoscimento fiscale delle relative spese di conservazione e manutenzione.

### **3. La sponsorizzazione di beni artistici e culturali**

**3.1.** Il lavoratore autonomo (non in quanto tale ma) se “*persona fisica*” può usufruire ai sensi del D.L. 31 maggio 2014, n. 83 convertito in l. 29 luglio 2014, n. 106 dell’*art bonus*” cioè di un credito di imposta ragguagliato all'ammontare delle spese sostenute (oramai nella misura del 50%) da usufruire fino al 15% del reddito imponibile. In particolare tale “*art bonus*” attiene non alle spese di qualunque genere sostenute ma solamente alle

<sup>1</sup> Si può pensare ad esempio ad una impresa teatrale che utilizzi – ai fini dei propri spettacoli – un organo artistico.

erogazioni liberali in denaro effettuate per “*interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici, per il sostegno degli istituti e dei luoghi della cultura di appartenenza pubblica e per la realizzazione di nuove strutture, il restauro e il potenziamento di quelle esistenti*”. In proposito si invia ad altra relazione agli atti del presente convegno e a quanto infra osservato.

**3.2.** Parimenti, al fine della determinazione del reddito d’impresa, il costo della sponsorizzazione di un bene artistico o culturale (o di una attività diretta a valorizzarlo e conservarlo) in via di principio sembrerebbe poter essere considerato alla stregua di una spesa di rappresentanza, deducibile in ragione di limiti quantitativi previsti dall’art. 108 comma 2 t.u. e dal Decreto Ministeriale di sua attuazione (19 novembre 2008)<sup>2</sup>.

Pertanto, mentre il lavoratore autonomo vede espressamente configurarsi quale spese di rappresentanza<sup>3</sup> il costo di acquisto dei beni di antiquariato o da collezione (art. 54 comma 5) anche se utilizzati quali beni strumentali, l’imprenditore (individuale o societario che sia) solo con maggior difficoltà rispetto al lavoratore autonomo potrà vedersi riconosciuti quale spesa di rappresentanza i costi di sponsorizzazioni di iniziative artistiche (o culturali) anche perché lo stesso decreto ministeriale 19 novembre 1998 al fine di tale deducibilità esemplifica talune ipotesi di spese di rappresentanza (spese per viaggi turistici, feste, ricevimenti e intrattenimento in occasione di eventi aziendali, partecipazione a mostre o fiere) fra le quali certamente non rientra espressamente la sponsorizzazione di beni d’arte o culturali.

A riguardo l’art. 100 fra gli oneri di “*utilità sociale*” prevedeva lett. e) la deducibilità delle spese sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione di cose vincolate ai sensi del D.Lvo 1999 n. 490 e lett. f) la deducibilità delle erogazioni liberali in denaro effettuate ad Enti o fondazioni per l’acquisto, manutenzione e restauro di tali cose vincolate.

Tuttavia, tali disposizioni (art. 100 lett e) ed f) sono state abrogate dal D.L. 31 maggio 2014 n. 83 (convertito in L. 29 luglio 2014 n. 106) che ha sostituito tale deducibilità con il riconoscimento del così detto “*art bonus*”, attinentel’erogazione liberali (nella misura del 50% a far data dall’anno d’imposta 2016) su beni o luoghi della cultura e dello spettacolo pubblici fino all’ammontare del 5% dei ricavi (e non all’1% dei compensi come per i lavoratori autonomi). In proposito si rinvia alla relazione ad hoc prevista nel presente Convegno, non senza tuttavia rimarcare come la estrema limitatezza dell’ambito applicativo dell’“*art bonus*” che attiene soltanto agli “*interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici*”, oltre che di attività culturali liriche e sinfoniche, non certamente al loro acquisto.

Come si vede, non esiste un generale e chiaro regime, favorevole alla diffusione dello strumento della sponsorizzazione di beni culturali e del loro restauro.

Ciò appare in palese contrasto con quanto si diceva all’inizio circa il generale riconoscimento della sponsorizzazione di beni culturali che, viceversa, sotto il profilo della

<sup>2</sup> Tale decreto Ministeriale prevede la detrazione delle spese di rappresentanza se trattasi di “*spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni e il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell’obiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l’impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore.*”

<sup>3</sup> Con deducibilità – lo ricordiamo – sino all’1% dei compensi lordi.

tutela di tali beni, è considerato meritevole di diffusione e maggiore utilizzazione per tutti i beni artistici o culturali.

La leva fiscale evidentemente solo in parte tiene conto di tale necessità.

#### **4. La vendita di beni artistici o culturali**

Al fine della determinazione del reddito di lavoro autonomo la cessione di beni artistici o culturali espressamente non dà luogo a plusvalenze imponibili (art. 54 comma 1 bis). Per il lavoro autonomo non sempre agevole la configurazione di ricavi o compensi derivati dalla loro cessione.

Per quanto attiene, invece il reddito d'impresa la cessione di beni d'arte, di antiquariato, da collezione o culturali dà sempre luogo di materia imponibile, sia essa plusvalenza o sia essa ricavo. Tale differenza, in ora, non appare comprensibile.

\* \* \* \* \*

Sembra quindi potersi concludere per la necessità di una riforma strutturale che consenta una più certa e maggiore deducibilità (almeno parziale) dei costi di acquisto, manutenzione, conservazione, restauro dei beni artistici o culturali.

E ciò al fine di realizzare l'obiettivo di una più estesa partecipazione del privato al mantenimento e conservazione di tali beni, così come auspicato dal Ministero dei beni culturali, obiettivo al quale il legislatore fiscale mostra scarsa attenzione.

\* \* \* \* \*

**5.** Infine, **per quanto riguarda il “collezionista”** (che non sia imprenditore, o lavoratore autonomo), il possesso di beni anche di rilevante valore non comporta alcuna imposizione non essendo attualmente presente nel nostro ordinamento un'imposta di tipo patrimoniale, né essendo previsto alcun riferimento diretto sulla cessione del bene artistico.

Tale collezionista tuttavia – salva la fruizione dell'art bonus per le spese di restauro e manutenzione di beni pubblici– subisce la totale indeducibilità di tutti i costi sostenuti per tale acquisto e conservazione.

Si rileva invece che eventuali corrispettivi derivanti dalla cessione di diritti di sfruttamento dell'immagine dell'opera d'arte, dalla sua pubblicazione, utilizzo e/o diffusione nonché dall'esposizione delle opere in mostre o musei, sono imponibili quali redditi diversi da assoggettarsi all'IRPEF con aliquota progressiva in capo alla persona fisica proprietaria dell'opera d'arte.

Infine, il possesso di opere d'arte da parte di collezionisti privati italiani ma detenute all'estero, comporta l'obbligo di un continuo monitoraggio fiscale attraverso la compilazione del quadro RW nella dichiarazione annuale dei redditi.

\* \* \* \* \*

Il complessivo regime fiscale afferente l'acquirente, e la gestione e la vendita di beni culturali risulta pertanto assai variegata e non lineare, frutto, probabilmente – come spesso avviene – dell'accavallarsi di isolati ed episodici interventi normativi non sempre fra loro coordinati. Certamente, sotto questo profilo, l'introduzione del regime dell'art bonus ha razionalizzato il sistema anche se tuttavia tale credito d'imposta (differenziato a seconda che lo sponsor sia un imprenditore o un lavoratore autonomo) è previsto per i soli interventi su beni culturali pubblici sia pur intesi in senso lato, comprendenti anche i “luoghi della cultura”.

Antonio Lovisolo  
*Università di Genova*