

Risposta n. 331/2023

OGGETTO: Credito di imposta Art-Bonus – Articolo 1, comma 1, del decreto legge n. 83 del 2014 – Erogazioni liberali finalizzate allo specifico sostegno dell'attività di conservazione, manutenzione e valorizzazione di beni culturali

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La *Fondazione X* (di seguito "*Fondazione*" o "*Istante*") iscritta all'albo delle persone giuridiche della Regione, è stata istituita nel 1983 al fine di sviluppare la diffusione della cultura musicale, tramite la realizzazione di stagioni concertistiche e concorsi. Soci fondatori sono stati il Comune, la Regione, la Provincia e l'associazione Amici della musica di X.

Nel 2018, è stato approvato un nuovo Statuto in base al quale il Comune riveste il ruolo di "*socio fondatore*" mentre la Regione, la Provincia e l'Associazione Amici della

musica risultano "*fondatori storici*", per memoria ed a titolo onorifico, e ad essi non è attribuita alcuna partecipazione attiva all'interno dell'organismo.

Lo Statuto prevede, inoltre, due distinte categorie di soci e, nello specifico, "*soci partecipanti*" (attualmente 2) e "*soci sostenitori*" (attualmente 27).

Gli organi della *Fondazione* sono: il Consiglio di Amministrazione; il Presidente; il Comitato scientifico (ad oggi non individuato, essendo una facoltà del CdA); l'Assemblea dei partecipanti; l'Assemblea dei sostenitori; l'Organo di controllo; il Revisore.

La *Fondazione*, a seguito della modifica statutaria, ha ampliato, rispetto al passato, i suoi compiti e mansioni, incorporando quelli che fino a quel momento facevano capo al Comune e persegue, secondo gli indirizzi e le linee di politica culturale assunte dal socio fondatore e dai soci partecipanti e sostenitori, ed in coerenza e continuità con le funzioni storiche e le specifiche missioni delle singole strutture culturali, le finalità della conservazione, manutenzione e valorizzazione di beni culturali ricevuti o acquisiti a qualsiasi titolo, nonché della gestione e valorizzazione di organismi, attività museali, teatrali, musicali e culturali in generale.

Nell'ambito delle sue finalità, la *Fondazione*, anche in collaborazione con terzi:

- persegue la migliore fruizione da parte del pubblico dei beni culturali ricevuti e delle attività museali, teatrali e musicali gestite;
- provvede all'organizzazione di mostre, manifestazioni culturali, studi, ricerche, iniziative scientifiche, attività produttive didattiche o divulgative, anche in collaborazione con il sistema scolastico e con istituzioni culturali di ricerca italiane e straniere;

- promuove lo sviluppo e la diffusione della cultura musicale, in particolare della polifonia;
- si adopera per l'organizzazione di eventi, concorsi e attività culturali, anche connessi a particolari aspetti dei beni, quali ad esempio, operazioni di recupero e restauro;
- procede all'organizzazione di itinerari culturali, individuati mediante la connessione fra beni culturali e ambientali diversi, anche in collaborazione con enti competenti per il turismo.

Con due convenzioni triennali stipulate nel 2018 e nel 2021, sono stati disciplinati i rapporti tra il Comune e la *Fondazione* per la valorizzazione, lo sviluppo e lo svolgimento delle attività culturali, con l'assegnazione all'istituto dei beni (mobili e immobili) funzionali alla realizzazione delle sue finalità. In tale contesto si inserisce un calendario di iniziative artistiche, culturali, concertistiche e teatrali che dal 2018, vedono protagonista la *Fondazione*, organizzate e allestite negli immobili concessi in comodato alla *Fondazione*.

L'*Istante*, dopo aver enunciato la lista di eventi organizzati, sottolinea come sia evidente che, all'indomani della modifica statutaria intervenuta nel 2018, nel quadro dei suoi fini istituzionali, persegue lo scopo di far "rivivere" alcuni tra i più importanti beni culturali di proprietà del Comune attraverso una costante attività di recupero, conservazione e manutenzione, nonché di valorizzazione dei predetti beni anche e, in particolare, attraverso l'organizzazione, l'allestimento e la gestione di molteplici iniziative museali, teatrali, musicali e culturali in generale all'interno degli spazi ivi

disponibili: il tutto nell'interesse pubblico, ed ai fini della loro ottimale fruizione da parte della comunità locale e non solo.

A tal proposito, *l'Istante* chiede se le erogazioni liberali destinate a "sostenere" la Fortezza X e la Chiesa X, in quanto complessi monumentali di appartenenza pubblica e gestiti da una fondazione che presenta le caratteristiche sopra ricordate, rientrino nell'ambito di applicazione dei benefici di cui all'articolo 1, comma 1, del decreto legge 31 maggio 2014, n. 83, convertito con modificazioni dalla legge 29 luglio 2014, n. 106 (cd. "*Art Bonus*"), qualora sia adottato un sistema di rilevazione contabile delle suddette erogazioni liberali oggettivamente in grado di consentire la tracciatura della loro integrale destinazione, in via esclusiva, a sostenere i suddetti beni e le iniziative volte a consentirne la piena fruibilità pubblica.

In particolare, chiede se la Chiesa X e la Fortezza X rientrano tra i «*luoghi della cultura di appartenenza pubblica*» al cui sostegno sono dirette le erogazioni liberali che il legislatore ha inteso beneficiare del credito d'imposta.

Considerato che la *Fondazione*, per il perseguimento dei propri fini istituzionali, conduce in comodato, oltre alla Fortezza X e alla Chiesa X, anche altri immobili di proprietà del Comune, curando l'organizzazione, l'allestimento e la gestione di molteplici iniziative museali, teatrali, musicali e culturali in generale all'interno di tutti gli spazi nella sua disponibilità, si pone la necessità altresì di chiarire le condizioni al ricorrere delle quali le erogazioni liberali ricevute possano essere considerate «*effettuate [...] per il sostegno [...] dei luoghi della cultura di appartenenza pubblica*» ai fini della fruibilità del credito d'imposta.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che, con riferimento al primo quesito, la risposta debba essere positiva, considerando che l'articolo 1, comma 2 del citato decreto legge n. 83 del 2014, condiziona la concessione del credito d'imposta al fatto che le erogazioni liberali in denaro siano destinate al sostegno «*dei luoghi della cultura di appartenenza pubblica*», evidenziando, a tal proposito, che l'articolo 101 del Codice dei beni culturali espressamente annovera tra i luoghi della cultura i musei ed i c.d. "*complessi monumentali*", ovverosia le strutture che abbiano acquisito «*una autonoma rilevanza artistica, storica o etnoantropologica*».

Pertanto, l'*Istante* ritiene che la Fortezza X e la Chiesa X rientrino oggettivamente nella categoria dei complessi monumentali definiti dal Codice dei beni culturali "*luogo della cultura*", senza dover neppure far riferimento alla funzione di diffusione culturale svolta dalla fondazione per il tramite dei suddetti complessi immobiliari, in virtù delle esposizioni e mostre periodicamente organizzate con rilevanza anche internazionale nonché degli altri eventi che si tengono al loro interno.

Quanto alla nozione di «*appartenenza pubblica*», l'*Istante*, richiamata la risoluzione 136/E del 2017, ricorda che detto requisito sussiste non solo quando il bene appartiene allo Stato, alle Regioni o ad altri enti territoriali, ma anche quando il destinatario della liberalità ha altre caratteristiche dalle quali è possibile desumere, comunque, la rilevanza pubblicistica, o per meglio dire la «*natura sostanzialmente pubblicistica*». Nel caso in esame, ricorrono i seguenti elementi:

- la *Fondazione*, in esito alle modifiche statutarie intervenute nel 2018, risulta costituita, anche ed in particolare, allo scopo di recuperare a vantaggio della comunità

locale e nazionale, oltre che internazionale, la funzione culturale e sociale che la Fortezza X e la Chiesa X hanno avuto nella sua storia, quale fulcro della vita cittadina;

- dallo statuto della *Fondazione* emerge che la finalità della valorizzazione dei complessi immobiliari in questione è perseguita attraverso svariate attività, tutte aventi natura culturale e realizzate in relazione a detti beni ed in funzione di essi;

- dallo statuto emerge, altresì, lo stretto collegamento tra la *Fondazione* e gli enti pubblici, con riferimento non solo alla proprietà degli immobili in oggetto, alla costituzione della fondazione ma anche alla presenza di rappresentanti dei suddetti enti pubblici negli organi amministrativi e di controllo;

- le erogazioni liberali sono destinate a sostenere progetti di valorizzazione dei due complessi monumentali e l'organizzazione delle mostre periodiche, oltre che la realizzazione di altri eventi ed attività di natura culturale e sociale nei locali dei due compendi monumentali;

- l'organizzazione di eventi, mostre ed altre attività meglio descritte all'art. 2 dello statuto, sono tutte iniziative finalizzate ad attuare l'obiettivo di destinare i due complessi monumentali alla collettività.

Alla luce di quanto sopra, *l'Istante* ritiene che la disposizione di cui all'articolo 1, comma 2 del d.l. del 2014 debba trovare applicazione con riferimento alle erogazioni liberali destinata al sostegno della Fortezza X e della Chiesa X, essendo entrambi complessi monumentali, senza dubbio, luoghi della cultura di appartenenza pubblica.

L'Istante ritiene, inoltre, che poiché la *Fondazione*, nel perseguimento dei propri fini istituzionali, conduce in comodato anche altri immobili di proprietà del Comune ed intraprende iniziative artistico - culturali oltreché lirico - musicali anche al di fuori dei

contesti monumentali sopra indicati, affinché le erogazioni liberali ricevute dall'*Istante* possano essere considerate «*effettuate [...] per il sostegno [...] dei luoghi della cultura di appartenenza pubblica*», ai fini della fruibilità del credito d'imposta *Art bonus*, sia necessario approntare un sistema di contabilizzazione delle erogazioni liberali che ne consenta, secondo criteri di oggettiva chiarezza, trasparenza e tracciabilità, l'autonoma e distinta rilevazione contabile anche per quanto attiene all'impiego e destinazione del gettito che ne consegue al fine esclusivo della valorizzazione dei predetti compendi immobiliari. Ciò altresì a garanzia dei benefattori mecenati, ed in chiave di attuazione della trasparenza e cooperazione fiscale rispetto all'attività di controllo accertativo degli Uffici finanziari a ciò preposti.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 1 del decreto legge 31 maggio 2014, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 luglio 2014, n. 106, al comma 1, prevede un credito d'imposta (c.d. *Art bonus*), nella misura del 65 per cento delle erogazioni effettuate in denaro da persone fisiche, enti non commerciali e soggetti titolari di reddito d'impresa per «*interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici, per il sostegno degli istituti e dei luoghi della cultura di appartenenza pubblica, delle fondazioni lirico-sinfoniche e dei teatri di tradizione, delle istituzioni concertistico-orchestrali, dei teatri nazionali, dei teatri di rilevante interesse culturale, dei festival, delle imprese e dei centri di produzione teatrale e di danza, nonché dei circuiti di distribuzione e per la realizzazione di nuove strutture, il restauro e il potenziamento*

di quelle esistenti di enti o istituzioni pubbliche che, senza scopo di lucro, svolgono esclusivamente attività nello spettacolo».

Tale credito d'imposta - riconosciuto alle persone fisiche e agli enti non commerciali nei limiti del 15 per cento del reddito imponibile ed ai soggetti titolari di reddito d'impresa nei limiti del 5 per mille dei ricavi annui, ripartito in tre quote annuali di pari importo - è altresì riconosciuto anche qualora le erogazioni liberali in denaro effettuate per interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici siano destinate ai soggetti concessionari o affidatari dei beni oggetto di tali interventi.

Come precisato nella circolare n. 24/E del 31 luglio 2014, il credito d'imposta spetta per le erogazioni liberali effettuate in denaro per i seguenti scopi:

- interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici;
- sostegno degli istituti e dei luoghi della cultura di appartenenza pubblica (come definiti dall'articolo 101 del Codice dei beni culturali e del paesaggio di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42), delle fondazioni lirico-sinfoniche e dei teatri di tradizione, delle istituzioni concertistico-orchestrali, dei teatri nazionali, dei teatri di rilevante interesse culturale, dei festival, delle imprese e dei centri di produzione teatrale e di danza, nonché dei circuiti di distribuzione;
- realizzazione di nuove strutture, restauro e potenziamento di quelle esistenti di Enti o Istituzioni pubbliche che, senza scopo di lucro, svolgono esclusivamente attività nello spettacolo;
- realizzazione di interventi di restauro, protezione e manutenzione di beni culturali pubblici qualora vi siano soggetti concessionari o affidatari del bene stesso.

Con riferimento alla fattispecie in esame, al fine di giungere ad una definizione condivisa della questione, è stato necessario acquisire il parere dal competente Ministero della cultura.

Detto ministero, ha affermato che *«a seguito della modifica statutaria del 2018, il Comune esercita un controllo diretto ed esclusivo in riferimento alla funzione di conservazione, manutenzione e valorizzazione dell'intero patrimonio culturale e artistico delle città. In forza di due convenzioni triennali, stipulate rispettivamente nel 2018 e nel 2021, sono stati poi regolati i rapporti tra la fondazione e il Comune per la valorizzazione, lo sviluppo e lo svolgimento delle attività culturali, contestualmente all'assegnazione in favore dell'istante di una pluralità di immobili funzionali allo svolgimento delle finalità statutarie, ivi comprese la Chiesa X e la Fortezza X. L'ente, dunque, risulta istituito per iniziativa prioritaria di un soggetto pubblico (il Comune), il quale esercita, ad oggi, un penetrante potere di controllo. Inoltre, la fondazione gestisce un patrimonio culturale di appartenenza pubblica, in particolare i due complessi monumentali rappresentati dalla Chiesa X e della Fortezza X.*

In ragione della ricorrenza in concreto delle richiamate caratteristiche, la Fondazione, nonostante la veste giuridica di soggetto di diritto privato, appare possedere sostanza pubblicistica. Tale conclusione è suffragata dal riscontro nella fattispecie di una serie di indici sintomatici, come indicati nella risoluzione n. 136/E del 7 novembre 2017: costituzione dell'ente da parte di soggetti pubblici; maggioranza pubblica dei soci e dei partecipanti; finanziamento con risorse pubbliche; gestione di un patrimonio culturale di appartenenza pubblica; assoggettamento ad alcune regole proprie della p.a. o al controllo analogo.

Nel caso di specie, infatti, sussistono i seguenti caratteri: costituzione per iniziativa di un soggetto pubblico; gestione del patrimonio culturale di appartenenza pubblica; sottoposizione al controllo analogo di una pubblica amministrazione.

Pur in presenza dei richiamati caratteri, sintomatici della natura sostanzialmente pubblica dell'ente, è imprescindibile, altresì, l'integrazione della qualifica di istituto o luogo della cultura di cui all'articolo 101 d.lgs. n. 42 del 2004. Pertanto, risulta necessario, ai fini dell'ammissibilità al c.d. Art bonus, che l'ente di appartenenza sostanzialmente pubblica non persegua finalità istituzionali diverse, non riconducibili a quelle proprie di un istituto o luogo della cultura.

In riferimento all'ente istante, essendo la sua funzione esclusiva quella della conservazione e valorizzazione dei beni culturali, non si rilevano elementi ostativi alla riconduzione della fondazione al novero degli istituti o luoghi della cultura di cui all'articolo 101 d.lgs. n. 42 del 2004.

Ne risulta che, in ragione della natura sostanzialmente pubblicistica della fondazione e della riconducibilità delle Chiesa X e della Fortezza X al novero dei luoghi della cultura di appartenenza pubblica, sembra potersi concludere nel senso delle ammissibilità all'agevolazione fiscale c.d. Art bonus delle erogazioni liberali destinate a sostenere i richiamati complessi monumentali».

In riferimento alla possibilità di perseguire i propri fini istituzionali, anche per gli altri immobili di titolarità del Comune ricevuti in comodato, approntando un sistema di contabilizzazione delle erogazioni liberali, a garanzia dei benefattori mecenati, che ne consenta una autonoma e distinta rilevazione contabile, si evidenzia che, come chiarito con la citata circolare n. 24/E del 2014 (cfr. paragrafo 6), l'articolo 1, comma 5, della

legge 29 luglio 2014, n. 106, prevede che i soggetti beneficiari delle erogazioni liberali comunichino, mensilmente, al Ministero della cultura l'ammontare delle erogazioni ricevute nel mese di riferimento, provvedendo, inoltre, a dare pubblica comunicazione di tale ammontare, nonché della destinazione e dell'utilizzo delle erogazioni stesse, tramite un'apposita pagina dedicata e facilmente individuabile nei propri siti web istituzionali, nonché in un apposito portale, gestito dallo stesso Ministero.

Sulla base del richiesto parere del Ministero della Cultura e delle suesposte considerazioni, si ritengono, pertanto, ammissibili all'*Art bonus* i contributi a sostegno dell'attività di valorizzare del patrimonio culturale e artistico della città affidato alla *Fondazione* istante, nel rispetto delle illustrate valutazioni.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)