

***Le erogazioni  
liberali a favore  
di musei  
e attività culturali***  
*Normativa  
e aspetti fiscali*



**Regione Toscana**

Diritti Valori Innovazione Sostenibilità

5

**Le erogazioni liberali  
a favore di musei e attività culturali**

*Normativa ed aspetti fiscali*

**Regione Toscana – Giunta regionale**

*Direzione Generale Politiche formative,  
beni e attività culturali*

Settore Musei, aree archeologiche, valorizzazione  
dei beni culturali e cultura della memoria

A cura di Massimo De Benetti

Coordinamento comunicazione ed eventi  
Direzione Generale della Presidenza  
Settore Comunicazione istituzionale e pubblicitaria

Le fotografie pubblicate  
sono state gentilmente messe a disposizione da  
A.R.P.A.I. (Associazione per il Restauro del Patrimonio  
Artistico Italiano), che ha finanziato il restauro  
delle tavolette con *Storie di Cristo e della Vergine*,  
dal coronamento e dalla predella della Maestà,  
opera di Duccio di Buoninsegna, 1308-1311,  
conservate al Museo dell'Opera del Duomo di Siena.

In copertina:

*La pesca miracolosa*. Particolare della tavoletta  
L'apparizione di Cristo sul Lago di Tiberiade  
Duccio di Buoninsegna, 1308-1311,  
Siena, Museo dell'Opera del Duomo.

Realizzazione grafica e stampa  
Centro stampa Giunta Regione Toscana

Catalogazione nella pubblicazione (CIP)  
a cura della Biblioteca della Giunta regionale toscana:  
**Le erogazioni liberali a favore di musei e attività  
culturali** : normativa e aspetti fiscali. - (Saper fare nei musei ; 5)

I. Toscana. Direzione generale politiche formative, beni  
e attività culturali. Settore musei, aree archeologiche,  
valorizzazione dei beni culturali e cultura della memoria  
II. De Benetti, Massimo I. Associazioni culturali  
e musei – Donazioni – Normativa statale  
343.4505232

Tiratura copie 1.200  
Aprile 2010

# Indice

- 5 **Presentazione**
- 7 **Musei e finanziamenti privati in Toscana**  
*Massimo De Benetti*
- 13 **Investire in cultura e risparmiare con il fisco**  
*Rossella Mallardi*  
Le erogazioni liberali delle persone fisiche  
e degli enti non commerciali  
Le erogazioni liberali delle imprese  
Le erogazioni liberali a favore delle Onlus  
e degli enti “no profit”  
Le sponsorizzazioni culturali
- 31 **L'applicazione della normativa**  
*Maria Anna Borsa, Maria Assunta Lorrà,  
Stefano Maurizi*
- Documenti**
- 41 Normativa di riferimento  
51 Circolari e risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate  
87 Circolari del Ministero per i Beni e le Attività Culturali  
110 Modulistica
- 112 **Per approfondimenti**
- 112 **Gli autori**



## Presentazione

Duecentottantasette Comuni e più di cinquecento musei. Si può riassumere così il quadro toscano, anche se la cifra di per sé non dà certo conto del legame straordinario che i musei hanno con il territorio e con la storia più ampia delle comunità locali. Una caratteristica tutta italiana, si è detto, ma che in Toscana ha sicuramente un'accentuazione particolare.

Il museo spesso è là dove non sono la farmacia o la scuola. Perché un patrimonio così esteso possa essere conservato e fruito nel modo migliore c'è bisogno di un impegno straordinario. Occorre anche che si faccia rete, che si sviluppino progetti culturali a livello di sistemi museali, per far emergere l'unitarietà del bene culturale e mettere in evidenza come il territorio, a sua volta, sia una continuazione del museo.

La Regione Toscana sostiene da anni con propri progetti l'adeguamento dei musei all'Atto di indirizzo sui criteri tecnico-scientifici e sugli standard di funzionamento e sviluppo dei musei.

Il programma pluriennale degli interventi strategici nel settore dei beni culturali, nato come progetto "Toscana, Museo diffuso", contribuisce alla conservazione, al recupero ed alla valorizzazione di un patrimonio che continua ad emergere in tutto il territorio regionale.

La collana Saper fare nei musei integra questi piani di intervento con manuali pratici che nascono dalla realtà toscana, per sostenere il lavoro quotidiano di chi opera nel museo. Ogni titolo risponde, infatti, a esigenze che si sono manifestate nel vivo dei musei e valorizza risorse professionali ed esperienze maturate sul campo in uno scambio di informazioni ed acquisizioni che arricchisce tutti.

La sfida della qualità riguarda tutti i campi, ma la cultura della qualità, alla quale Saper fare nei musei praticamente allude, è sicuramente un elemento costitutivo del museo.



## Musei e finanziamenti privati in Toscana

In data 28 novembre 2007 si è tenuta a Firenze una giornata di approfondimento sul tema “Le erogazioni liberali a favore dei musei: normativa ed aspetti fiscali”. L’iniziativa è stata realizzata nell’ambito del consueto appuntamento degli incontri di Via Farini, un ciclo di giornate che la Regione Toscana organizza per affrontare ed approfondire con gli operatori del mondo della cultura alcuni temi di particolare attualità ed interesse nella gestione delle strutture museali.

L’argomento dell’incontro è stato scelto tenendo conto della evoluzione negli ultimi anni della normativa in materia di beni culturali e di agevolazioni fiscali per forme di finanziamento privato e dalla constatazione di una scarsa conoscenza di queste opportunità da parte delle realtà museali della Toscana. Un dato, questo, che è stato confermato anche dai risultati dell’ultima indagine Istat su musei ed istituti di antichità e d’arte e i luoghi della cultura della regione.

L’elevata partecipazione registrata e l’interesse dimostrato da parte del personale di musei e di enti pubblici hanno costituito uno stimolo per l’approfondimento di questo argomento che è stato oggetto anche del convegno annuale della Regione Toscana dedicato ai musei. “Oltre lo sponsor. Investire nel museo” è stato infatti il tema dell’edizione 2009, dove direttori di musei, economisti della cultura, organizzatori di imprese culturali e rappresentanti del mondo economico si sono confrontati per porre ancora più in evidenza, attraverso esperienze reali, il rapporto tra sponsor e museo e le possibilità di collaborazione tra il mondo della cultura e le imprese.

Si è deciso quindi di pubblicare in questa collana gli interventi presentati durante l’incontro di Via Farini, aggiornati ed integrati, in quanto possono rappresentare una guida utile alla conoscenza delle opportunità offerte dall’attuale normativa.

**Massimo De Benetti**

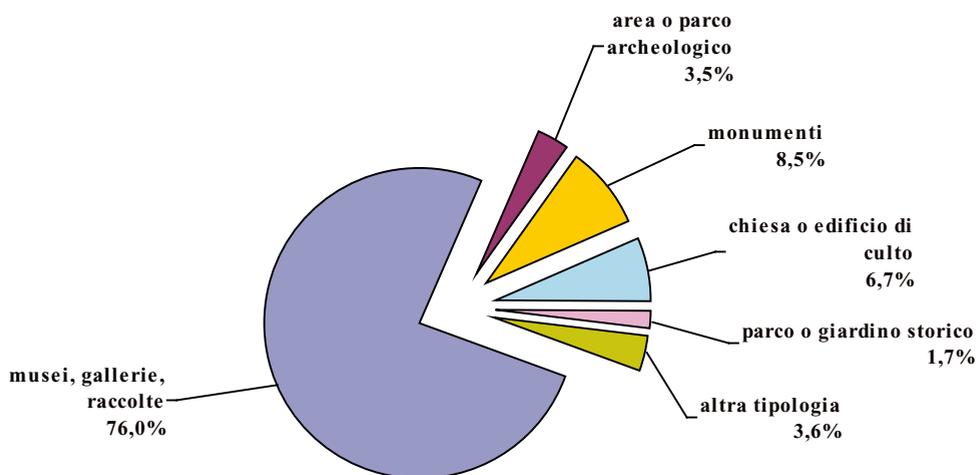
Una ricca appendice documentaria completa la pubblicazione, con i testi della normativa vigente, le direttive del Ministero per i Beni e le Attività Culturali, le risoluzioni dell'Agazia delle Entrate e la modulistica da compilare da parte dei soggetti beneficiari ed erogatori.

### **Toscana: un quadro di sintesi**

Nel corso del 2007 e del 2008 è stata condotta dall'Istat, in collaborazione con la Regione Toscana, la rilevazione censuaria sugli istituti di antichità e d'arte e i luoghi della cultura della regione. L'indagine ha riguardato tutti gli istituti non statali, sia pubblici che privati, e statali ad esclusione di quelli che dipendono direttamente dal Ministero per i Beni e le Attività Culturali.

Per comprendere più in generale quali sono le tipologie di istituti presenti in Toscana è opportuno considerare i dati contenuti nel rapporto sui musei del 2008, da cui risulta che su 578 musei/istituti aperti al pubblico, il 76% possono qualificarsi come musei propriamente detti, cioè come istituti che acquisiscono, conservano, ordinano ed espongono al pubblico beni e/o collezioni di interesse culturale, mentre il 24% è costituito da monumenti (palazzi storici, torri, campanili, ville, castelli ed altre strutture), chiese ed altri edifici di culto (sinagoghe, abbazie), aree e parchi archeologici, da parchi e giardini storici, così come evidenziato nella figura 1.

Figura 1 - TIPOLOGIA DEI MUSEI/ISTITUTI IN TOSCANA. Fonte: Regione Toscana "Rapporto sui musei 2008".



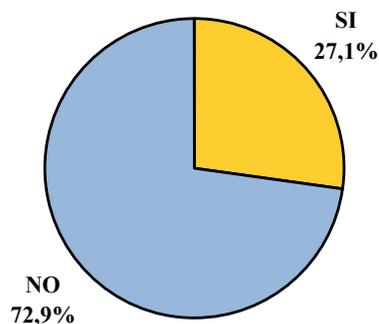
Tra i vari aspetti oggetto di rilevazione, il questionario conteneva una sezione specifica dedicata alle risorse finanziarie, richiedendo di indicare il totale delle entrate derivanti da biglietti di ingresso e la composizione percentuale di tutte le entrate finanziarie del museo. Le varie voci di entrata riguardavano i biglietti d'ingresso, i

contributi ed i finanziamenti provenienti da enti pubblici suddivisi in base al soggetto erogatore, i ricavi da attività varie ed erogazione di servizi (didattica, bar, bookshop, merchandising, etc...), insieme alla indicazione delle sponsorizzazioni e dei finanziamenti privati.

È stato così possibile utilizzare i dati raccolti per comprendere l'incidenza del finanziamento privato nei musei, sia in termini assoluti (numero dei musei che ne beneficiano) che relativi (l'entità percentuale del finanziamento privato nel quadro delle entrate complessive del museo), ottenendo quindi una fotografia precisa della realtà toscana.

L'analisi dei dati ha evidenziato una percentuale piuttosto bassa di musei che dichiarano di aver ricevuto fondi da privati, pari al 27,1% del totale dei musei/istituti della Toscana (Fig. 2). In pratica, solamente un museo su quattro dichiara di aver ricevuto fondi da parte di privati, sia nella forma di sponsorizzazioni da parte di aziende, sia attraverso altre forme di erogazione da parte di persone fisiche o aziende private. La percentuale è indubbiamente bassa, considerando che sotto questa voce sono compresi anche i contributi erogati dalle fondazioni a sostegno della cultura e delle attività dei musei.

Figura 2 - MUSEI CHE RICEVONO FINANZIAMENTI PRIVATI E DA SPONSOR IN TOSCANA. Fonte: elaborazioni Regione Toscana su rilevazione Istat 2007. Dati riferiti all'anno 2006 ed aggiornati al 10 ottobre 2008, relativi a n. 461 musei/istituti e luoghi della cultura della Toscana non afferenti al Mibac (su 488 Musei/Istituti rispondenti all'indagine 27 non hanno fornito risposta a questa domanda).



A questo punto è interessante comprendere quali sono i musei che ricevono finanziamenti da privati. Si sono così suddivisi i musei in base al soggetto titolare, distinguendo i musei statali (si tratta di musei afferenti a Ministeri diversi dal Ministero per i Beni e le Attività Culturali, poiché questi ultimi non sono stati compresi nell'attività di rilevazione Istat a livello regionale), di ente locale, universitari, appartenenti ad altri enti pubblici, di enti religiosi (musei diocesani e di altri enti religiosi, chiese,

abbazie, sinagoghe), di associazioni riconosciute e fondazioni non bancarie, di altri soggetti privati (associazioni non riconosciute, fondazioni bancarie, società cooperative, società private ed altri).

Il quadro che emerge è rappresentato dalla figura 3 che evidenzia il divario tra la realtà dei musei di ente pubblico e dei musei privati. La totalità dei musei statali (non Mibac) dichiara di non aver avuto entrate da sponsorizzazione o altri finanziamenti privati nel corso del 2006. Per i musei/istituti di enti locali, università ed altri enti pubblici la percentuale di coloro che hanno risposto in modo affermativo è compresa tra il 10 ed il 15% circa.

La situazione cambia considerevolmente nel caso dei musei privati. Per quanto riguarda ad esempio i musei di ente religioso (inclusi chiese, abbazie e altri monumenti visitabili), la percentuale delle strutture che hanno ricevuto finanziamenti privati è pari al 46,6%. Un dato rilevante se pensiamo che tale valore non considera le offerte dei visitatori (ad esempio le donazioni durante la visita di strutture prive di biglietto d'ingresso) ed il cosiddetto autofinanziamento da parte dell'ente proprietario. La percentuale è ancora più alta nel caso di musei di cui sono titolari associazioni riconosciute e fondazioni non bancarie (56%) e rilevante anche per gli altri musei privati (38%).

Figura 3 - MUSEI CHE RICEVONO FINANZIAMENTI PRIVATI E DA SPONSOR IN TOSCANA SUDDIVISI PER TITOLARITÀ. Fonte: elaborazioni Regione Toscana su rilevazione Istat 2007. Dati aggiornati al 10 ottobre 2008 e relativi a n. 461 musei/istituti e luoghi della cultura.



In sintesi è possibile affermare che, mediamente, solo il 14% dei musei pubblici dichiara di aver usufruito nel 2006 di finanziamenti privati, mentre nel caso dei musei di ente privato tale percentuale sale a circa il 55%.

Il dato si presta ad alcune riflessioni, soprattutto alla luce di due forme di finanziamento privato comprese nella rilevazione: il contratto di sponsorizzazione e le erogazioni da parte delle fondazioni di origine bancaria. Mentre, infatti, le erogazioni in

denaro da parte di privati, sia semplici cittadini che aziende, sono in generale poco diffuse e si registra ancora una scarsa conoscenza dei vantaggi fiscali ad esse riconosciute, le sponsorizzazioni rappresentano ormai da diversi anni una forma di “collaborazione” tra musei e privati piuttosto conosciuta ed utilizzata, grazie alla quale sono sostenute numerose iniziative di carattere culturale. Se è vero che la sponsorizzazione risulta più appetibile nel caso di grandi musei o grandi eventi, proprio per la visibilità che possono offrire all’azienda, è anche vero che negli ultimi anni alcuni piccoli musei locali sono riusciti a creare un network di contatti con enti ed imprese del territorio che, anche con piccole erogazioni, partecipa e sostiene le iniziative promosse dal museo attraverso questa forma di reciproco vantaggio. I dati raccolti sembrano evidenziare che tale realtà coinvolge ancora un numero ristretto di musei/istituti della cultura.

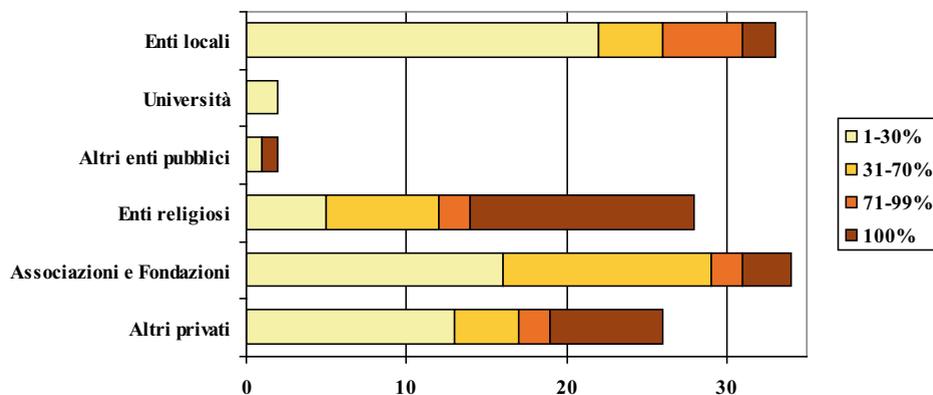
Altro elemento da considerare è la presenza, in Toscana, di sette fondazioni di origine bancaria che attraverso l’erogazione di contributi a fondo perduto, sostengono la realizzazione di progetti culturali proposti da enti pubblici e privati del territorio. Si tratta, tra l’altro, di fondazioni importanti come la Fondazione Monte dei Paschi di Siena o l’Ente Cassa di Risparmio di Firenze, che ogni anno intervengono con risorse consistenti nel settore cultura, sia con progetti propri che attraverso bandi per l’assegnazione delle risorse. Il rapporto annualmente redatto dall’ACRI (Associazione di Fondazioni e Casse di Risparmio) sulle fondazioni bancarie evidenzia che la maggior parte delle erogazioni di queste fondazioni si concentra proprio nel settore arti, beni ed attività culturali, con una quota di oltre il 30% delle risorse complessivamente erogate.

Nell’analisi del finanziamento privato dei musei toscani è necessario tener conto dell’interesse dei privati di investire in cultura o partecipare, attraverso erogazioni liberali, allo sviluppo culturale del proprio territorio, e soprattutto considerare anche la capacità dell’istituto museale di attrarre finanziamenti privati. La Toscana è caratterizzata da un elevato numero di musei, per la maggior parte di piccole dimensioni, espressione di un vero e proprio museo diffuso. Piccole raccolte e collezioni che a causa di una minore visibilità e di strutture meno organizzate hanno più difficoltà nell’attrarre risorse private, pur rivestendo un ruolo importante per la conservazione e la fruizione di beni culturali altrimenti preclusi al pubblico.

La raccolta di fondi è, infatti, un’attività che richiede un potere di attrazione da parte del museo e un ruolo attivo dello stesso nella loro ricerca. Non è un caso che circa l’80% dei musei che dichiarano di ricevere finanziamenti provenienti da erogazioni liberali e da sponsorizzazione siano diretti da un direttore formalmente incaricato. Il dato conferma quindi come il ruolo di questa figura sia fondamentale per creare forme di collaborazione con i privati, costruire relazioni sul territorio e operare attivamente nella ricerca di fondi.

Ma qual è il valore delle entrate generate dalle sponsorizzazioni e dal finanziamento da parte di privati nei musei? Nel questionario dell’indagine Istat è stato chiesto di indicare la composizione delle entrate del museo/istituto. È quindi possibile, per i musei che hanno dichiarato di ricevere finanziamenti privati, quantificarne l’entità in misura percentuale rispetto al totale delle entrate. I risultati sono evidenziati nella figura 4, dove per una migliore comprensione dei dati raccolti, i musei sono stati suddivisi per soggetto titolare.

Figura 4 - PERCENTUALE DELLE ENTRATE PROVENIENTE DA FINANZIAMENTO DA SPONSOR/ PRIVATI E TITOLARITÀ DEL MUSEO/ISTITUTO. Fonte: elaborazioni Regione Toscana su rilevazione Istat 2007. Dati aggiornati al 10 ottobre 2008 e relativi a n. 461 musei/istituti e luoghi della cultura.



Per i musei di proprietà di enti locali si hanno pochi casi in cui i costi di gestione sono interamente sostenuti da privati. Ne sono esempio alcuni musei che hanno stipulato precisi accordi con Fondazioni Bancarie. Generalmente, però, le risorse private incidono per una minima parte nel totale delle entrate dei musei di ente locale, anche se è opportuno ricordare che, in assenza di una gestione separata, non sempre è possibile per la direzione del museo conoscere con esattezza la natura delle risorse messe a disposizione dall'ente di appartenenza.

L'incidenza dei finanziamenti privati è decisamente più elevata nel caso dei musei di enti religiosi e di privati, dove oltre la metà dei musei raggiunge una percentuale variabile tra il 31 ed il 100%.

## Investire in cultura e risparmiare con il fisco

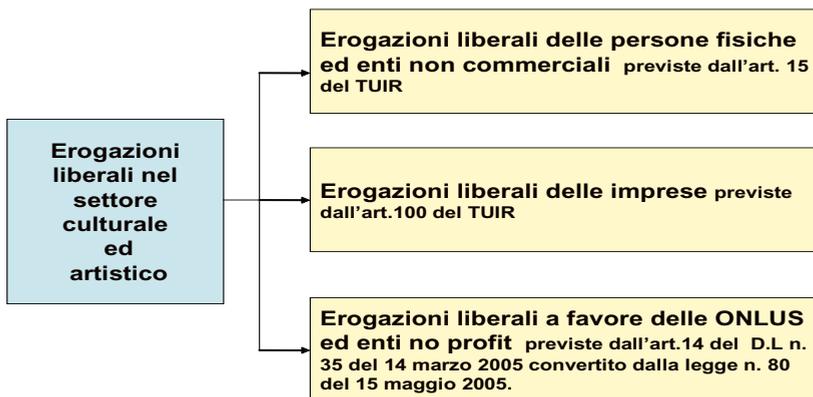
Investire in cultura significa investire nella crescita economico - sociale del Paese. Il nostro patrimonio culturale è così grande e complesso che i relativi costi non possono essere posti a carico solo delle casse pubbliche nazionali o locali. La crescita di risorse necessarie per consentire la fruizione della cultura impone pertanto la necessità di costruire una sinergia tra le risorse pubbliche e le risorse private. Una delle leve che è stata utilizzata dal legislatore per ottenere tale scopo e sollecitare gli investimenti dei privati e delle imprese è quella della detraibilità e deducibilità fiscale delle erogazioni liberali. Un contributo molto importante per la tutela e la valorizzazione dei beni culturali è oggi costituito proprio dagli investimenti effettuati da privati ed imprese che decidono di destinare all'arte una parte delle proprie risorse. Rilevata la complessità e l'interesse della materia vengono di seguito analizzati gli aspetti più rilevanti della normativa fiscale riguardante le erogazioni liberali a favore di attività culturali con lo scopo di fornire uno strumento di consultazione utile per i contribuenti che intendono investire in cultura.

Resta fermo che, per eventuali quesiti di carattere interpretativo, concernenti casi concreti e personali, i contribuenti potranno utilizzare l'istituto dell'interpello presentando alla Direzione regionale competente apposita istanza ai sensi dell'art. 11 della legge n. 212 del 2000 secondo le modalità previste dal D.M. n. 209 del 2001.

### *Le erogazioni liberali a favore di beni e attività culturali*

Le erogazioni liberali a favore del settore culturale e artistico possono costituire fiscalmente, a seconda della tipologia del soggetto erogatore (persone fisiche, enti non commerciali, imprese), oneri detraibili dall'imposta o deducibili dal reddito.

**Rossella Mallardi**



### ***Le erogazioni liberali delle persone fisiche e degli enti non commerciali***

A favore delle persone fisiche che effettuano erogazioni liberali nel settore culturale e artistico il legislatore ha previsto agevolazioni fiscali consistenti in una detrazione dall'IRPEF del 19 per cento.

Si tratta, in particolare, delle liberalità disciplinate dall'art. 15, comma 1, lettere h) e h-bis) e i) del TUIR.

L'agevolazione, oltre alle persone fisiche, si applica anche agli enti non commerciali che ne possono beneficiare in virtù del rinvio operato dall'art. 147, comma 1, del TUIR.

#### ***Art. 15, comma 1, lettera h) del D.P.R. n. 917 del 1986***

L'art. 15, comma 1, lettera h) del TUIR prevede la detrazione fiscale delle erogazioni liberali in denaro per *“l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro di cose di interesse artistico e culturale effettuate a favore di alcuni soggetti espressamente individuati”*.

Si tratta di interventi di tipo conservativo che sono eventualmente accompagnati da attività ad esse preliminari (studi e ricerche) o successive (mostre).

#### ***Chi sono i beneficiari delle erogazioni liberali***

I beneficiari delle erogazioni liberali sono:

1. lo Stato, le Regioni e gli Enti locali Territoriali;
2. gli Enti o Istituzioni pubbliche;
3. i Comitati organizzatori istituiti con decreto del Ministro per i Beni e le Attività culturali;
4. le Fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro.

### *Quali requisiti devono avere i soggetti beneficiari*

La detrazione spetta a condizione che i soggetti sopra indicati abbiano i seguenti requisiti:

- svolgano o promuovano attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico, per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose individuate nell'art. 1 della legge 1 giugno 1939, n. 1089 e nel D.P.R. 30 settembre 1963, n. 1409 e successive modificazioni e integrazioni (il richiamo alle predette disposizioni deve intendersi aggiornato attualmente all'art. 2 del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, recante il codice dei beni culturali e del paesaggio);
- organizzino o promuovano attività culturali effettuate in base ad apposita convenzione per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro dei beni come sopra individuati;
- organizzino in Italia e all'estero mostre ed esposizioni di rilevante interesse scientifico - culturale delle cose anzidette, e per gli studi e per le ricerche eventualmente a tal fine necessari;
- organizzino ogni altra manifestazione di rilevante interesse scientifico - culturale anche ai fini didattico - promozionali, compresi gli studi, le ricerche, la documentazione, la catalogazione e le pubblicazioni relative ai beni culturali.

### *Attività di controllo del Ministero per i Beni e le Attività culturali*

Relativamente alle predette attività (mostre, esposizioni, studi e ricerche) il Ministero per i Beni e le Attività culturali:

- autorizza le iniziative culturali, previo parere del competente Comitato del settore del Consiglio nazionale per i beni culturali e ambientali ed approva la previsione di spesa e il conto consuntivo;
- stabilisce i tempi necessari affinché le erogazioni liberali fatte a favore delle associazioni legalmente riconosciute, delle istituzioni e delle fondazioni siano utilizzate per gli scopi indicati nella presente lettera e controlla l'impiego delle erogazioni stesse.

Detti termini possono, per causa non imputabile al donatario, essere prorogati una sola volta.

Le erogazioni liberali non interamente utilizzate nei termini assegnati affluiscono all'entrate del bilancio dello Stato delle regioni e degli enti locali territoriali, nel caso di attività o manifestazioni in cui essi siano direttamente coinvolti, e sono destinate ad un fondo da utilizzare per le attività culturali previste per l'anno successivo.

Per espressa previsione normativa il Ministero per i Beni e le Attività culturali deve comunicare, entro il 31 marzo di ciascun anno, al centro informativo dell'Agenzia delle Entrate l'elenco nominativo dei soggetti erogatori nonché l'ammontare delle erogazioni effettuate entro il 31 dicembre dell'anno precedente.

Con la risoluzione n. 133 del 14 giugno 2007, l'Agenzia delle Entrate, confermando la precedente interpretazione fornita con la risoluzione n. 42 del 5 aprile 2005, ha ribadito che le erogazioni liberali a favore di parrocchie riconosciute ai sensi della legge 20 maggio 1985, n. 222, per la realizzazione di restauri, manutenzioni e opere di protezione di beni mobili ed immobili (chiese, campanili, dipinti, arredi sacri, strumenti musicali) sottoposti al regime vincolistico possono costituire onere detraibile rispettivamente ai sensi dell'art. 15, comma 1, lettera h) e dell'art. 147 del TUIR se effettuate da persone fisiche o enti non commerciali.

Le medesime erogazioni possono costituire onere deducibile se effettuate da imprese ai sensi dell'art. 100, comma 2 lettera f) del TUIR.

Al riguardo è stato rilevato che le parrocchie:

- a) sono enti riconosciuti. L'art. 29 della legge 20 maggio 1985, n. 222 stabilisce, infatti, che le Parrocchie "acquistano la personalità giuridica civile dalla data nella Gazzetta Ufficiale del decreto del Ministro dell'interno che conferisce alle singole diocesi e parrocchie la qualifica di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto;
- b) non perseguono fini di lucro;
- c) realizzano interventi su beni culturali tutelati ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004, recante il codice dei beni culturali e del paesaggio. Peraltro l'assenza di finalità istituzionali nel settore dei beni culturali non preclude alle parrocchie di essere destinatarie delle agevolazioni fiscali previste dalla norma in esame in quanto la stessa non pone tale condizione (diversamente da quanto previsto dall'art. 100, comma 2, lettera m).

### *La convenzione*

Al fine della detraibilità delle erogazioni liberali la norma impone la stipula di una convenzione tra il soggetto erogatore e il soggetto beneficiario attuatore dell'iniziativa.

Per quanto riguarda tale "convenzione", la risoluzione n. 42 del 5 aprile 2005 ha precisato, sulla base delle indicazioni del Ministero per i beni e le attività culturali competente sulla specifica materia, che la stessa deve essere stipulata tra il soggetto erogatore e il beneficiario attuatore dell'iniziativa culturale.

Il Ministero per i beni e le attività culturali, al quale la norma affida il ruolo di controllore istituzionale dell'iniziativa, sia in fase di progettazione e preventivo della relativa spesa (che per espressa previsione normativa deve essere previamente autorizzata) sia in fase di consuntivo (da verificare ed approvare espressamente), con circolare n. 183 del 22 dicembre 2005, ha, altresì, precisato che la convenzione deve essere stipulata in forma scritta ai sensi di quanto previsto dall'art. 17 del R.D. 18 novembre 1923, n. 2440, tra il soggetto erogatore ed il beneficiario attuatore dell'iniziativa culturale; se uno dei soggetti in causa è un'amministrazione pubblica, un ente o un'istituzione pubblica dovrà essere corredata da un progetto nel quale siano specificati i costi complessivi, le fonti di finanziamento nelle quali rientrano anche le liberalità, l'avvenuto versamento delle somme erogate ed i tempi di attuazione dell'iniziativa.

Se trattasi, invece, di persone giuridiche private senza scopo di lucro e persone fisiche, dovrà essere stipulato un accordo scritto comprovante la volontà di voler realizzare l'iniziativa culturale e di voler contribuire al sostegno finanziario della medesima beneficiando degli sgravi fiscali connessi, corredato dalla documentazione sopra citata.

Con la circolare n. 38 del 19 febbraio 2007, il Ministero per i Beni e le Attività culturali ha fornito chiarimenti sulle modalità procedurali da seguire per il rilascio delle autorizzazioni e dei pareri dei competenti comitati di settore del Consiglio superiore per i beni culturali e paesaggistici, previsti dall'art. 15, comma 1, lettera h) del TUIR, incentrando sugli organi territoriali periferici dello stesso Ministero le relative competenze.

Sulla base delle indicazioni fornite il soggetto erogatore, per poter fruire delle agevolazioni fiscali, dovrà presentare alla Soprintendenza competente per settore un'istanza in relazione alle erogazioni effettuate per ciascun anno finanziario.

### *Le modalità di pagamento*

Le erogazioni liberali in argomento (analogamente a quanto previsto per le erogazioni liberali a favore delle ONLUS e alle erogazioni liberali previste dall'art. 14 del decreto-legge 14 marzo 2005, n. 35, convertito con modificazioni dalla legge 14 maggio 2005 n. 80) devono essere effettuate avvalendosi di uno dei seguenti sistemi di pagamento:

- banca;
- ufficio postale;
- sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 e cioè carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari.

### ***Art. 15, comma 1, lettera h-bis) del TUIR***

L'art 15, comma 1, lettera h - bis) del TUIR prevede che nel caso in cui una persona fisica ceda gratuitamente dei beni ai soggetti operanti nel settore culturale ed artistico indicati nella lettera h) dell'art. 15 del TUIR per le specifiche attività ivi previste la stessa può detrarre il costo specifico o, in mancanza, il valore normale dei predetti beni.

La previsione del valore normale è riferita all'ipotesi in cui il bene ceduto gratuitamente sia pervenuto per donazione e non sia stato sopportato alcun costo di acquisto.

Per poter detrarre tali valori la cessione gratuita deve avvenire in base ad apposita convenzione stipulata con i soggetti indicati nella lettera h) dell'art. 15 e deve risultare dalla convenzione stessa che i beni in questione devono essere utilizzati da colui che la riceve per le attività previste dalla citata lettera h).

### **Art. 15, comma 1, lettera i) del TUIR**

Sono detraibili nella misura del 19 per cento le erogazioni liberali in denaro effettuate dalle persone fisiche, per un importo non superiore al 2 per cento del reddito complessivo dichiarato, a favore di enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute e senza scopo di lucro che svolgono esclusivamente attività nello spettacolo, effettuate per la realizzazione di nuove strutture, per il restauro ed il potenziamento delle strutture esistenti, nonché per la produzione nei vari settori dello spettacolo.

È previsto che le erogazioni affluiscano allo Stato nel caso in cui i beneficiari non le utilizzino entro il termine di due anni dalla data del ricevimento, per le finalità sopra indicate (restauro e potenziamento delle strutture esistenti, produzione nei vari settori dello spettacolo).

### **Le erogazioni liberali delle imprese**

Anche le imprese (imprenditori individuali, società di persone, società di capitali, enti commerciali con reddito d'impresa) possono usufruire di vantaggi fiscali per le liberalità a favore del settore culturale ed artistico.

Si tratta di erogazioni liberali interamente deducibili dal reddito di impresa sempre che, ovviamente, sussistano le condizioni richieste dalla legge.

Con le circolari n. 107/E del 31 dicembre 2001 dell'Agenzia delle Entrate e n. 141 del 2001 del Ministero per i Beni e le Attività culturali sono state fornite complete indicazioni in merito all'agevolazione in esame i cui principi ispiratori, come vedremo dettagliatamente, sono la deducibilità integrale per quanto riguarda le imprese che effettuano erogazioni liberali e imponibilità parziale a carico dei beneficiari.

### **Art. 100, comma 2, lett. m) del D.P.R. n. 917/1986 (c.d. mecenatismo)**

L'art. 38 della legge 21 novembre 2000 n. 342, intitolato erogazioni liberali per progetti culturali, aggiungendo al comma 2 dell'art. 65 del TUIR, concernente gli oneri di utilità sociale fiscalmente deducibili, la lettera *c* – *nonies* (ora lettera *m* del comma 2 dell'art. 100 del TUIR) ha previsto la possibilità di dedurre dal reddito d'impresa (senza limiti di importo) le erogazioni liberali in denaro a favore di soggetti operanti nei settori dei beni culturali e dello spettacolo per lo svolgimento dei loro compiti istituzionali e per la realizzazione di programmi culturali.

La norma, che mira ad incentivare il mecenatismo d'impresa, è innovativa in quanto per la prima volta il legislatore ha previsto che le imprese possano beneficiare dello sgravio fiscale per sostenere programmi culturali e di spettacolo e non solo singoli "eventi" gestiti da altri, ai quali finora l'azienda si limitava ad apporre il proprio marchio.

Si tratta di veri investimenti culturali, sotto forma di “neo mecenatismo”, laddove la partecipazione al progetto da parte dei privati diventa strutturale.

*A favore di chi può essere effettuata l'erogazione*

Il Ministero per i beni e le attività culturali, prima con il decreto 11 aprile 2001 e successivamente con decreto 3 ottobre 2002 (le cui disposizioni si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2002) ha individuato i soggetti e le categorie di soggetti beneficiari delle suddette erogazioni liberali, prevedendo, altresì, gli adempimenti a carico degli interessati.

Per usufruire dell'agevolazione è necessario che le erogazioni siano effettuate esclusivamente nei confronti dei soggetti di seguito elencati:

- a) lo Stato, le regioni e gli enti locali, relativamente alle attività nei settori dei beni culturali e dello spettacolo;
- b) le persone giuridiche, costituite o partecipate dallo Stato o dalle regioni o dagli enti locali;
- c) gli enti pubblici o persone giuridiche private costituite mediante leggi nazionali o regionali;
- d) i soggetti, aventi personalità giuridica pubblica o privata, che abbiano ricevuto, almeno in uno degli ultimi cinque anni precedenti l'anno d'imposta in cui avviene l'erogazione in loro favore, ausili finanziari a valere sul Fondo unico dello spettacolo (FUS) di cui alla legge 30 aprile 1985, n. 163 (Finanziamenti e contributi allo spettacolo) e che non siano incorsi in cause di revoca o decadenza ai predetti benefici ovvero che, pur non avendo ricevuto ausili finanziari, si trovino nella condizione di aver diritto a riceverli, anche se nel primo anno di attività;
- e) i soggetti, aventi personalità giuridica pubblica o privata, che abbiano ricevuto, almeno in uno degli ultimi cinque anni precedenti l'anno d'imposta in cui avviene l'erogazione in loro favore, ausili finanziari ai sensi della legge 17 ottobre 1996, n. 534, e che non siano incorsi in cause di revoca o decadenza ai predetti benefici ovvero che, pur non avendo ricevuto ausili finanziari, si trovino nella condizione di aver diritto a riceverli, anche se nel primo anno di attività;
- f) i soggetti, aventi personalità giuridica pubblica o privata che, non rientrando nelle ipotesi precedenti, comunque abbiano ricevuto, almeno in uno degli ultimi cinque anni antecedenti all'anno di imposta in cui avviene l'erogazione, ausili finanziari direttamente previsti da disposizioni di legge statale o regionale;
- g) le associazioni, fondazioni e consorzi costituiti sia tra enti locali e soggetti aventi personalità giuridica di diritto privato rientranti nelle categorie precedenti, sia esclusivamente tra tali soggetti;
- h) persone giuridiche private titolari o gestori di musei, gallerie, pinacoteche, aree archeologiche o raccolte di altri beni culturali o universalità di beni mobili soggetti ai vincoli ed alle prescrizioni di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004 n. 42, funzionalmente organizzati ed aperti al pubblico per almeno 5 giorni alla settimana con orario continuato o predeterminato;

i) persone giuridiche private che esercitano attività dirette a formare e diffondere espressioni della cultura e dell'arte, così come definite dall'art. 148 e seguenti del decreto legislativo n. 112 del 31 marzo 1998 (beni e attività culturali - ora dal D. Lgs. 42 del 2004).

### *Quali requisiti devono avere i soggetti beneficiari*

L'art. 1, comma 1 del citato decreto ministeriale 3 ottobre 2002, stabilisce, inoltre, che per poter beneficiare delle suddette erogazioni liberali i soggetti o le categorie di soggetti ivi espressamente elencati devono rispettare le seguenti condizioni:

- a) non devono perseguire fini di lucro ed il proprio atto costitutivo o statuto deve prevedere lo svolgimento di compiti istituzionali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo;
- b) devono effettivamente svolgere attività di realizzazione di programmi culturali nei settori citati.

Per beneficiare delle erogazioni liberali, quindi, è necessario che tali soggetti svolgano attività mirate alla tutela, conservazione, promozione, gestione e valorizzazione dei beni culturali (come previste dal codice dei beni culturali e del paesaggio approvato con D. Lgs. n. 42 del 22 gennaio 2004) o attività di spettacolo di cui all'art. 156 del D. Lgs. n. 112/1998.

La risoluzione del 20 ottobre 2003 n. 198/E, in risposta ad un interpellato sulla possibilità che una parrocchia possa essere compresa fra i soggetti di cui all'art. 100, comma 2, lett. m) del TUIR, pur convenendo che la parrocchia è un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, ha ritenuto che la stessa non ha fra i suoi compiti istituzionali lo svolgimento di attività e realizzazione di programmi nel settore dei beni culturali e quindi non può rientrare fra i soggetti beneficiari di erogazioni liberali ai sensi della norma citata.

Resta comunque la possibilità in tale fattispecie di dedurre dal reddito d'impresa le erogazioni alla parrocchia se riconducibili all'ipotesi della lettera f) del citato comma 2 che riconosce la deducibilità delle erogazioni finalizzate all'acquisto, manutenzione e restauro di beni vincolati.

### *Importo deducibile*

Sono deducibili dal reddito d'impresa solo le erogazioni di somme di denaro.

Non sono stabilite limitazioni all'importo deducibile; la deduzione è dunque consentita per l'intero ammontare delle erogazioni effettuate, salvo gli eventuali obblighi a carico del beneficiario di cui si parlerà in seguito.

Ai sensi dell'art. 5 del decreto ministeriale 3 ottobre 2002 spetta al Ministero per i Beni e le Attività culturali la vigilanza sull'impiego delle erogazioni.

### *Le modalità di effettuazione delle erogazioni liberali*

Le erogazioni liberali devono essere effettuate mediante sistemi di pagamento che consentano lo svolgimento di adeguati controlli quali, ad esempio, conti correnti bancari, postali, vaglia postali, assegni non trasferibili intestati all'ente destinatario dei versamenti e con l'indicazione, nella causale, del preciso riferimento all'art. 100, comma 2, lettera m) del TUIR, oppure all'art. 38 della legge n. 342 del 2000.

Le erogazioni liberali in favore dello Stato devono essere effettuate mediante versamento presso una delle sezioni provinciali della Tesoreria Provinciale dello Stato.

### *Le comunicazioni da effettuare*

Il finanziamento di un progetto culturale non deve essere più assoggettato ad autorizzazione del Ministero per i Beni e le Attività culturali.

Le imprese eroganti, entro il 31 gennaio dell'anno successivo all'erogazione, devono trasmettere, mediante appositi moduli reperibili sul sito *www.beniculturali.it*, una comunicazione al Ministero per i Beni e le Attività Culturali (*Dipartimento per la Ricerca, l'innovazione e l'organizzazione, Direzione Generale per gli Affari Generali, il Bilancio, le Risorse umane e la Formazione, Servizio I, Affari Generali, Bilancio e Programmazione – Via del Collegio Romano, 27 00186 Roma*) e, per via telematica, al sistema informativo dell'Agenzia delle Entrate (secondo le modalità previste dall'art. 3 del D.P.R. n. 322 del 1998 e successive modifiche, nonché dal provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 15 marzo 2002), riportando le seguenti indicazioni:

- l'ammontare delle erogazioni effettuate nel periodo di imposta;
- le proprie generalità complete, comprensive dei dati fiscali;
- i soggetti beneficiari dell'erogazione.

Entro lo stesso termine del 31 gennaio successivo a quello di riferimento i soggetti che beneficiano delle erogazioni liberali sono tenuti a comunicare al Ministero per i Beni e le Attività Culturali:

- l'ammontare delle erogazioni liberali ricevute;
- le generalità complete del soggetto erogatore;
- le finalità o attività per le quali le stesse sono state elargite ovvero la riferibilità delle predette erogazioni liberali ai loro compiti istituzionali.

Il Ministero per i Beni e le Attività Culturali, mediante l'acquisizione di questi dati, vigila sull'impiego delle erogazioni e comunica, entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello di riferimento, al sistema informativo dell'Agenzia delle entrate l'elenco dei soggetti erogatori e l'ammontare delle erogazioni da essi effettuate.

### *Versamento delle somme in caso di superamento del limite*

Le deduzioni per le imprese eroganti sono totali mentre i soggetti beneficiari, qualora l'ammontare totale delle erogazioni liberali in denaro superi la somma annua

assegnata dal Ministero per i Beni e le Attività Culturali (comma 3 dell'art. 38 della legge 342/2000), riceveranno dal Ministero per i Beni e le Attività culturali una comunicazione riguardante la somma da versare all'Erario determinata dallo stesso Ministero, secondo le modalità previste dall'art. 2 del D.M. del 3 ottobre 2002 (pari al 37 per cento della differenza tra le somme ricevute e la quota assegnata).

In definitiva, nell'ipotesi in cui il soggetto beneficiario delle erogazioni abbia ricevuto importi maggiori del consentito gli si preleva il risparmio d'imposta riconosciuto dall'impresa erogante, vale a dire il 37 per cento che è pari all'aliquota IRPEG in vigore nell'anno di emanazione della norma.

<b>Esempio</b>	Totale generale delle erogazioni effettuate	€ . 200.000.000
	Somma compatibile	€ . 139.000.000
	Ecceденza	€ . 61.000.000
	Percentuale di eccedenza	30,5%
	Somme delle erogazioni liberali ricevute dal singolo beneficiario	€ . 30.000.000
	Importo eccedente (30,5% di 30mil)	€ . 9.150.000
	Importo da versare (37% di 9.150.000)	€ . 3.385.500

Il Ministero per i Beni e le Attività culturali, entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento, comunica ai soggetti beneficiari la quota loro spettante e la somma da versare all'Erario; entro lo stesso termine detta comunicazione dovrà essere inviata per via telematica anche al sistema informativo dell'Agenzia delle entrate.

Il riversamento in questi ultimi anni non si è verificato: nel 2006 su un tetto massimo fissato di oltre 139 milioni il monte erogazioni ha superato di poco i 30 milioni.

Da ciò appare evidente che l'opportunità offerta ai contribuenti è stata, finora, sfruttata solo in parte.

### *Pubblico ringraziamento*

Sono considerate erogazioni liberali anche le elargizioni di denaro per le quali il beneficiario formula pubblico ringraziamento al soggetto erogante (ad esempio "... con il contributo di...").

Tale disposizione apparentemente secondaria, in realtà, risulta di notevole rilievo in quanto, in tale ipotesi, l'impresa erogante ottiene un duplice beneficio: uno di natura tributaria e l'altro a livello di immagine.

Viene evidenziato il nominativo dell'impresa donatrice su manifesti ed opuscoli inerenti alle iniziative finanziate.

## **Art. 100, comma 2, lett. f) del D.P.R. n. 917/1986**

La disposizione ripropone, in sostanza, a favore delle imprese, l'agevolazione recata dall'art. 15, lettera h) del TUIR con riguardo alle erogazioni liberali per attività culturali ed artistiche.

La *ratio* della norma in esame è quella di favorire l'acquisto, la manutenzione, la protezione, il restauro dei beni che siano stati dichiarati meritevoli di tutela nei modi previsti dal codice dei beni culturali.

L'art. 100 del TUIR al comma 2, lettera f) prevede la deducibilità dal reddito d'impresa delle erogazioni liberali in denaro a favore di taluni soggetti ivi espressamente individuati.

### *Beneficiari*

I Beneficiari delle erogazioni liberali possono essere:

1. lo Stato, gli enti o istituzioni pubbliche;
2. le fondazioni e associazioni legalmente riconosciute che, senza scopo di lucro, svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico, effettuate per *l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose indicate nell'art. 2 del D. Lgs. 29 ottobre 1999, n. 490 e nel D.P.R. 30 settembre 1963, n. 1409* (il richiamo alle predette disposizioni deve intendersi aggiornato attualmente all'art. 2 del D. Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42 recante il codice dei beni culturali e del paesaggio), ivi comprese le erogazioni effettuate per *“l'organizzazione di mostre e di esposizioni, che sia di rilevante interesse scientifico o culturale, delle cose anzidette, e per gli studi e le ricerche eventualmente a tal fine necessari...”*.

Per quanto riguarda le mostre, gli studi e le ricerche, le stesse devono essere autorizzate dal Ministero per i Beni e le Attività Culturali, previo parere del competente comitato tecnico scientifico del Consiglio per i beni culturali e ambientali.

Il Ministero approva, inoltre, la previsione di spesa e il conto consuntivo, nonché stabilisce i tempi necessari affinché le associazioni, le istituzioni e le fondazioni utilizzino i fondi per gli scopi indicati e controlla l'impiego delle erogazioni. Detti termini, per cause non imputabili al donatario, possono essere prorogati per una sola volta. Le erogazioni, non integralmente utilizzate nei termini assegnati o utilizzate non in conformità, affluiscono all'entrate dello Stato. Tale agevolazione non prevede un tetto massimo per le erogazioni e non scatta, quindi, il meccanismo del riversamento all'Erario.

### *Modalità di controllo*

La disposizione in esame attribuisce al Ministero per i Beni e le Attività culturali l'obbligo di controllare l'impiego delle erogazioni liberali ivi previste e che le erogazioni liberali, non integralmente utilizzate nei termini assegnati ovvero utilizzate non in conformità alla destinazione, affluiscono nella loro totalità all'entrate dello Stato.

Sulla base delle precisazioni fornite al riguardo dallo stesso Ministero per i beni e le attività culturali per le erogazioni liberali effettuate ai sensi dell'art. 100, comma 2 lettera f) del TUIR la norma non prevede che debba essere redatta un'apposita convenzione. In ogni caso, precisa il Ministero, in luogo della convenzione dovrà essere presentato dal soggetto erogatore alle Soprintendenze del settore competenti, in allegato all'apposita istanza, un dettagliato progetto dell'iniziativa culturale che si intende sostenere finanziariamente, completo di tutti i dati relativi alle previsioni di spesa.

Il Ministero per i Beni e le Attività culturali ha, infine, chiarito che gli interventi, sui beni per i quali è intervenuta la verifica dell'interesse culturale, soggetti ad autorizzazione da parte del Ministero, per il tramite delle Soprintendenze di settore competenti, sono quelli previsti dall'art. 21 e seguenti del codice dei beni culturali e del paesaggio, tra i quali rientra, tra l'altro, l'esecuzione di opere e lavori di qualunque genere, anche qualora la stessa venga finanziata, in tutto o in parte, mediante erogazioni liberali.

Per quanto riguarda, invece, le mostre, le esposizioni, gli studi e le ricerche, finanziate mediante erogazioni liberali il Ministero per i Beni e le Attività culturali ha precisato che l'autorizzazione dello stesso Ministero deve essere resa secondo quanto disposto dall'art. 100, comma 2, lettera f) del TUIR.

#### ***Art. 100, comma 2, lett. g) del D.P.R. n. 917/1986***

Sono deducibili, per un importo non superiore al 2 per cento del reddito di impresa dichiarato, le erogazioni in denaro effettuate dalle imprese a favore di enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute che, senza scopo di lucro, svolgono esclusivamente attività nello spettacolo, effettuate per la realizzazione di nuove strutture, per il restauro ed il potenziamento delle strutture esistenti, nonché per la produzione nei vari settori dello spettacolo.

È previsto che le erogazioni affluiscono allo Stato, nel caso in cui i beneficiari non le utilizzino entro il termine di due anni dalla data del ricevimento, per le finalità sopra indicate (restauro e potenziamento delle strutture esistenti, produzione nei vari settori dello spettacolo).

La procedura è snella, ma c'è il limite del 2 per cento.

#### ***Art. 100, comma 2, lettera h) del D.P.R. n. 917/1986 – erogazioni liberali a favore delle ONLUS***

La norma incentiva le erogazioni liberali in denaro a favore delle ONLUS, (associazioni, comitati, fondazioni e società cooperative e altri enti di carattere privato con o senza personalità giuridica) i cui statuti o atti costitutivi prevedono lo svolgimento di attività in uno o più dei settori individuati dal D. Lgs. n. 460/97 tra i quali figura il settore della tutela, promozione e valorizzazione dei beni culturali nonché il settore della promozione della cultura e dell'arte.

## *Requisiti*

Lo statuto dell'organizzazione, così come previsto dal D. Lgs. n. 460/97, deve prevedere l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale.

Si considerano inerenti a finalità sociale le attività statutarie istituzionali svolte nel settore della tutela, promozione e valorizzazione dei beni culturali, nonché le attività di promozione della cultura e dell'arte per le quali sono riconosciuti apporti economici da parte dell'amministrazione centrale dello Stato.

Quando non vi è un finanziamento statale, nel settore della promozione della culturale e dell'arte, la cessione di beni e le prestazioni di servizi relativi alle attività statutarie non devono essere rese nei confronti di soci, associati o partecipanti, ma dirette ad arrecare benefici a persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche economiche sociali o familiari.

## *Limiti*

La deduzione dal reddito d'impresa non può essere superiore a 2.065,83 Euro o al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato.

Oltre alle erogazioni liberali e alle conseguenti agevolazioni fiscali previste dalle disposizioni sopra indicare di particolare rilievo sono quelle introdotte da Decreto legge n. 35 del 2005, c.d. "decreto sulla competitività" (legge più dai meno versi) a sostegno del settore della cultura.

***Le erogazioni liberali a favore delle ONLUS e degli enti "no profit" che operano nel settore di promozione della cultura (Art. 14 comma 1 della legge 15 maggio 2005, n. 80 – legge di conversione del D.L. 14 marzo 2005, n. 35)***

L'art. 14, comma 1, della legge 15 maggio 2005 n. 80 prevede la deducibilità dal reddito del soggetto erogante (*persone fisiche* o da *enti soggetti all'imposta sul reddito delle società*) delle liberalità in denaro o in natura erogate in favore dei soggetti ivi tassativamente indicati.

In ordine alle ipotesi di deducibilità in esame, l'Agenzia delle Entrate ha diramato istruzioni con circolare n. 39/E del 19/08/2005.

## *Quali sono i soggetti beneficiari delle erogazioni liberali*

Le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) di cui all'articolo 10, commi 1, 8 e 9, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, ossia:

- 1) ONLUS per opzione (associazioni, comitati, fondazioni società cooperative ed altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica che, adeguato il proprio Statuto alle previsioni contenute all'art. 10, comma 1 del D. Lgs n. 460/1997, han-

no visto accolta dalla competente Direzione Regionale dell' Agenzia delle entrate l'iscrizione all'anagrafe tributaria delle ONLUS);

- 2) ONLUS di diritto (organizzazioni di volontariato, organizzazioni non governative riconosciute, idonee *ex lege* 49/1987, cooperative sociali e Consorzi di cooperative sociali con base sociale formata per il cento per cento da cooperative sociali);
- 3) ONLUS parziarie (enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato atti, accordi o intese e associazione di promozione sociale previste dalle legge 287/1991 le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno);
- 4) associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale previsto dall'articolo 7, commi 1 e 2, della legge 7 dicembre 2000, n. 83;
- 5) fondazioni e associazioni riconosciute aventi per oggetto statutario la tutela, promozione e valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42 (tali soggetti devono quindi aver acquisito la personalità giuridica e operare a favore dei beni citati, così come definiti dagli articoli 10, 11 e 134 del D. Lgs. n. 42/2004);
- 6) fondazioni e associazioni riconosciute aventi per scopo statutario lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica, individuate con Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri.

### *Limiti delle erogazioni liberali*

Le suddette liberalità sono deducibili dal reddito complessivo del soggetto erogatore nel limite del 10 per cento del reddito complessivo dichiarato, e comunque nella misura massima di 70.000 euro annui.

Al riguardo, la circolare n. 39 del 19 agosto 2005 ha chiarito che l'erogazione liberale è deducibile fino al minore dei due importi, cosicché il limite massimo di 70.000 euro varrà solo nel caso in cui tale cifra corrisponda o sia inferiore al 10 per cento del reddito complessivo del soggetto erogante (quindi per redditi uguali o superiori a 700.000,00 euro) mentre, per redditi inferiori, il limite da considerare è comunque il 10 per cento del reddito medesimo.

Il comma 3 dell'art. 14 dispone espressamente che resta ferma la facoltà di applicare le disposizioni di cui all'art. 100, comma 2, del D.P.R. n. 917/1986. La disposizione sopra riportata prevede, in sostanza, la facoltà per l'erogante, titolare di reddito d'impresa, di avvalersi, in relazione alle liberalità erogate e in luogo della disposizione prevista dall'art. 14 in esame, di quella recata dall'articolo 100, comma 2, del TUIR.

### *Modalità di pagamento*

Anche le erogazioni liberali in esame, al fine di consentire la deducibilità all'erogatore, devono essere effettuate avvalendosi dei sistemi di pagamento che consentono di conservare traccia certa: banca, ufficio postale e sistemi di pagamento di

cui all'art. 23 del D. Lgs. n. 241/1997 e cioè carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari.

### *Erogazioni in natura*

Possono costituire oggetto di erogazione liberale anche beni in natura: in tal caso, l'importo deducibile corrisponderà al valore normale del bene, inteso, ai sensi dell'art. 9, comma 3, del TUIR, come "il prezzo o il corrispettivo mediamente praticato per i beni della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza o al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui sono stati acquisiti e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi".

In sostanza, per l'identificazione del valore normale del bene si dovrà fare riferimento al valore desumibile in modo oggettivo da listini, tariffari, mercuriali o simili.

In relazione alla particolare natura di determinati beni (es. opere d'arte, gioielli, ecc), ove non sia possibile desumerne il valore sulla base di altri criteri oggettivi, gli eroganti potranno ricorrere alla stima di un perito.

In ogni caso, il donante avrà cura di acquisire, a comprova dell'effettività della donazione e della congruità del valore attribuito al bene oggetto della donazione in natura, in aggiunta alla documentazione attestante il valore normale come sopra determinato (listini, tariffari o mercuriali, perizia, ecc...), anche una ricevuta da parte del donatario che contenga la descrizione analitica e dettagliata dei beni donati con l'indicazione dei relativi valori.

### *Obblighi contabili dei beneficiari*

Il comma 2 dell'art. 14 del D.L. n. 35 del 2005 dispone che costituisce, in ogni caso, presupposto per l'applicazione delle disposizioni di cui al comma 1 la tenuta, da parte del soggetto che riceve le erogazioni, di scritture contabili atte a rappresentare con completezza e analiticità le operazioni poste in essere nel periodo di gestione, nonché la redazione, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, di un apposito documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria.

Pertanto, la disposizione prevede due ulteriori presupposti rispetto a quelli del comma 1), ai fini della deducibilità delle erogazioni liberali posti a carico del soggetto beneficiario delle erogazioni. L'inadempimento di tali ulteriori obblighi si riflette a carico del soggetto erogatore delle liberalità, che perde il beneficio della deduzione fiscale.

Pertanto, al fine di poter beneficiare della deducibilità delle erogazioni liberali di cui all'art. 14 del D.L. 35/2005 è necessario che il soggetto beneficiario:

1. tenga scritture contabili, complete ed analitiche, rappresentative dei fatti di gestione;
2. rediga, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un apposito documento rappresentativo della situazione patrimoniale, economica e finanziaria.

La tenuta delle scritture contabili, quindi, deve rispondere a puntuali principi di completezza e analiticità.

Per quanto concerne il principio di completezza, la circolare n. 39/E del 2005 ha chiarito che la stessa implica che ogni fatto inerente la gestione dell'ente debba essere individuato con precisione, tramite l'indicazione delle informazioni necessarie, quali:

- il numero d'ordine,
- la natura dell'operazione,
- il valore,
- le modalità di versamento
- i soggetti coinvolti.

Per il carattere dell'analiticità, la stessa circolare ha precisato che le registrazioni devono essere effettuate singolarmente e non per raggruppamenti.

La completezza e l'analiticità delle scritture contabili sono in ogni caso garantite dalla corretta tenuta della contabilità ordinaria, ai sensi degli artt. 14 e ss. del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973.

Per la redazione del rendiconto, la circolare ha previsto che tale documento può assumere forma simile a quella di un vero e proprio bilancio.

Ne consegue che il documento richiesto dalla norma, rappresentativo della situazione patrimoniale, economica e finanziaria, potrebbe essere rappresentato da stato patrimoniale e rendiconto gestionale.

Lo stato patrimoniale fornisce una rappresentazione statica del patrimonio dell'ente, distinguendo l'attività istituzionale, accessoria, di raccolta fondi e la gestione del patrimonio finanziario.

Il rendiconto gestionale, che ha invece contenuti e connotati tipici diversi da quelli del conto economico, fornisce evidenza di risultati finanziari e informazioni economiche, indicando tipologia e qualità delle risorse, sia in entrata che in uscita.

Sembra opportuna la redazione di una relazione sulla gestione, o meglio ancora di una nota integrativa prevista per i bilanci delle società, che possa "adempiere ad una funzione esplicativa delle voci di bilancio e fornire ai terzi che hanno a vario titolo rapporti con l'ente (tra i quali utilizzatori dei servizi, sovventori, organi di controllo), informazioni utili relativamente ai risultati, in termini non monetari, e ai riflessi sociali generati dall'attività istituzionale".

Restano fermi gli ulteriori obblighi contabili previsti da altre disposizioni fiscali a carico delle ONLUS e degli altri soggetti beneficiari delle erogazioni agevolate.

A proposito del termine di quattro mesi dalla data di chiusura dell'esercizio per la redazione del documento rappresentativo della situazione patrimoniale, economica e finanziaria, si rileva come la mancata redazione del rendiconto non permette ai benefattori l'applicazione dell'agevolazione fiscale prevista dal D.L. 35/2005.

### *Divieto di cumulo*

L'art. 14, comma 6, chiarisce che, in relazione alle erogazioni effettuate ai sensi del comma 1, la deducibilità di cui al medesimo comma non può cumularsi con ogni altra agevolazione fiscale prevista a titolo di deduzione o di detrazione di imposta da altre disposizioni di legge.

La non cumulabilità prescinde dall'importo delle liberalità erogate; quindi, se il contribuente eroga (anche a più beneficiari) liberalità per un valore superiore al limite massimo consentito di 70.000,00 euro, non potrà avvalersi, in relazione alla parte eccedente tale limite, del beneficio della deduzione o detrazione, neppure ai sensi di altre disposizioni di legge. Con tale previsione il legislatore ha inteso evitare la possibilità di fruire di una doppia agevolazione a fronte della medesima erogazione (cfr. art. 10, comma 1, lett. g) e art. 15, comma 1, lett. *i-bis* del TUIR).

### *Sanzioni*

Sono previste specifiche sanzioni nei casi di indebite deduzioni dall'imponibile. In particolare per il soggetto erogatore è prevista la maggiorazione del 200 per cento della sanzione di cui all'art. 1, comma 2, del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 (dal 100 al 200 per cento della maggiore imposta ovvero della differenza del credito), mentre per l'ente beneficiario dell'erogazione (rispetto al quale è riscontrata l'insussistenza dei requisiti richiesti) e i suoi amministratori è prevista la coobbligazione con i soggetti erogatori per le eventuali maggiori imposte accertate e per le sanzioni applicate.

È previsto, comunque, un limite alla responsabilità del soggetto erogante visto che detta maggiorazione del 200 per cento non è applicabile in caso di mancato rispetto degli obblighi contabili indicati al paragrafo precedente, dato l'esplicito richiamo operato dal comma 4 della norma in commento alla "violazione dei presupposti di deducibilità di cui al comma 1".

### ***Le sponsorizzazioni culturali***

Oltre alle erogazioni liberali, appare opportuno ricordare che le imprese possono sostenere la cultura anche attraverso le sponsorizzazioni, ottenendo allo stesso tempo un ritorno in termini pubblicitari.

Per sponsorizzazione si intende il contratto in base al quale lo sponsorizzato (*sponsee*) si obbliga a consentire ad altri (*sponsor*) l'uso della propria immagine pubblica e del proprio nome per promuovere un marchio, un prodotto o servizio dietro pagamento di un corrispettivo.

L'utilizzo delle sponsorizzazioni a tutela e sostegno della cultura è stato previsto anche dal nuovo codice dei beni culturali e del paesaggio (D. Lgs. n. 42 del 22 gennaio 2004) che, all'art. 120, ha espressamente previsto "*la sponsorizzazione di beni culturali*", stabilendo che è tale "ogni forma di contributo di beni o servizi da parte di soggetti privati alla progettazione o all'attuazione di iniziative del Ministero, delle regioni e degli altri enti pubblici ovvero di soggetti privati, nel campo della tutela e valorizzazione del patrimonio culturale, con lo scopo di promuovere il nome, il marchio, l'immagine, l'attività o il prodotto dell'attività dei soggetti medesimi".

La promozione, di cui al comma 1, avviene attraverso l'associazione del nome, del marchio, dell'immagine, dell'attività o del prodotto all'iniziativa oggetto del contri-

buto, in forme compatibili con il carattere artistico e storico, l'aspetto e il decoro del bene culturale da tutelare o valorizzare da stabilirsi con il contratto di sponsorizzazione.

Con il contratto di sponsorizzazione sono altresì definite le modalità di erogazione del contributo nonché le forme del controllo da parte del soggetto erogante sulla realizzazione dell'iniziativa cui il contributo si riferisce. Le sponsorizzazioni non sono soggette ai limiti e alle procedure previste per le erogazioni liberali e costituiscono un costo di esercizio deducibile dal reddito d'impresa.

Il contratto di sponsorizzazione, infatti, rientra tra le spese di pubblicità e propaganda di cui all'art. 108, comma 2 del TUIR ed è interamente deducibile nell'esercizio in cui la spesa è sostenuta o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi.

Con la risoluzione 88 dell'11 luglio 2005, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che le somme erogate, in base al contratto di sponsorizzazione, sono da assoggettare ad IVA del 20 per cento, trattandosi di fattispecie negoziale a prestazioni corrispettive.

La sponsorizzazione si distingue dalle spese di rappresentanza che sono, invece, dirette ad alcune persone e sono caratterizzate dalla gratuità ovvero dalla mancanza di un corrispettivo.



## L'applicazione della normativa

Le erogazioni liberali sono liberalità in denaro o in natura a favore del “settore pubblico” o del “settore privato no-profit”, che possono costituire fiscalmente, a seconda della tipologia del soggetto erogatore (persone fisiche o persone giuridiche), oneri deducibili dal reddito o oneri detraibili dall'imposta sul reddito.

Questo strumento potrebbe consentire di reperire risorse aggiuntive rispetto a quelle statali, che sono sempre più esigue ed insufficienti a garantire la tutela, la conservazione e la fruizione del patrimonio culturale, ma a tutt'oggi i risultati raggiunti non sono pienamente soddisfacenti, soprattutto se confrontati con l'estero.

Due sarebbero le strade da seguire per incrementare l'utilizzo di questa normativa: da una parte uno snellimento delle procedure soprattutto per quanto riguarda le erogazioni effettuate da parte dei privati; dall'altra un più efficace sistema di pubblicità, che consenta a tutti i possibili fruitori di conoscere le opportunità che la legge offre.

In particolare il Ministero per i Beni e le attività culturali evidenzia due articoli di legge che esplicano i loro effetti nell'ambito della defiscalizzazione degli interventi a sostegno del settore dei beni e delle attività culturali: l'art. 38 della L. n. 342/2000 e l'art. 15, comma 1, lettera h del D.P.R. 917/1986 T.U.I.R.

### ***Art. 15, comma 1, lett. h) del D.P.R. 917/1986 T.U.I.R.***

L'art. 15, lettera h) del D.P.R. n. 917/1986 del T.U.I.R., riguarda la defiscalizzazione, a beneficio delle persone fisiche e degli enti non commerciali, delle liberalità finalizzate al sostegno delle attività intese a promuovere iniziative in campo artistico e culturale.

Esso prevede la detraibilità del 19% dall'imposta lorda, dell'importo dell'erogazione liberale effettuata in

**Maria Anna Borsa,  
Maria Assunta Lorrai  
e Stefano Maurizi**

denaro o, altrimenti, del costo specifico, o in mancanza, del valore normale dei beni ceduti gratuitamente.

Beneficiari delle erogazioni possono essere lo Stato, le regioni, gli enti locali territoriali, enti o istituzioni pubbliche, comitati organizzatori appositamente istituiti con decreto del Ministro per i beni culturali ed ambientali, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro, che svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico o che organizzano e realizzano attività culturali.

La finalità delle erogazioni è l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose indicate nell'articolo 1, della Legge 1 giugno 1939, n. 1089 e nel decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409; l'organizzazione in Italia e all'estero di mostre e di esposizioni di rilevante interesse scientifico-culturale delle cose anzidette, gli studi e le ricerche eventualmente a tal fine necessari, nonché ogni altra manifestazione di rilevante interesse scientifico-culturale anche ai fini didattico-promozionali, ivi compresi gli studi, le ricerche, la documentazione e la catalogazione, e le pubblicazioni relative ai beni culturali.

L'erogazione liberale deve essere regolata tramite una convenzione stipulata, in forma scritta, tra il soggetto erogatore ed il soggetto beneficiario, con riferimento al versamento delle somme erogate, al progetto, alle fonti di finanziamento, ai costi complessivi ed ai tempi di attuazione dell'iniziativa.

Le iniziative culturali devono essere autorizzate, previo parere del competente comitato di settore del Consiglio superiore per i beni culturali e paesaggistici, dal Ministero che deve approvare la previsione di spesa ed il conto consuntivo.

In base alla circolare n. 38/2007 il soggetto erogatore è tenuto a presentare alla Soprintendenza competente per settore, un'istanza per usufruire delle agevolazioni fiscali allegando:

- la convenzione;
- la denominazione e la natura giuridica del beneficiario;
- l'importo dell'erogazione;
- la denominazione e la descrizione dell'immobile o la descrizione dell'iniziativa culturale;
- la destinazione d'uso e la descrizione dell'intervento con i tempi presumibili di realizzazione (anche in caso di iniziativa culturale).

Il soggetto beneficiario a sua volta deve richiedere alla Soprintendenza:

- l'autorizzazione per procedere ai lavori o per avviare l'iniziativa culturale;
- l'approvazione del progetto e del preventivo di spesa (con riferimento esplicito al contributo dell'erogatore);
- il visto sul consuntivo di spesa.

La Soprintendenza da parte sua:

- concede l'autorizzazione ai lavori;
- approva il preventivo di spesa (che costituisce autorizzazione alla richiesta di detrazione fiscale) e lo invia al soggetto erogatore;

- approva il consuntivo di spesa;
- inoltra la richiesta di parere alle direzioni generali nei casi previsti.

Il Ministero per i beni culturali stabilisce i tempi necessari affinché le erogazioni liberali fatte a favore delle associazioni legalmente riconosciute, delle istituzioni e delle fondazioni siano utilizzate per gli scopi indicati nella presente lettera e controlla l'impiego delle erogazioni stesse. Detti termini possono, per causa non imputabile al donatario, essere prorogati una sola volta. Le erogazioni liberali non integralmente utilizzate nei termini assegnati affluiscono all'entrata del bilancio dello Stato, o delle regioni e degli enti locali territoriali, nel caso di attività o manifestazioni in cui essi siano direttamente coinvolti, e sono destinate ad un fondo da utilizzare per le attività culturali previste per l'anno successivo.

Il Ministero per i beni culturali e ambientali comunica, entro il 31 marzo di ogni anno, al centro informativo del Dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze l'elenco nominativo dei soggetti erogatori, nonché l'ammontare delle erogazioni effettuate entro il 31 dicembre dell'anno precedente.

Nell'anno 2005 il Ministero per i beni e le attività culturali ha registrato per la prima volta erogazioni liberali in applicazione della suddetta norma, per un totale di € 2.379.014,17. Nel 2006 c'è stato poi un forte incremento, che ha visto crescere l'ammontare delle erogazioni fino a € 11.665.591,09. E' probabile che anche questa cifra debba aumentare ulteriormente con il crescere dell'informazione e quindi dell'utilizzo di questa normativa soprattutto da parte delle grandi fondazioni.

### ***Art. 100, comma 2, lett. m) del D.P.R. 917/1986 T.U.I.R.***

L'art. 38 della L. 21 novembre 2000, n. 342, ha aggiunto al comma 2, dell'art. 100 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, la lettera m), - già punto c-nonies del comma 2 dell'art. 65 del precedente T.U.I.R. - la quale prevede la totale deducibilità delle erogazioni liberali in denaro da parte di soggetti titolari di reddito di impresa a favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute, per lo svolgimento dei loro compiti istituzionali e per la realizzazione di programmi nei settori dei beni culturali e dello spettacolo.

Ai sensi dell'art. 100, comma 2, lettera m) del T.U.I.R., il Ministro per i beni e le attività culturali individua con proprio decreto periodicamente, sulla base di criteri che sono definiti sentita la Conferenza unificata di cui all'art. 8 del D. Lgs. 28 agosto 1997, n. 281, le categorie di soggetti che possono beneficiare delle predette erogazioni liberali.

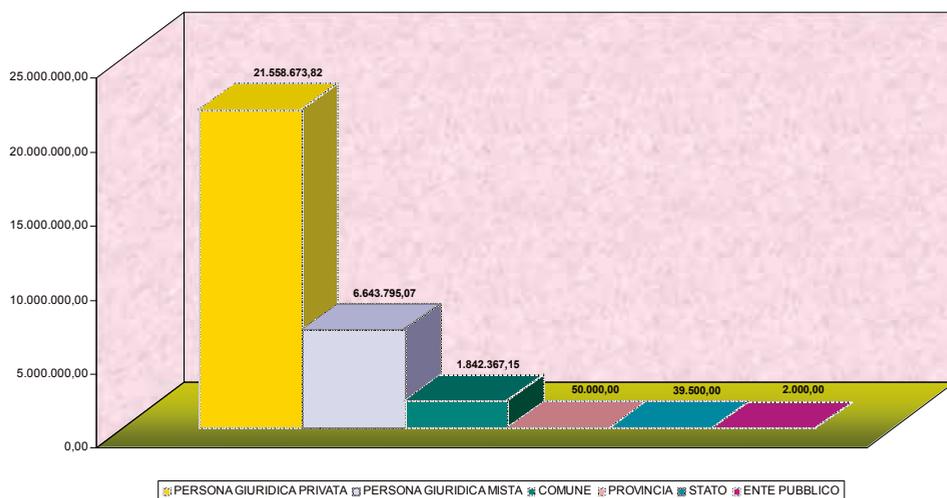
In base al D.M. 3 ottobre 2002, pubblicato sulla G.U. n. 268 del 15 novembre 2002, che ha ampliato le categorie dei beneficiari, già individuate con il precedente D.M. dell' 11 aprile 2001, possono essere beneficiari delle erogazioni liberali:

- a) lo Stato, le regioni e gli enti locali;
- b) le persone giuridiche, costituite o partecipate dallo Stato o dalle regioni o dagli enti locali;
- c) gli enti pubblici o persone giuridiche private costituite mediante leggi nazionali o regionali;

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

Come si evince dal grafico sottostante (figura 1), le persone giuridiche private ed in particolare le associazioni e le fondazioni legalmente riconosciute che svolgono attività nel settore dei beni culturali e dello spettacolo, costituiscono la categoria di beneficiari numericamente più importante.

Figura 1 - Anno 2006 - CATEGORIE DI BENEFICIARI



*I soggetti beneficiari di erogazioni liberali* non devono perseguire fini di lucro, il proprio atto costitutivo o statuto deve prevedere il perseguimento di finalità nei settori dei beni culturali e dello spettacolo e devono effettivamente svolgere attività nei suddetti settori.

Essi sono tenuti a comunicare al Ministero per i beni e le attività culturali, entro il termine del 31 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento, l'ammontare delle erogazioni liberali ricevute, le generalità complete del soggetto erogatore, le finalità o attività per le quali sono state elargite ovvero la riferibilità delle predette erogazioni ai loro compiti istituzionali (allegando altresì copia dell'atto costitutivo e dello statuto). Tale comunicazione avviene tramite la compilazione (e l'invio a mezzo posta) del modello per i soggetti beneficiari (si veda in appendice la modulistica) reperibile sul sito internet del Ministero per i beni e le attività culturali.

*I soggetti che effettuano erogazioni liberali* sono tenuti a comunicare al Ministero per i beni e le attività culturali e, per via telematica, al sistema informativo dell'Agenzia delle entrate del Ministero dell'economia e delle finanze, entro il termine del 31 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento, l'ammontare delle erogazioni effettuate nel periodo d'imposta, le proprie generalità complete comprensive dei dati fiscali e l'elenco dei soggetti beneficiari delle erogazioni.

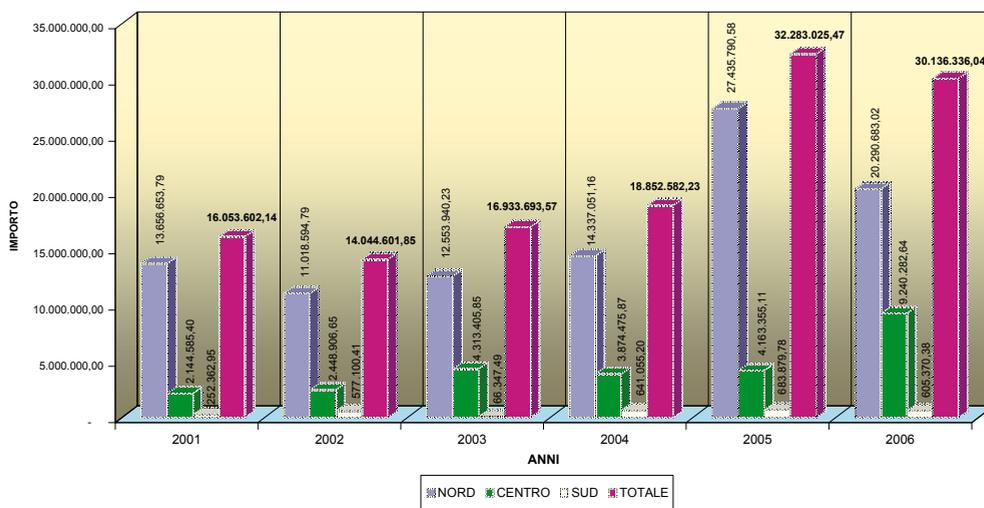
Anche in questo caso, la comunicazione avviene (a mezzo posta) tramite la compilazione del modello per i soggetti erogatori (si veda in appendice la modulistica), reperibile sul sito internet del Ministero per i beni e le attività culturali. Per quanto riguarda la comunicazione all'Agenzia delle Entrate, va predisposta secondo le specifiche tecniche indicate nel provvedimento del 15 marzo 2002, tenendo conto del fatto che, allo stato attuale, non esiste un software per la predisposizione del file da inviare, come richiesto fortemente dai soggetti erogatori.

Anche il Ministero per i beni e le attività culturali è tenuto a comunicare, entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello di riferimento, all'Agenzia delle Entrate l'elenco dei soggetti erogatori e l'ammontare delle erogazioni liberali da esse effettuate.

Le deduzioni per le imprese eroganti sono totali, mentre i soggetti beneficiari, qualora l'ammontare totale delle erogazioni liberali in denaro superi la somma annua di cui al comma 3 dell'art. 38 della legge 342/2000 riceveranno dal Ministero per i beni e le attività culturali una comunicazione riguardante la somma da versare all'Erario determinata dallo stesso Ministero secondo le modalità previste dall'art. 2 del D.M. 3 ottobre 2002.

A questo punto è interessante analizzare l'andamento degli esiti della normativa in questione dal 2001, primo anno della sua applicazione, al 2006 (figura 2)

Figura 2 - EROGAZIONI LIBERALI - Art 100 comma 2. lettera m) del T.U.I.R.



Dopo i primi quattro anni, in cui l'ammontare delle liberalità si è mantenuto, in maniera costante, al di sotto dei venti milioni di euro, nel 2005 si è registrato un notevole incremento, con un totale di erogazioni ricevute di oltre 32 milioni di euro. Nel 2006, contrariamente a quanto ci si poteva aspettare, si è registrato invece un leggero decremento, con un assestamento attorno ai 30 milioni di euro.

Il dato, nel suo insieme, mostra un crescente recepimento della normativa da parte delle imprese rispetto ai primi anni della sua applicazione, ma evidenzia al tempo stesso un impegno complessivo che, a distanza di sei anni, risulta certamente inferiore alle aspettative.

Se poi si analizza la distribuzione territoriale dei fondi, appare evidente lo squilibrio esistente tra il nord, vero volano trainante, il centro e soprattutto il sud del nostro paese.

Un'analisi a livello regionale degli ultimi tre anni (figure 3, 4, 5), conferma il ruolo preponderante del nord ed in particolare della Lombardia (regione che occupa stabilmente il primo posto) e del Veneto.

Il Lazio e la Toscana rappresentano le altre realtà territoriali importanti nel panorama italiano, con quest'ultima che nel 2006 è balzata addirittura al secondo posto per totale di liberalità ricevute. Desolante la situazione del sud dove soltanto la Campania mostra una certa vivacità e dove le regioni interessate dai contributi variano di anno in anno. Se infatti nell'anno 2004 mancavano all'appello Sicilia, Sardegna e Calabria, nel 2005 continua ad essere assente la Sicilia e nel 2006 risulta fuori dall'elenco dei beneficiari la Puglia.

Figura 3 - Anno 2004 - EROGAZIONI LIBERALI - BENEFICIARI SU BASE REGIONALE

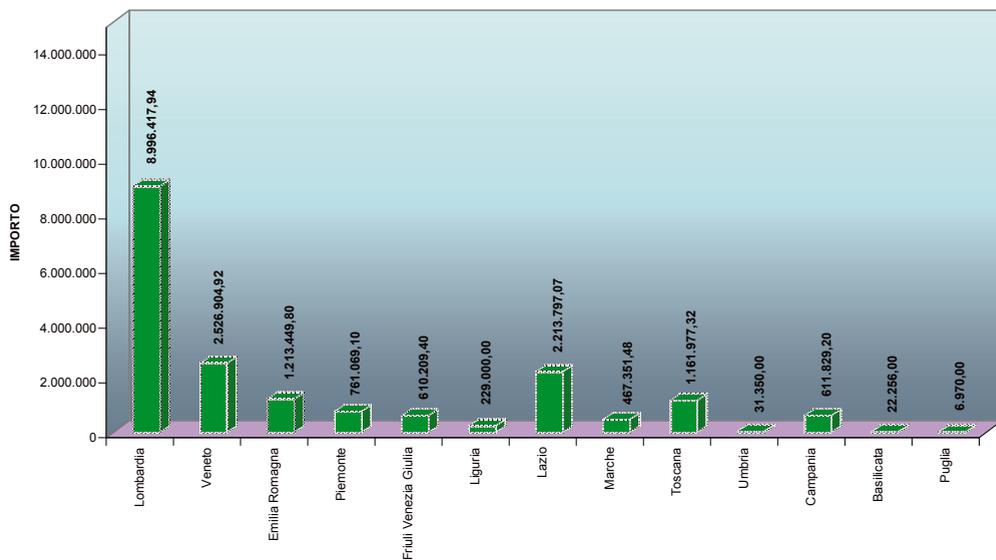


Figura 4 - Anno 2005 - EROGAZIONI LIBERALI - BENEFICIARI SU BASE REGIONALE

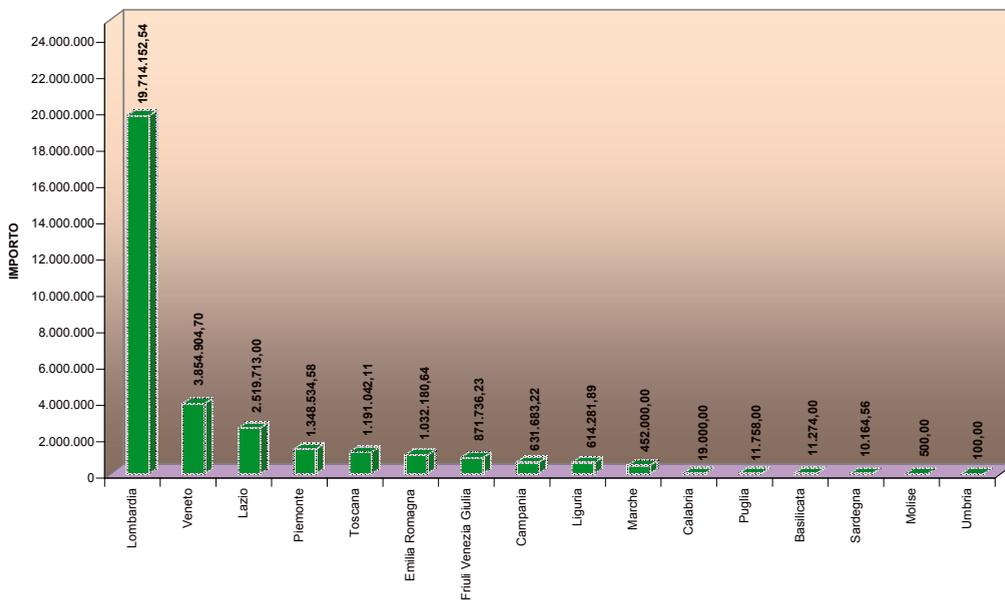
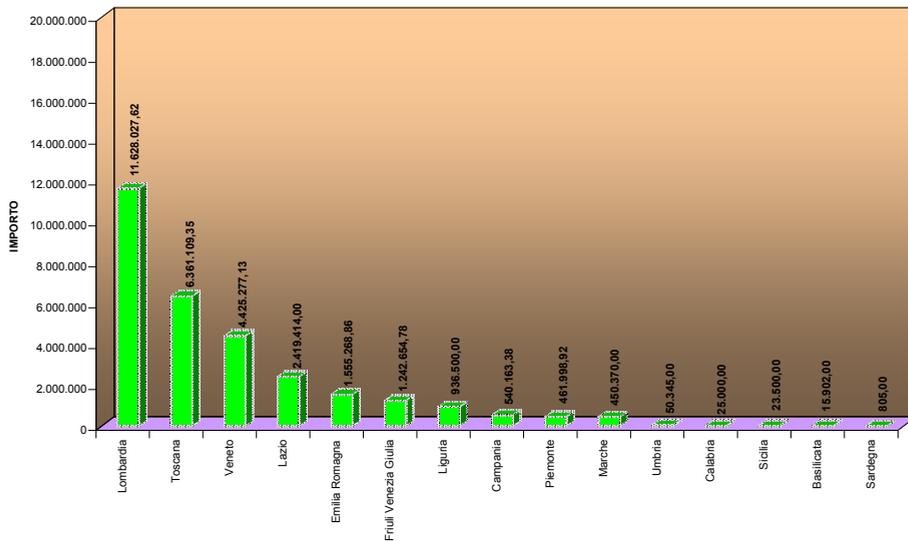
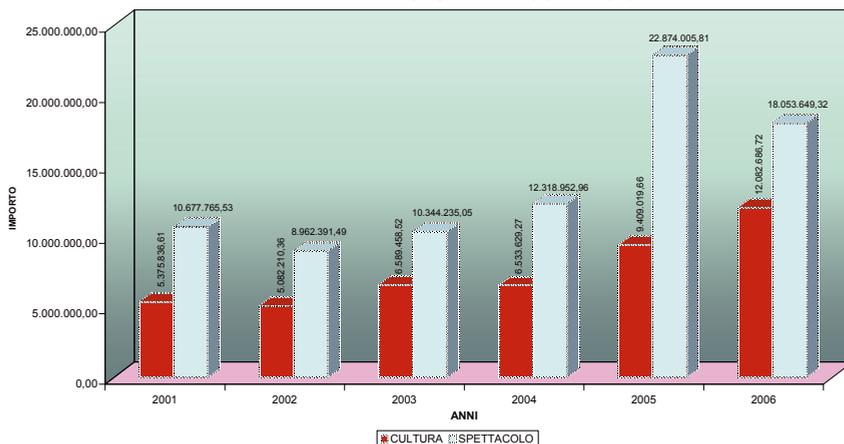


Figura 5 - Anno 2006 - EROGAZIONI LIBERALI art. 100, comma 2, lettera m)- BENEFICIARI SU BASE REGIONALE



Nell'anno 2006, per quanto riguarda l'applicazione dell'art. 100, comma 2, lettera m) del T.U.I.R., secondo quanto dichiarato dai soggetti beneficiari, l'importo complessivo delle erogazioni liberali è ammontato ad € 30.136.336,04 e pertanto, non sussiste alcun obbligo di riversamento all'Erario da parte di enti locali, fondazioni e associazioni, beneficiari dei finanziamenti. Per quanto riguarda le finalità, la figura 6 evidenzia come il mecenatismo si sia rivolto soprattutto verso il settore dello spettacolo al quale vanno, nell'anno 2006, circa il 60 % dell'ammontare complessivo delle erogazioni effettuate, mentre il settore della cultura si assesta sul restante 40% delineando un aumento rispetto all'anno 2005, nel quale beneficiava di circa il 30% delle risorse complessivamente erogate:

Figura 6 - EROGAZIONI LIBERALI art. 100, comma 2, lettera m)- T.U.I.R. DISTINTE PER FINALITÀ NEI SETTORI DEI BENI CULTURALI E DELLO SPETTACOLO



Tra i soggetti beneficiari (per l'anno 2006) vanno menzionati il Teatro alla Scala e la Fenice, che hanno beneficiato rispettivamente di € 7.427.000,00 e di € 2.693.958,00, la Fondazione Accademia Nazionale di Santa Cecilia che ha ricevuto la somma di € 1.673.000,00, la Fondazione Teatro Lirico Giuseppe Verdi € 1.015.854,78, il Teatro Carlo Felice € 917.000,00, l'Arena di Verona € 500.000,00, la Fondazione Teatro di San Carlo € 402.193,38.

Spiccano inoltre, tra i soggetti beneficiari, La Fondazione parchi monumentali Bardini e Peyron con € 3.100.423,75 e la Fondazione La Biennale di Venezia con € 400.000,00.

Il 6% dell'importo totale delle erogazioni è stato introitato dai Comuni, tra i quali si distinguono per entità degli importi il Comune di Firenze € 775.000,00 e il Comune di Montichiari € 236.000,00.

Tra i soggetti erogatori vi sono aziende notissime quali l'Enel Spa, la Pirelli & C. Spa, la Banca Nazionale del Lavoro, l'Aem Spa, il Banco Popolare di Verona e Novara, la Banca Popolare di Milano, la Banca Intesa di San Paolo Spa., le Assicurazioni Generali Spa., la T.R.S. Evolution Spa.

#### ***Art. 100, comma 2, lett. f) del D.P.R. 917/1986 T.U.I.R.***

È la versione, riservata alle imprese, dell'art. 15, lettera h appena esaminato.

Pertanto le procedure e gli adempimenti per i soggetti beneficiari ed i soggetti erogatori sono quelli appena descritti. L'unica, sostanziale, differenza sta nella convenzione che, in questo caso, non è prevista.

Beneficiari delle erogazioni possono essere lo Stato, enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni, legalmente riconosciute, senza scopo di lucro che svolgono o promuovono attività di studio, ricerca e documentazione di rilevante valore culturale e artistico.

Le erogazioni sono finalizzate all'acquisto, alla manutenzione, alla protezione, al restauro delle cose individuate ai sensi del D.lgs. 22 gennaio 2004, n. 42 e del D.P.R. 30 settembre 1963, n. 1409 e s.m.i., all'organizzazione di mostre e di esposizioni di rilevante interesse scientifico e culturale delle cose anzidette, nonché a studi e ricerche a tal fine necessari.

Tutte le attività suddette devono essere autorizzate e nel caso di iniziative culturali quali mostre, esposizioni, studi e ricerche, occorre l'acquisizione del parere del competente comitato di settore del Consiglio superiore per i beni culturali e paesaggistici.

Le somme erogate possono essere interamente dedotte dal reddito d'impresa.



## Normativa di riferimento

### **Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 22 dicembre 1986**

*Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR)*

- **art. 15, comma 1, lett. h), h-bis), i)**

*Detrazioni per oneri. Le erogazioni delle persone fisiche ed enti non commerciali*

- **art. 100, comma 2, lett. f), g), h), m)**

*Oneri di utilità sociale. Le erogazioni delle imprese.*

- **art. 108, comma 2**

*Spese di rappresentanza. Distribuzione gratuita beni dell'impresa.*

### **Legge n. 342 del 21/11/2000 - art. 38**

*Misure in materia fiscale - Erogazioni liberali per progetti culturali*

### **Decreto Ministeriale del 03/10/2002**

*Individuazione dei soggetti e delle categorie di soggetti beneficiari di contributo in denaro, per lo svolgimento dei propri compiti istituzionali e per la realizzazione di programmi culturali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo (art. 38 della L. 21 novembre 2000, n. 342, e art. 65, lettera c-nonies del D.P.R. n. 917 del 1986)*

### **Decreto legge n. 35 del 14/03/2005 - art. 14 (convertito in legge n. 80 del 14/05/2005)**

*Disposizioni urgenti nell'ambito del Piano di azione per lo sviluppo economico, sociale e territoriale. (pubblicato in GU n. 62 del 16/03/2005 – D.L. convertito con modificazioni dalla legge n. 80 del 14/05/2005). ONLUS e terzo settore.*

## Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 22 dicembre 1986

*Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR)*

### **Art. 15, comma 1, lett. h), h-bis), i)**

*Detrazioni per oneri. Le erogazioni delle persone fisiche ed enti non commerciali.*

1. Dall'imposta lorda si detrae un importo pari al 19 per cento dei seguenti oneri sostenuti dal contribuente, se non deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formare il reddito complessivo:

h) le erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di comitati organizzatori appositamente istituiti con decreto del Ministro per i beni culturali e ambientali, di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro, che svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico o che organizzano e realizzano attività culturali, effettuate in base ad apposita convenzione, per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose indicate nell'articolo 1 della legge 1 giugno 1939, n. 1089, e nel decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409, ivi comprese le erogazioni effettuate per l'organizzazione in Italia e all'estero di mostre e di esposizioni di rilevante interesse scientifico-culturale delle cose anzidette, e per gli studi e le ricerche eventualmente a tal fine necessari, nonché per ogni altra manifestazione di rilevante interesse scientifico-culturale anche ai fini didattico-promozionali, ivi compresi gli studi, le ricerche, la documentazione e la catalogazione, e le pubblicazioni relative ai beni culturali. Le iniziative culturali devono essere autorizzate, previo parere del competente comitato di settore del Consiglio na-

zionale per i beni culturali e ambientali, dal Ministero per i beni culturali e ambientali, che deve approvare la previsione di spesa ed il conto consuntivo. Il Ministero per i beni culturali e ambientali stabilisce i tempi necessari affinché le erogazioni liberali fatte a favore delle associazioni legalmente riconosciute, delle istituzioni e delle fondazioni siano utilizzate per gli scopi indicati nella presente lettera e controlla l'impiego delle erogazioni stesse. Detti termini possono, per causa non imputabile al donatario, essere prorogati una sola volta. Le erogazioni liberali non integralmente utilizzate nei termini assegnati affluiscono all'entrata del bilancio dello Stato, o delle regioni e degli enti locali territoriali, nel caso di attività o manifestazioni in cui essi siano direttamente coinvolti, e sono destinate ad un fondo da utilizzare per le attività culturali previste per l'anno successivo. Il Ministero per i beni culturali e ambientali comunica, entro il 31 marzo di ciascun anno, al centro informativo del Dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze l'elenco nominativo dei soggetti erogatori, nonché l'ammontare delle erogazioni effettuate entro il 31 dicembre dell'anno precedente;

h-bis) il costo specifico o, in mancanza, il valore normale dei beni ceduti gratuitamente, in base ad apposita convenzione, ai soggetti e per le attività di cui alla lettera h);

i) le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore al 2 per cento del reddito complessivo dichiarato, a favore di enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono esclusivamente

attività nello spettacolo, effettuate per la realizzazione di nuove strutture, per il restauro ed il potenziamento delle strutture esistenti, nonché per la produzione nei vari settori dello spettacolo. Le erogazioni non utilizzate per tali finalità dal percipiente entro il termine di due anni dalla data del ricevimento affluiscono, nella loro totalità, all'entrata dello Stato;

**Art. 100, comma 2, lett. f), g), h), m)**

*Oneri di utilità sociale. Le erogazioni delle imprese.*

2. Sono inoltre deducibili:

f) le erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico, effettuate per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose indicate nell'articolo 2 del decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490 e nel decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409, ivi comprese le erogazioni effettuate per l'organizzazione di mostre e di esposizioni, che siano di rilevante interesse scientifico o culturale, delle cose anzidette, e per gli studi e le ricerche eventualmente a tal fine necessari. Le mostre, le esposizioni, gli studi e le ricerche devono essere autorizzati, previo parere del competente comitato di settore del Consiglio nazionale per i beni culturali e ambientali, dal Ministero per i beni e le attività culturali, che dovrà approvare la previsione di spesa ed il conto consuntivo. Il Ministero per i beni culturali e ambientali stabilisce i tempi necessari affinché le erogazioni fatte a favore delle associazioni legalmente riconosciute, delle istituzioni e delle fondazioni siano utilizzate per gli scopi preindicati, e controlla l'impiego delle erogazioni stesse. Detti termini possono, per causa non imputabile al donatario, essere prorogati una sola volta. Le erogazioni liberali non integralmente utilizzate nei ter-

mini assegnati, ovvero utilizzate non in conformità alla destinazione, affluiscono, nella loro totalità, all'entrata dello Stato;

g) le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato, a favore di enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono esclusivamente attività nello spettacolo, effettuate per la realizzazione di nuove strutture, per il restauro ed il potenziamento delle strutture esistenti, nonché per la produzione nei vari settori dello spettacolo. Le erogazioni non utilizzate per tali finalità dal percipiente entro il termine di due anni dalla data del ricevimento affluiscono, nella loro totalità, all'entrata dello Stato;

h) le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore a 2.065,83 euro o al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato, a favore delle ONLUS, nonché le iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati ed enti individuati con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri ai sensi dell'articolo 15, comma 1, lettera i-bis), nei Paesi non appartenenti all'OCSE;

m) le erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute, per lo svolgimento dei loro compiti istituzionali e per la realizzazione di programmi culturali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo. Il Ministro per i beni e le attività culturali individua con proprio decreto periodicamente, sulla base di criteri che saranno definiti sentita la Conferenza unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, i soggetti e le categorie di soggetti che possono beneficiare delle predette erogazioni liberali; determina, a valere sulla somma allo scopo indicata, le quote assegnate a ciascun ente o soggetto beneficiario; definisce gli obblighi di informazione da parte dei soggetti erogatori e dei soggetti beneficiari; vigila sull'impiego delle erogazioni e comu-

nica, entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello di riferimento all'Agenzia delle entrate, l'elenco dei soggetti erogatori e l'ammontare delle erogazioni liberali da essi effettuate. Nel caso che, in un dato anno, le somme complessivamente erogate abbiano superato la somma allo scopo indicata o determinata, i singoli soggetti beneficiari che abbiano ricevuto somme di importo maggiore della quota assegnata dal Ministero per i beni e le attività culturali versano all'entrata dello Stato un importo pari al 37 per cento della differenza;

**Art. 108, comma 2**

*Spese di rappresentanza. Distribuzione gratuita beni dell'impresa.*

2. Le spese di pubblicità e di propaganda sono deducibili nell'esercizio in cui

sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi.

Le spese di rappresentanza sono ammesse in deduzione nella misura di un terzo del loro ammontare e sono deducibili per quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi.

Si considerano spese di rappresentanza anche quelle sostenute per i beni distribuiti gratuitamente, anche se recano emblemi, denominazioni o altri riferimenti atti a distinguerli come prodotti dell'impresa, e i contributi erogati per l'organizzazione di convegni e simili.

Le predette limitazioni non si applicano ove le spese di rappresentanza siano riferite a beni di cui al periodo precedente di valore unitario non eccedente Euro 25,82.

## Legge n. 342 del 21/11/2000

*Misure in materia fiscale - Erogazioni liberali per progetti culturali*

### Art. 38.

1. All'articolo 65, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, concernente oneri di utilità sociale, dopo la lettera c-octies), introdotta dall'articolo 37 della presente legge, è aggiunta la seguente:

*“c-nonies) le erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute, per lo svolgimento dei loro compiti istituzionali e per la realizzazione di programmi culturali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo. Il Ministro per i beni e le attività culturali individua con proprio decreto periodicamente, sulla base di criteri che saranno definiti sentita la Conferenza unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, i soggetti e le categorie di soggetti che possono beneficiare delle predette erogazioni liberali; determina, a valere sulla somma allo scopo indicata, le quote assegnate a ciascun ente o soggetto beneficiario; definisce gli obblighi di informazione da parte dei soggetti erogatori e dei soggetti beneficiari; vigila sull'impiego delle erogazioni e comunica, entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello di riferimento al Centro informativo del Dipartimento delle entrate del Ministero*

*delle finanze, l'elenco dei soggetti erogatori e l'ammontare delle erogazioni liberali da essi effettuate. Nel caso che, in un dato anno, le somme complessivamente erogate abbiano superato la somma allo scopo indicata o determinata, i singoli soggetti beneficiari che abbiano ricevuto somme di importo maggiore della quota assegnata dal Ministero per i beni e le attività culturali versano all'entrata dello Stato un importo pari al 37 per cento della differenza”.*

2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2001. Le disposizioni medesime non hanno effetti ai fini della determinazione delle imposte da versare a titolo di acconto dovute per il periodo di imposta 2001.
3. Relativamente alla somma da indicare o determinare ai fini di quanto previsto dal comma 1, è autorizzato lo stanziamento complessivo di lire 175 miliardi per l'anno 2002 e di lire 100 miliardi a decorrere dall'anno 2003. Per il 2001, l'importo delle erogazioni liberali compatibili con tali stanziamenti è convenzionalmente fissato in lire 270 miliardi annue; per gli anni successivi, verificandosi variazioni dell'aliquota di tassazione dei redditi, tale importo può essere rideterminato con decreto del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro per i beni e le attività culturali.

## Decreto Ministeriale del 03/10/2002

*Individuazione dei soggetti e delle categorie di soggetti beneficiari di contributo in denaro, per lo svolgimento dei propri compiti istituzionali e per la realizzazione di programmi culturali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo (art. 38 della L. 21 novembre 2000, n. 342, e art. 65, lettera c-nonies del D.P.R. n. 917 del 1986)*

### Art. 1

1. Possono essere destinatari di erogazioni liberali in denaro, a condizione che non perseguano fini di lucro ed il proprio atto costitutivo o statuto preveda lo svolgimento di compiti istituzionali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo e vi sia effettivo svolgimento di corrispondente attività di realizzazione di programmi culturali negli stessi settori, i soggetti o categorie di soggetti di seguito elencati:

- a) lo Stato, le regioni e gli enti locali, relativamente alle attività nei settori dei beni culturali e dello spettacolo;
- b) le persone giuridiche, costituite o partecipate dallo Stato o dalle regioni o dagli enti locali;
- c) gli enti pubblici o persone giuridiche private costituite mediante leggi nazionali o leggi regionali;
- d) i soggetti, aventi personalità giuridica pubblica o privata, che abbiano ricevuto almeno in uno degli ultimi cinque anni antecedenti all'anno di imposta in cui avviene l'erogazione in loro favore, ausili finanziari a valere sul Fondo unico dello spettacolo di cui alla legge 30 aprile 1985, n. 163, e che non siano incorsi in cause di revoca o decadenza dai predetti benefici ovvero che, pur non avendo ricevuto ausili finanziari, si trovino nella condizione di aver diritto a riceverli, anche se nel primo anno di attività;
- e) i soggetti, aventi personalità giuridica pubblica o privata, che, almeno in uno degli ultimi cinque anni antecedenti all'anno di imposta in cui avviene l'erogazione in loro favore, abbiano ricevuto ausili finanziari ai sensi della legge 17 ottobre 1996, n. 534, e che non siano incorsi nella revoca o de-

- f) i soggetti, aventi personalità giuridica pubblica o privata, che non rientrando nelle ipotesi di cui alle lettere precedenti, comunque abbiano ricevuto, almeno in uno degli ultimi cinque anni antecedenti all'anno di imposta in cui avviene l'erogazione in loro favore, ausili finanziari (direttamente) previsti da disposizioni di legge statale o regionale;
- g) le associazioni, fondazioni e consorzi, che risultino costituiti sia tra enti locali e soggetti con personalità giuridica di diritto privato rientranti nelle categorie di cui alle lettere precedenti, sia esclusivamente tra tali ultimi soggetti;
- b) le persone giuridiche private che sono titolari o gestori di musei, gallerie, pinacoteche, aree archeologiche o raccolte di altri beni culturali o universalità di beni mobili comunque soggetti ai vincoli e alle prescrizioni di cui al decreto legislativo 29 ottobre 1999 n. 490, funzionalmente organizzati ed aperti al pubblico per almeno cinque giorni alla settimana con orario continuato o predeterminato;
- i) le persone giuridiche private che esercitano attività dirette a formare e diffondere espressioni della cultura e dell'arte, così come definite dall'art. 148 e segg. decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 112.

### Art. 2

1. La quota spettante a ciascuno dei soggetti elencati al comma 1 dell'art. 1 è così di seguito determinata:

- a) qualora il totale delle somme complessivamente erogate nel corso dell'anno di imposta, ai sensi e per gli effetti dell'art. 65, lettera *c-nonies* del decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, sia pari o inferiore alla somma complessiva compatibile, di cui al comma 3 del citato art. 38, la quota di ciascun soggetto corrisponde al totale delle somme singolarmente ricevute nel corso dell'anno di imposta;
- b) qualora il totale delle somme complessivamente erogate nel corso dell'anno di imposta sia superiore alla somma complessiva compatibile, la quota assegnata a ciascun soggetto è così determinata:
- b1) determinazione del totale delle somme singolarmente ricevute;
- b2) determinazione della somma in eccesso per il caso singolo mediante applicazione alla somma *sub-b1*) della percentuale corrispondente al rapporto derivante dalla differenza tra le somme complessivamente erogate e la somma complessiva compatibile, rispetto alle somme complessivamente erogate;
- b3) determinazione della quota singola come risultante dalla differenza tra *b1*) e *b2*).
2. La somma determinata ai sensi del comma 1, *sub-b2*) costituisce la base imponibile per l'applicazione dell'aliquota del 37% (o diversa aliquota che sarà determinata) e per la conseguente determinazione delle somme da versare all'erario.
3. Il Ministero per i beni e le attività culturali - Segretariato generale, curerà la comunicazione ai soggetti beneficiari della quota loro assegnata quale determinata ai sensi del comma 1, lettera *b*), e della conseguente somma da versare all'erario; la stessa comunicazione sarà effettuata anche al sistema informativo dell'Agenzia delle entrate del Ministero dell'economia e delle finanze.
4. Ai sensi dell'art. 38, comma 3, della legge 21 novembre 2000, n. 342, la somma dello stanziamento complessivo per l'anno 2002 è fissata in € 90.379.600,00.

### Art. 3

1. Per «finalità» e «attività» nel settore dei beni culturali si intendono tutte le attività di tutela, conservazione, promozione, gestione e valorizzazione dei beni culturali e le attività culturali, come definite dagli articoli 148 e successivi del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 112, nonché dal decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490, ed inoltre le attività di cui all'art. 6, comma 2, del decreto legislativo 20 ottobre 1998, n. 368.
2. Per «finalità» e «attività» di spettacolo si intendono tutte le attività finanziabili ai sensi della legge 30 aprile 1985, n. 163, e rientranti nelle previsioni dell'art. 156 del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 112.

### Art. 4

1. I soggetti che effettuano erogazioni liberali sono tenuti a comunicare al Ministero per i beni e le attività culturali - Segretariato generale, ed al sistema informativo dell'Agenzia delle entrate del Ministero dell'economia e delle finanze, entro il termine del 31 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento, l'ammontare delle erogazioni effettuate nel periodo di imposta, avendo cura di specificare le proprie complete generalità, comprensive dei dati fiscali, ed i soggetti beneficiari.

### Art. 5

1. I soggetti che beneficiano delle erogazioni liberali di cui al presente decreto sono tenuti a comunicare al Ministero per i beni e le attività culturali - Segretariato generale, entro il termine del 31 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento, l'ammontare delle erogazioni liberali ricevute avendo cura di specificare le generalità complete del soggetto erogatore e le «finalità» o «attività» per le quali le stesse sono state elargite, ovvero la riferibilità delle predette erogazioni ai loro compiti istituzionali.
2. Il Ministero per i beni e le attività culturali, mediante l'acquisizione dei dati di cui al comma 1, vigila sull'impiego delle erogazioni e comunica, entro il 31 marzo dell'anno

successivo a quello di riferimento, al sistema informativo dell'Agenzia delle entrate del Ministero dell'economia e delle finanze, l'elenco dei soggetti erogatori e l'ammontare delle relative erogazioni.

3. Ai fini del presente decreto, sono considerate erogazioni liberali anche le elargizioni di denaro per le quali il beneficiario formula pubblico ringraziamento al soggetto erogante.

#### **Art. 6**

1. Le somme relative ad erogazioni liberali disposte a favore dello Stato per il perseguimento dei compiti istituzionali e delle finalità nei settori dei beni culturali e dello spettacolo di cui al presente decreto, affluiscono, ai sensi dell'art. 4, comma 2, della

legge 12 luglio 1999, n. 237, all'entrata del bilancio dello Stato mediante versamento presso una delle sezioni di tesoreria provinciale dello Stato, effettuato direttamente o mediante bollettino di conto corrente postale alla medesima intestato, e sono assegnate alle pertinenti unità previsionali di base dello stato di previsione del Ministero per i beni e le attività culturali per il trasferimento agli organi del medesimo Ministero ai quali farà carico la realizzazione dell'attività prevista.

2. Il funzionario incaricato della gestione delle erogazioni liberali presenta annualmente al Segretariato generale per il tramite della direzione generale di appartenenza, il rendiconto relativo all'impiego di dette erogazioni accompagnato da una relazione illustrativa.

## **Decreto legge n. 35 del 14/03/2005 (convertito in legge n. 80 del 14/05/2005)**

*Disposizioni urgenti nell'ambito del Piano di azione per lo sviluppo economico, sociale e territoriali (pubblicato in GU n. 62 del 16/03/2005 – D.L. convertito con modificazioni dalla legge n. 80 del 14/05/2005). ONLUS e terzo settore.*

### **Art. 14**

1. Le liberalità in denaro o in natura erogate da persone fisiche o da enti soggetti all'imposta sul reddito delle società in favore di organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10, commi 1, 8 e 9, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, nonché quelle erogate in favore di associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale previsto dall'articolo 7, commi 1 e 2, della legge 7 dicembre 2000, n. 383, in favore di fondazioni e associazioni riconosciute aventi per oggetto statutario la tutela, la promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, e in favore di fondazioni e associazioni riconosciute aventi per scopo statutario lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica, individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, adottato su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze e del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca sono deducibili dal reddito complessivo del soggetto erogatore nel limite del dieci per cento del reddito complessivo dichiarato, e comunque nella misura massima di 70.000 euro annui.
2. Costituisce in ogni caso presupposto per l'applicazione delle disposizioni di cui al comma 1 la tenuta, da parte del soggetto che riceve le erogazioni, di scritture contabili atte a rappresentare con completezza e analiticità le operazioni poste in essere nel periodo di gestione, nonché la redazione, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, di un apposito documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria.
3. Resta ferma la facoltà di applicare le disposizioni di cui all'articolo 100, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni.
4. Qualora nella dichiarazione dei redditi del soggetto erogatore delle liberalità siano esposte indebite deduzioni dall'imponibile, operate in violazione dei presupposti di deducibilità di cui al comma 1, la sanzione di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, è maggiorata del duecento per cento.
5. Se la deduzione di cui al comma 1 risulta indebita in ragione della riscontrata insussistenza, in capo all'ente beneficiario dell'erogazione, dei caratteri solidaristici e sociali dichiarati in comunicazioni rivolte al pubblico ovvero rappresentati ai soggetti erogatori delle liberalità, l'ente beneficiario e i suoi amministratori sono obbligati in solido con i soggetti erogatori per le maggiori imposte accertate e per le sanzioni applicate.
6. In relazione alle erogazioni effettuate ai sensi del comma 1 la deducibilità di cui al medesimo comma non può cumularsi con ogni altra agevolazione fiscale prevista a titolo di deduzione o di detrazione di imposta da altre disposizioni di legge.



## Circolari e risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate

### **Circolare congiunta dell'Agenzia delle Entrate n. 107 e del Ministero per i Beni e le Attività Culturali n. 140 del 31 dicembre 2001**

*Erogazioni liberali per progetti culturali. Deduzione dal reddito d'impresa – Art. 38 della legge 21 novembre 2000, n. 343 – Art. 65, comma 2, lettera c-nonies) del TUIR*

### **Circolare n. 39 del 19 agosto 2005**

*Imposte sui redditi. ONLUS e terzo settore. Erogazioni liberali. Articolo 14 del decreto legge 14 marzo 2005, n. 35 convertito con modificazioni dalla legge 14 maggio 2005, n. 80.*

### **Risoluzione n. 198 del 20 ottobre 2003**

*Istanza d'interpello. Erogazioni liberali per progetti culturali. IRPEG. Art. 65, comma 2, lettera c-nonies) del TUIR*

### **Risoluzione n. 42 del 5 aprile 2005**

*Istanza d'interpello. Art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212. Fondazione X di ..... Erogazioni liberali a parrocchie. Art. 147 e art. 15, comma 1, lettera b) del TUIR*

### **Risoluzione n. 133 del 14 giugno 2007**

*Istanza d'interpello. Parrocchia Alfa. Erogazioni liberali. Art. 15, comma 1, lettera b) e art. 100, comma 2, lettera f) del TUIR.*

### **Risoluzione n. 299 del 18 ottobre 2007**

*Istanza d'interpello. ALFA S.p.A. Erogazioni liberali ai sensi dell'art. 100, comma 2 lettera f) del TUIR e dell'art. 14, comma 1, del D. L. 14 marzo 2005, n. 35.*

### **Risoluzione n. 387 del 20 dicembre 2007**

*Istanza d'interpello. BANCA DI CREDITO COOPERATIVO BETA. Erogazioni liberali ai sensi dell'art. 100, comma 2 lettera m) del TUIR.*

### **Risoluzione n. 249 del 17 giugno 2008**

*Interpello. Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. Erogazioni liberali ai sensi dell'art. 100, comma 2, lettera f) del TUIR e dell'art. 14, comma 1, del D.L. 14 marzo 2005, n. 35.*

## Circolare congiunta Agenzia delle Entrate n. 107 e Ministero per i Beni e le Attività Culturali n. 140 del 31 dicembre 2001

*Erogazioni liberali per progetti culturali. Deduzione dal reddito d'impresa – Art. 38 della legge 21 novembre 2000, n. 343 – Art. 65, comma 2, lettera c-nonies) del TUIR*

L'art. 38 della legge 21 novembre 2000, n. 342 e il successivo decreto del Ministro per i beni e le attività culturali dell'11 aprile 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale - Serie generale - del 27 luglio 2001, n. 173, hanno delineato un nuovo sistema di agevolazioni fiscali al fine di incentivare le erogazioni liberali per la realizzazione di iniziative di interesse culturale e favorire il cosiddetto "mecenatismo". Con la presente circolare si forniscono gli opportuni chiarimenti, al fine di consentire l'uniforme interpretazione della normativa.

### **1. Testo normativo.**

L'art. 38 della citata legge n. 342 del 2000, intitolato erogazioni liberali per progetti culturali, stabilisce:

*1. All'articolo 65, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, concernente oneri di utilità sociale, (dopo la lettera c-octies),... è aggiunta la seguente:*

*"c-nonies) le erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute, per lo svolgimento dei loro compiti istituzionali e per la realizzazione di programmi culturali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo. Il Ministro per i beni e le attività culturali individua con proprio decreto periodicamente, sulla base di criteri che saranno definiti sentita la Conferenza unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, i soggetti e le categorie di soggetti che possono beneficiare delle predette erogazioni liberali; determina, a valere sulla somma allo*

*scopo indicata, le quote assegnate a ciascun ente o soggetto beneficiario; definisce gli obblighi di informazione da parte dei soggetti erogatori e dei soggetti beneficiari; vigila sull'impiego delle erogazioni e comunica, entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello di riferimento al Centro informativo del Dipartimento delle entrate del Ministero delle Finanze,*

*l'elenco dei soggetti erogatori e l'ammontare delle erogazioni liberali da essi effettuate. Nel caso che, in un dato anno, le somme complessivamente erogate abbiano superato la somma allo scopo indicata o determinata, i singoli soggetti beneficiari che abbiano ricevuto somme di importo maggiore della quota assegnata dal Ministero per i beni e le attività culturali versano all'entrata dello Stato un importo pari al 37 per cento della differenza".*

*2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2001. Le disposizioni medesime non hanno effetti ai fini della determinazione delle imposte da versare a titolo di acconto dovute per il periodo di imposta 2001.*

*3. Relativamente alla somma da indicare o determinare ai fini di quanto previsto dal comma 1, è autorizzato lo stanziamento complessivo di lire 175 miliardi per l'anno 2002 e di lire 100 miliardi a decorrere dall'anno 2003. Per il 2001, l'importo delle erogazioni liberali compatibili con tali stanziamenti è convenzionalmente fissato in lire 270 miliardi annue; per gli anni successivi, verificandosi variazioni dell'aliquota di tassazione dei redditi, tale importo può essere rideterminato con decreto del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro per i beni e le attività culturali.*

## **2. Deduzione dal reddito d'impresa. Condizioni. Modalità di effettuazione delle erogazioni liberali. Comunicazioni.**

La disposizione sopra riportata, aggiungendo al comma 2 dell'art. 65 del TUIR, concernente gli oneri di utilità sociale fiscalmente deducibili, la lettera c-nonies), ha previsto la deducibilità dal reddito d'impresa delle somme in denaro che le imprese con atto di liberalità destinano a soggetti operanti nei settori dei beni culturali e dello spettacolo.

I soggetti titolari di reddito d'impresa (imprese individuali e società, enti commerciali, enti non commerciali con reddito d'impresa) possono fruire della predetta deduzione fiscale a condizione che le erogazioni liberali siano effettuate esclusivamente nei confronti dei soggetti individuati dall'art. 1 del decreto dell'11 aprile 2001.

L'art. 38 della legge n. 342 del 2000 non stabilisce limitazioni all'importo deducibile; pertanto la deduzione è consentita per l'intero ammontare delle erogazioni effettuate, salvo gli eventuali obblighi in capo al beneficiario di cui al successivo paragrafo 4.2.

È opportuno che le erogazioni liberali siano effettuate mediante sistemi di pagamento che consentano lo svolgimento di adeguati controlli quali ad esempio conti correnti bancari, postali, vaglia postali, assegni non trasferibili intestati all'ente destinatario dei versamenti.

Nel documento di versamento e nella ricevuta rilasciata da parte dell'ente beneficiario, deve essere esplicitamente indicata la causale, con il preciso riferimento all'art. 65, comma 2, lettera c-nonies) del TUIR, oppure all'art. 38 della legge n. 342 del 2000.

Nel caso in cui le erogazioni liberali siano disposte a favore dello Stato il versamento è effettuato presso una delle sezioni di tesoreria provinciale dello Stato, direttamente o mediante bollettino di conto corrente postale alla medesima intestato, e sono assegnate alle pertinenti unità previsionali di base dello stato di previsione del Ministero per i beni e le attività culturali che curerà il trasferimento agli organi competenti del Ministero cui farà carico la realizzazione dell'attività prevista (art. 6 del decreto 11 aprile 2001).

Le imprese che effettuano erogazioni liberali sono tenute analogamente a quanto stabilito per i beneficiari, a comunicare entro il 31 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento, al Ministero per i beni e le attività culturali - Segretariato Generale - Servizio I (utilizzando l'apposito modulo, disponibile sul sito [www.beniculturali.it](http://www.beniculturali.it)) l'ammontare delle erogazioni effettuate nel periodo d'imposta, le proprie generalità comprensive dei dati fiscali, i soggetti beneficiari delle erogazioni stesse.

Si precisa che entro il 31 gennaio 2002 dovranno effettuare detta comunicazione i contribuenti il cui periodo d'imposta si chiude il 31 dicembre 2001.

Infatti, per espressa previsione normativa (art. 38, comma 2 della legge n. 342 del 2000) il beneficio fiscale si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2001. Conseguentemente i soggetti il cui periodo d'imposta si sia chiuso precedentemente al 31 dicembre 2001 non potranno beneficiare - per detto periodo - della deducibilità prevista dalla norma ed ovviamente non dovranno effettuare la comunicazione in argomento.

Per i periodi d'imposta che si chiudono nel corso dell'anno 2002, la comunicazione dovrà essere effettuata entro il 31 gennaio 2003. Lo stesso criterio dovrà essere seguito negli anni successivi. La comunicazione in questione dovrà, altresì, essere inviata telematicamente al sistema informativo dell'Agenzia delle entrate, secondo le modalità che saranno stabilite con successivo provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

## **3. Soggetti beneficiari delle erogazioni liberali (articolo 1 del decreto 11 aprile 2001).**

Con il decreto 11 aprile 2001 il Ministro per i beni e le attività culturali ha individuato i seguenti soggetti e categorie di soggetti che possono essere beneficiari delle erogazioni liberali previste dall'art. 38 della legge n. 342 del 2000:

*a) lo Stato, le regioni e gli enti locali, relativamente alle attività nei settori dei beni culturali e dello spettacolo;*

*b) le persone giuridiche, costituite o partecipate*

dallo Stato o dalle regioni o dagli enti locali;  
c) gli enti pubblici o persone giuridiche private costituite mediante leggi nazionali o leggi regionali;

d) i soggetti, aventi personalità giuridica pubblica o privata, che abbiano ricevuto, almeno in uno degli ultimi cinque anni antecedenti all'anno di imposta in cui avviene l'erogazione in loro favore, ausili finanziari a valere sul Fondo unico dello spettacolo di cui alla legge 30 aprile 1985, n. 163, e che non siano incorsi in cause di revoca o decadenza dai predetti benefici;

e) i soggetti, aventi personalità giuridica pubblica o privata, che, almeno in uno degli ultimi cinque anni antecedenti all'anno di imposta in cui avviene l'erogazione in loro favore, abbiano ricevuto ausili finanziari ai sensi della legge 17 ottobre 1996, n. 534, e che non siano incorsi nella revoca o decadenza dai predetti benefici;

f) i soggetti che, non rientrando nelle ipotesi di cui alle lettere precedenti, comunque abbiano ricevuto, almeno in uno degli ultimi cinque anni antecedenti all'anno di imposta in cui avviene l'erogazione in loro favore, ausili finanziari (direttamente) previsti da disposizioni di legge statale o regionale;

g) le associazioni, fondazioni e consorzi, che risultino costituiti sia tra enti locali e soggetti con personalità giuridica di diritto privato rientranti nelle categorie di cui alle lettere precedenti, sia esclusivamente tra tali ultimi soggetti;

h) le persone giuridiche private che sono titolari o gestori di musei, gallerie, pinacoteche, aree archeologiche o raccolte di altri beni culturali o universalità di beni mobili comunque soggetti ai vincoli e alle prescrizioni di cui al decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490, funzionalmente organizzati ed aperti al pubblico per almeno cinque giorni alla settimana con orario continuato o predeterminato.

Il decreto ministeriale dell'11 aprile 2001 ha precisato che i menzionati soggetti per poter beneficiare delle erogazioni liberali in argomento devono rispettare le seguenti condizioni:

1) non devono perseguire fini di lucro ed il proprio atto costitutivo o statuto deve prevedere il perseguimento di finalità nei settori dei beni culturali e dello spettacolo;

2) devono effettivamente svolgere attività nei settori citati.

Per finalità e attività inerenti ai beni culturali si intendono, ai sensi dell'art. 3 del decreto ministeriale citato, tutte le attività di tutela, conservazione, promozione, gestione e valorizzazione dei beni e attività culturali, così come definite dalla recente normativa sul conferimento di funzioni dallo Stato alle regioni (articolo 148 e seguenti del decreto legislativo 31 marzo 1998 n. 112), nonché dal decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490, (T.U. sui beni culturali), e le attività di cui all'art. 6 del decreto legislativo 20 ottobre 1998, n. 368.

Per finalità e attività di spettacolo si intendono tutte le attività finanziate ai sensi della legge 30 aprile 1985, n. 163 istitutiva del Fondo unico per lo spettacolo e rientranti nelle previsioni dell'art. 156 del citato decreto legislativo n. 112 del 1998.

#### **4. Adempimenti da parte dei soggetti beneficiari delle erogazioni liberali.**

**4.1** Comunicazioni. (Articolo 5, comma 1 del decreto dell'11 aprile 2001).

I soggetti beneficiari delle erogazioni liberali sono tenuti, entro il 31 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento, a comunicare al Ministero per i beni e le attività culturali - Segretariato generale - Servizio I, l'ammontare delle erogazioni liberali ricevute, le generalità complete del soggetto erogatore, le finalità o attività per le quali le erogazioni sono state elargite, ovvero la riferibilità delle predette erogazioni ai loro compiti istituzionali.

A tal fine il Ministero per i beni e le attività culturali ha predisposto un modulo reperibile sul sito [www.beniculturali.it](http://www.beniculturali.it).

**4.2** Versamento del 37 per cento delle somme ricevute in eccedenza.

Si richiama l'attenzione sulla particolarità della disciplina introdotta dall'articolo 38 della legge n. 342 del 2000, che non prevede, come già detto, limiti all'importo deducibile dal reddito d'impresa dei soggetti che effettuano le erogazioni, ma pone a carico dei soggetti beneficiari delle erogazioni l'obbligo di versare all'entrata dello Stato un importo pari al 37

per cento della differenza tra le somme da essi ricevute e la quota ai medesimi assegnata dal Ministero per i beni e le attività culturali.

Detto obbligo di versamento sorge qualora l'ammontare totale delle erogazioni liberali in denaro superi la somma annua di 270 miliardi di lire (€ 139.443.362,75) - complessivamente compatibili con lo stanziamento fissato in 175 miliardi di lire (€ 90.379.957,34) per il 2002 e in 100 miliardi di lire (€ 51.645.689,91) a decorrere dal 2003 - rideterminabile con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro per i beni e le attività culturali.

L'importo pro capite da versare all'entrata dello Stato verrà determinato dal Ministero per i beni e le attività culturali - Segretariato generale - Servizio I, secondo le modalità

indicate dall'art. 2 del decreto ministeriale 11 aprile 2001 che di seguito si precisano.

Dapprima verrà determinata l'eccedenza complessivamente erogata pari alla differenza tra il totale delle somme ricevute dai soggetti beneficiari e la somma compatibile pari a 270 miliardi di lire.

Verrà quindi determinata la percentuale di eccedenza corrispondente al rapporto tra la suddetta differenza e il totale complessivo delle erogazioni.

La medesima percentuale, applicata alle somme ricevute da ciascun beneficiario, determinerà l'importo eccedente su cui applicare l'aliquota del 37%.

L'ammontare così determinato dovrà essere versato all'erario. Esempio:

Totale generale delle erogazioni effettuate	lire 300 miliardi
Somma compatibile	lire 270 miliardi
Eccedenza	lire 300 - 270 = 30 miliardi
Percentuale di eccedenza	30/300 = 10 per cento
Somma delle erogazioni liberali ricevute dal singolo beneficiario	lire 50 milioni
Importo eccedente	lire 50 milioni x 10% = 5 milioni
Importo da versare	lire 5 milioni x 37% = 1.850.000

Il Ministero per i beni e le attività culturali - Segretariato generale - Servizio I, entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento, comunica ai soggetti beneficiari la quota loro spettante e la somma da versare all'erario. La stessa comunicazione dovrà essere inviata, telematicamente, entro lo stesso termine, anche al sistema informativo dell'Agenzia delle entrate secondo le modalità che saranno stabilite con successivo provvedimento del Direttore dell'Agenzia.

##### **5. Adempimenti degli Uffici del Ministero per i beni e le attività culturali.**

Entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello di riferimento il Ministero per i beni e le attività culturali - Segretariato generale - Servizio I, cui compete la vigilanza circa l'impiego delle erogazioni, comunicherà l'elenco degli erogatori e

l'ammontare complessivo delle erogazioni effettuate al sistema informativo dell'Agenzia delle entrate secondo modalità telematiche che saranno successivamente stabilite.

I dirigenti del Ministero per i beni e le attività culturali, che saranno incaricati della gestione delle erogazioni liberali, oltre la realizzazione dell'attività fine dell'elargizione, presenteranno annualmente, entro il 31 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento, per il tramite delle Direzioni generali di appartenenza, il rendiconto relativo all'impiego di dette erogazioni accompagnato da una relazione illustrativa.

Le Direzioni regionali dell'Agenzia delle entrate e gli uffici in indirizzo del Ministero per i beni e le attività culturali sono pregati di dare la massima divulgazione alle presenti istruzioni.

## Circolare n. 39 del 19 agosto 2005

*Imposte sui redditi. ONLUS e terzo settore. Erogazioni liberali. Articolo 14 del decreto legge 14 marzo 2005, n. 35 convertito con modificazioni dalla legge 14 maggio 2005, n. 80*

### 1. Premessa

Nell'ambito del Piano di azione per lo sviluppo economico, sociale e territoriale, con l'articolo 14 del decreto-legge 14 marzo 2005, n. 35 convertito dalla legge 14 maggio 2005, n. 80, rubricato ONLUS e terzo settore, è stata approvata una importante disposizione (la c.d. "+ dai - versi") in materia di deducibilità delle erogazioni liberali effettuate a favore degli organismi facenti parte del terzo settore, ivi espressamente indicati.

### 2. Soggetti beneficiari delle deduzioni (comma 1)

Il comma 1 del citato articolo 14 dispone che *"Le liberalità in denaro o in natura erogate da persone fisiche o da enti soggetti all'imposta sul reddito delle società in favore di organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10, commi 1, 8 e 9, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, nonché quelle erogate in favore di associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale previsto dall'articolo 7, commi 1 e 2, della legge 7 dicembre 2000, n. 383, e in favore di fondazioni e associazioni riconosciute aventi per oggetto statutario la tutela, promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n.42, sono deducibili dal reddito complessivo del soggetto erogatore nel limite del dieci per cento del reddito complessivo dichiarato, e comunque nella misura massima di 70.000 euro annui"*.

Dal tenore letterale della disposizione sopra riportata si evince quanto segue.

I soggetti beneficiari delle deduzioni possono essere:

- Persone fisiche soggette all'IRPEF
- Enti soggetti all'IRES

Si tratta dei soggetti richiamati dall'articolo 73 del TUIR e, in particolare, società ed enti commerciali e non commerciali.

### 3. Soggetti beneficiari delle erogazioni liberali (comma 1)

L'articolo 14 al comma 1 fornisce un'elencazione tassativa dei soggetti che possono ricevere erogazioni deducibili:

- ONLUS disciplinate dall'articolo 10, comma 1 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, comprese le c.d. "ONLUS di diritto" individuate dal comma 8 del medesimo articolo 10 e le "ONLUS parziali" previste dal comma 9 dell'articolo 10 del suddetto decreto.

Le ONLUS di diritto comprendono gli organismi di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, le organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n. 49, le cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381 nonché i consorzi di cui all'articolo 8 della predetta l. n. 381 del 1991 che abbiano la base sociale formata per il cento per cento da cooperative sociali.

Le ONLUS parziali sono gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese e le associazioni di promozione sociale, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'Interno ai sensi della legge 25 agosto 1991, n. 287, limitatamente all'esercizio delle attività elencate nel comma 1 dell'articolo 10 del d.lgs. n. 460 del 1997.

- Associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale previsto dall'articolo 7, commi 1 e 2, della legge 7 dicembre 2000 n. 383.

Dato il riferimento puntuale ai commi 1 e 2 del citato articolo 7 della l. n. 383 del 2000, si ritiene che beneficiarie delle erogazioni in argomento sono le Associazioni nazionali e, in virtù della previsione di cui al successivo comma 3, i relativi livelli di organizzazione territoriale e circoli affiliati aventi diritto ad automatica iscrizione nel medesimo registro nazionale.

Per associazioni di promozione sociale a carattere nazionale si intendono quelle costituite e operanti da almeno un anno, che svolgono attività di utilità sociale ai sensi dell'articolo 2 della l. n. 383 del 2000 in almeno 5 regioni e 20 province, iscritte nel registro nazionale ai sensi del regolamento approvato con decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali del 14 novembre 2001, n. 471.

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

Le fondazioni e le associazioni riconosciute cui fa riferimento la norma devono, quindi, avere acquisito la personalità giuridica e devono operare per la tutela e valorizzazione dei beni individuati agli articoli 10, 11 e 134 del citato d.lgs. n. 42 del 2004.

#### **4. Oggetto, limiti e modalità delle erogazioni liberali (commi 1 e 3)**

In base alla disposizione sopra riportata le erogazioni liberali che danno diritto alla deducibilità possono essere effettuate in denaro e in natura, nel limite del 10% del reddito complessivamente dichiarato e comunque nella misura massima di 70.000,00 euro annui. Considerata la rilevanza di entrambi i limiti di deducibilità previsti dalla norma (70.000,00 euro annui e 10% del reddito complessivo) deve ritenersi che l'erogazione liberale è deducibile fino al minore dei due limiti.

L'importo massimo di 70.000,00 euro vale,

quindi, solo nel caso in cui tale cifra corrisponda o sia inferiore al 10% del reddito complessivo del soggetto erogante (quindi per redditi uguali o superiori a 700.000,00 euro). Nel caso in cui il reddito dell'erogante sia inferiore a 700.000,00 euro il limite che si deve prendere in considerazione è comunque il 10% del reddito medesimo.

Il successivo comma 3 del medesimo articolo 14 dispone espressamente che *“resta ferma la facoltà di applicare le disposizioni di cui all'articolo 100, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni”*.

La disposizione sopra riportata prevede, in sostanza, la facoltà per l'erogante, titolare di reddito d'impresa, di avvalersi, in relazione alle liberalità erogate e in luogo della disposizione prevista dall'articolo 14 in esame, di quella recata dall'articolo 100, comma 2, del TUIR.

In analogia a quanto previsto per la generalità delle erogazioni liberali in favore delle ONLUS, si precisa che anche le erogazioni liberali in esame, al fine di ottenerne la deducibilità, devono essere effettuate avvalendosi di uno dei seguenti sistemi di pagamento: banca, ufficio postale e sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e cioè carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari. Possono costituire oggetto di erogazione liberale anche beni in natura.

Ai fini della rilevazione dei limiti indicati dalla norma si dovrà prendere in considerazione il valore normale del bene, inteso, in via generale e ai sensi dell'articolo 9, comma 3 del TUIR, come il prezzo o il corrispettivo mediamente praticato per i beni della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni vengono erogati e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi.

In sostanza per l'identificazione del valore normale del bene si dovrà fare riferimento al

valore desumibile in modo oggettivo da listini, tariffari, mercuriali o simili.

In relazione alla particolare natura di determinati beni (es. opere d'arte, gioielli, ecc), ove non sia possibile desumerne il valore sulla base di altri criteri oggettivi, gli eroganti potranno ricorrere alla stima di un perito.

In ogni caso il donante avrà cura di acquisire, a comprova delle effettività della donazione e della congruità del valore attribuito al bene oggetto della donazione in natura, in aggiunta alla documentazione attestante il valore normale come sopra determinato (listini, tariffari o mercuriali, perizia, etc...), anche una ricevuta da parte del donatario che contenga la descrizione analitica e dettagliata dei beni donati con l'indicazione dei relativi valori.

### **5. Obblighi contabili (comma 2)**

Il comma 2 dell'articolo 14 del d.l. n. 35 del 2005 dispone che *“costituisce in ogni caso presupposto per l'applicazione delle disposizioni di cui al comma 1 la tenuta, da parte del soggetto che riceve le erogazioni, di scritture contabili atte a rappresentare con completezza e analiticità le operazioni poste in essere nel periodo di gestione, nonché la redazione, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, di un apposito documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria.”*

Dalla disposizione sopra riportata emergono, pertanto, due presupposti (ulteriori rispetto a quelli del comma 1) per la deducibilità delle erogazioni liberali posti a carico del soggetto beneficiario delle erogazioni, il cui inadempimento si riflette però a carico del soggetto erogatore delle liberalità, che perde il beneficio della deduzione fiscale.

I presupposti in argomento sono:

- a) la tenuta di scritture contabili, complete e analitiche, rappresentative dei fatti di gestione;
- b) la redazione, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, di un apposito documento rappresentativo della situazione patrimoniale, economica e finanziaria.

La completezza delle scritture contabili im-

plica che ogni fatto gestionale dell'ente debba essere individuato con precisione, tramite l'indicazione delle necessarie informazioni quali numero d'ordine, data, natura dell'operazione, valore, modalità di versamento, soggetti coinvolti.

L'analiticità delle scritture contabili, inoltre, impone di eseguire le registrazioni singolarmente, senza effettuare alcun raggruppamento. La completezza e l'analiticità delle scritture contabili sono in ogni caso garantite dalla corretta tenuta della contabilità ordinaria ai sensi degli articoli 14 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Con riferimento al presupposto sub b), occorre ricordare che tale documento può assumere forma simile a quella di un vero e proprio bilancio. Ne consegue che il documento richiesto dalla norma, rappresentativo della situazione patrimoniale, economica e finanziaria, potrebbe essere rappresentato da stato patrimoniale e rendiconto gestionale.

Lo stato patrimoniale fornisce una rappresentazione statica del patrimonio dell'ente, distinguendo l'attività istituzionale, accessoria, di raccolta fondi e la gestione del patrimonio finanziario.

Il rendiconto gestionale, che ha invece contenuti e connotati tipici diversi da quelli del conto economico, fornisce evidenza di risultati finanziari e informazioni economiche indicando tipologia e qualità delle risorse, sia in entrata che in uscita.

Per l'ente è comunque auspicabile predisporre anche una relazione sulla gestione che, in mancanza della nota integrativa prevista per i bilanci delle società, potrebbe adempiere ad una funzione esplicativa delle voci di bilancio e fornire ai terzi che hanno a vario titolo rapporti con l'ente (tra i quali utilizzatori dei servizi, sovventori, organi di controllo) informazioni utili relativamente ai risultati, in termini non monetari, e ai riflessi sociali generati dall'attività istituzionale.

La disposizione in oggetto, pertanto, ai fini della deducibilità ivi prevista, stabilisce l'ob-

bligo di tenere una complessa contabilità, nel senso anzidetto, a tutti i soggetti beneficiari di erogazioni liberali sopra specificati, prescindendo dalla loro natura giuridica e dalle loro dimensioni reddituali.

Restano fermi gli ulteriori obblighi contabili previsti da altre disposizioni fiscali a carico delle ONLUS e degli altri soggetti beneficiari delle erogazioni agevolate.

Ovviamente l'obbligo di tenere la contabilità sopra ricordata non vale per l'applicazione delle altre disposizioni intese ad agevolare le erogazioni liberali, quale ad esempio quella recata dall'articolo 15, comma 1, lettera i-bis) del TUIR che prevede una detrazione dall'imposta lorda di un importo pari al 19 per cento, tra l'altro, delle erogazioni liberali in denaro effettuate a favore delle ONLUS per importo non superiore a 4 milioni di lire (2.065,83 euro).

#### **6. Sanzioni (commi 4 e 5)**

Il comma 4 dell'articolo 14 del d.l. n. 35 del 2005 stabilisce che *“qualora nella dichiarazione dei redditi del soggetto erogatore delle liberalità siano esposte indebite deduzioni dall'imponibile, operate in violazione dei presupposti di deducibilità di cui al comma 1, la sanzione di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, è maggiorata del duecento per cento”*.

I presupposti di deducibilità di cui al comma 1 dell'articolo 14 del suddetto decreto, cui fa riferimento il comma 4 dello stesso, sono di due tipi:

- soggettivo, consistente nell'appartenenza dei soggetti beneficiari delle erogazioni alle categorie di enti appartenenti al terzo settore espressamente indicate e, quindi, nell'osservanza da parte dei predetti beneficiari delle rispettive norme che disciplinano i requisiti qualificanti della categoria di appartenenza;
- oggettivo, derivante dal rispetto dei limiti quantitativi alla deducibilità dal reddito delle liberalità erogate.

La sanzione amministrativa di cui all'articolo 1, comma 2, del d.lgs. n. 471 del 1997 può variare dal 100 al 200 per cento della maggiore imposta liquidata in base all'accertamento.

Qualora il soggetto erogatore esponga nella propria dichiarazione dei redditi deduzioni operate in violazione dei presupposti di deducibilità suddetti, la predetta sanzione amministrativa, per effetto della norma recata dal citato articolo 14, comma 4, è maggiorata del 200 per cento.

Detta maggiorazione del 200 per cento non è applicabile in caso di mancato rispetto degli obblighi contabili indicati al paragrafo precedente visto l'espresso richiamo operato dal comma 4 della norma in commento alla *“violazione dei presupposti di deducibilità di cui al comma 1”*.

Il comma 5 dell'articolo 14 in esame prosegue disponendo che *“se la deduzione di cui al comma 1 risulta indebita in ragione della riscontrata insussistenza, in capo all'ente beneficiario dell'erogazione, dei caratteri solidaristici e sociali dichiarati in comunicazioni rivolte al pubblico ovvero rappresentati ai soggetti erogatori delle liberalità, l'ente beneficiario e i suoi amministratori sono obbligati in solido con i soggetti erogatori per le maggiori imposte accertate e per le sanzioni applicate”*.

La norma afferma una responsabilità solidale tra il soggetto erogatore e l'ente beneficiario e i suoi amministratori per le maggiori imposte accertate e per le sanzioni applicate nell'eventualità che si riscontri l'insussistenza dei caratteri solidaristici e sociali che devono caratterizzare l'ente beneficiario dell'erogazione.

Poiché i caratteri solidaristici e sociali sono immanenti nelle tipologie soggettive di beneficiari previste dalla legge in esame, si ritiene che il possesso dei predetti caratteri discenda necessariamente dall'insieme delle disposizioni che ne disciplinano, a presidio proprio dei caratteri solidaristici e sociali, i requisiti soggetti ed oggettivi.

Ai fini della responsabilità solidale del soggetto beneficiario dell'erogazione e dei suoi amministratori è altresì necessario che i predetti

caratteri solidaristici e sociali siano dichiarati in comunicazioni rivolte al pubblico o rappresentati ai soggetti erogatori.

Tale responsabilità solidale si aggiunge ad ogni altra sanzione prevista dalle leggi tributarie.

### **7. Divieto di cumulo (comma 6)**

Il comma 6 dell'articolo 14 in oggetto dispone che *“in relazione alle erogazioni effettuate ai sensi del comma 1 la deducibilità di cui al medesimo comma non può cumularsi con ogni altra agevolazione fiscale prevista a titolo di deduzione o di detrazione di imposta da altre disposizioni di legge”*.

Dal tenore letterale della disposizione sopra riportata si evince, pertanto, che se il soggetto erogatore usufruisce delle deduzioni previste dal comma 1 del citato articolo 14 non potrà usufruire, per analoghe erogazioni effettuate a beneficio dei soggetti indicati nel predetto comma 1, di deduzioni o detrazioni fiscali previste da altre norme agevolative.

Al riguardo, è bene precisare che la non cumulabilità prescinde dall'importo delle liberalità erogate.

Ove, ad esempio, il contribuente eroghi (anche a più beneficiari) liberalità per un valore superiore al limite massimo consentito di 70.000,00 euro, non potrà avvalersi, in relazione alla parte eccedente tale limite, del beneficio della deduzione o detrazione, neppure ai sensi di altre disposizioni di legge.

Come già ricordato al paragrafo 4, l'articolo 14, comma 3, del d.l. n. 35 del 2005 dispone espressamente che *“Resta ferma la facoltà di applicare le disposizioni di cui all'articolo 100, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni”*.

Pertanto, qualora il titolare di reddito d'impresa, in applicazione della richiamata disposizione, effettui liberalità a favore di soggetti indicati sia nel comma 1 dell'articolo 14 del d.l. n. 35 del 2005, sia nell'articolo 100,

comma 2, del TUIR, lo stesso ha la facoltà di applicare, in alternativa, l'una o l'altra disposizione nel rispetto delle relative condizioni.

La lettura logico-sistematica delle due disposizioni in argomento induce a ritenere che la scelta effettuata debba rimanere ferma per tutto il periodo d'imposta.

### **8. Liberalità in favore di enti universitari e di ricerca (comma 7)**

Il comma 7 dell'articolo 14 del decreto legge in esame, al fine di incentivare le liberalità a favore di università ed enti di ricerca incide sulle disposizioni contenute nel TUIR e precisamente sull'articolo 10, comma 1 e sull'articolo 100, comma 2.

**8.1.** In particolare, nell'articolo 10, comma 1, è inserita la lettera l-quater) che introduce una nuova previsione normativa in base alla quale dal reddito complessivo delle persone fisiche si deducono senza limiti di importo, se non sono deducibili nella determinazione delle singole categorie di reddito che concorrono a formarlo, le *“erogazioni liberali in denaro effettuate a favore di università, fondazioni universitarie di cui all'art. 59, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e di istituzioni universitarie pubbliche, degli enti di ricerca pubblici, ovvero degli enti di ricerca vigilati dal Ministero dell'Istruzione, dell'università e della ricerca, ivi compresi l'Istituto superiore di sanità e l'Istituto superiore per la prevenzione e la sicurezza del lavoro, nonché degli enti parco regionali e nazionali”*.

**8.2.** Nell'articolo 100, comma 2, è prevista la sostituzione dell'attuale lettera c).

La nuova formulazione della disposizione amplia l'ambito dei beneficiari delle erogazioni liberali, prevedendo, per i soggetti titolari di reddito d'impresa, la deducibilità dal proprio reddito delle *“erogazioni liberali a favore di università, fondazioni universitarie di cui all'articolo 59, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e di istituzioni universitarie pubbliche, degli*

*enti di ricerca pubblici, delle fondazioni e delle associazioni regolarmente riconosciute a norma del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361, aventi per oggetto statutario lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica, individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, adottato su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze e del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca, ovvero degli enti di ricerca vigilati dal Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca, ivi compresi l'Istituto superiore di sanità e l'Istituto superiore per la prevenzione e la sicurezza del lavoro, nonché degli enti parco regionali e nazionali”.*

Rispetto alla precedente disciplina:

- è stato ampliato l'ambito soggettivo dei beneficiari delle erogazioni liberali (non si tratta più delle sole università e degli istituti di istruzione universitaria);
- è stato eliminato il limite massimo di deducibilità, pari al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato.

Pertanto sono deducibili senza limiti di importo le liberalità erogate a favore dei seguenti soggetti:

- a) università;
- b) fondazioni universitarie ex articolo 59, comma 3 legge 23 dicembre 2000, n. 388, regolamentate con il decreto del Presidente della Repubblica del 24 maggio 2001, n. 254;
- c) istituzioni universitarie pubbliche;
- d) enti di ricerca pubblici;
- e) fondazioni e associazioni regolarmente riconosciute a norma del decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361, aventi per oggetto statutario lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica. Questi enti dovranno essere individuati, però, con apposito decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, adottato su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze e del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca;

- f) enti di ricerca privati, sottoposti a vigilanza da parte del Ministero dell'istruzione e dell'università e della ricerca;
- g) Istituto superiore di sanità (ISS);
- h) Istituto superiore per la prevenzione e la sicurezza del lavoro (ISPESL);
- i) enti parco regionali e nazionali.

Si tratta, in sostanza, delle stesse categorie di soggetti elencate alla lettera l-quater) dell'articolo 10, con l'aggiunta della categoria sub e). Per quanto riguarda le modalità attraverso cui è possibile effettuare le erogazioni liberali si richiamano quelle indicate nel precedente paragrafo 4.

### **9. Trasferimenti agevolati (comma 8)**

Per agevolare i trasferimenti a titolo gratuito, nel successivo comma 8 dell'articolo 14, è previsto che gli atti relativi ai trasferimenti a titolo gratuito a favore di università, fondazioni universitarie di cui all'articolo 59, comma 3, della l. n. 388 del 2000 e di istituzioni universitarie pubbliche, degli enti di ricerca pubblici, ovvero degli enti di ricerca vigilati dal ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca, ivi compresi l'Istituto superiore di sanità e l'Istituto superiore per la prevenzione e la sicurezza del lavoro, nonché degli enti parco regionali e nazionali, “... sono esenti da tasse ed imposte indirette diverse da quella sul valore aggiunto e dai diritti dovuti a qualunque titolo”.

Infine, nella parte finale del citato comma 8, è prevista, altresì, una riduzione, pari al 90 per cento, degli onorari notarili relativi agli atti di donazione effettuati ai sensi del comma 7.

### **10. Entrata in vigore**

Le erogazioni liberali in argomento potranno essere dedotte ai sensi della disposizione recata dall'articolo 14 del d.l. n. 35 del 2005 se effettuate a partire dal 17 marzo 2005, data di entrata in vigore del decreto-legge in esame.

Per quanto riguarda, tuttavia, le erogazioni liberali effettuate a favore di fondazioni e associazioni regolarmente riconosciute aventi per oggetto statutario la tutela, promozione e valorizzazione dei beni di interesse artisti-

co, storico e paesaggistico di cui al d.lgs. n. 42 del 2004, introdotte nella disposizione in argomento con la legge di conversione n. 80 del 2005, le erogazioni medesime potranno essere dedotte se effettuate a decorrere dal 15 maggio 2005, data di entrata in vigore della stessa legge di conversione.

Le erogazioni a favore di associazioni e fondazioni riconosciute che svolgono o promuovono attività di ricerca scientifica, individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, infine, non potranno

essere dedotte se effettuate prima dell'entrata in vigore del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, citato al comma 7 lettera c) dell'articolo 14 in oggetto, da adottarsi su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze e del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca.

Le Direzioni Regionali daranno la massima diffusione al contenuto della presente circolare e vigileranno sull'applicazione della medesima.

## Risoluzione n. 198 del 20 ottobre 2003

*Istanza d'interpello. Erogazioni liberali per progetti culturali. IRPEG. Art. 65, comma 2, lettera c-nonies) del TUIR*

Con l'istanza di interpello di cui all'oggetto concernente l'esatta applicazione dell'art. 65, comma 2, lettera c-nonies) del TUIR, approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917, è stato esposto il seguente

### QUESITO

La parrocchia XY ha chiesto di conoscere se la stessa può essere considerata destinataria delle erogazioni liberali per progetti culturali che danno diritto alla piena deducibilità dal reddito d'impresa ai sensi dell'art. 65, comma 2, lettera c-nonies del TUIR (lettera introdotta dall'art. 38 della legge 21 novembre 2000, n. 342).

In particolare la parrocchia interpellante ha precisato di avere in corso la ristrutturazione della propria casa canonica, che è sottoposta al regime vincolistico previsto dal decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490 e che alcune imprese locali hanno manifestato l'intenzione di effettuare erogazioni liberali in denaro per sostenere tale opera.

### SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La parrocchia istante ritiene di poter rientrare tra i destinatari delle erogazioni liberali che danno diritto alla deduzione prevista dall'art. 65, comma 2, lettera c-nonies del TUIR. Cio' in quanto la parrocchia possiede, secondo l'istante, i requisiti previsti dall'art. 1, lettera c) del decreto del Ministero per i beni e le attività culturali del 3 ottobre 2002, vale a dire:

- 1) è un ente riconosciuto;
- 2) non persegue fini di lucro;
- 3) ha tra i compiti istituzionali quello di salvaguardare il patrimonio

artistico e storico di sua proprietà;  
4) realizza l'intervento su di un bene culturale tutelato ai sensi dell'art. 2 del decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490.

### PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 38 della legge 21 novembre 2000, n. 342, con l'aggiunta della lettera c-nonies) al comma 2 dell'art. 65 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917, ha disciplinato la deducibilità dal reddito d'impresa delle "erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute, per lo svolgimento dei loro compiti istituzionali e per la realizzazione di programmi culturali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo".

Il Ministero per i beni e le attività culturali, prima con il decreto 11 aprile 2001 e successivamente con il decreto 3 ottobre 2002 (le cui disposizioni si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2002), ha individuato i soggetti e le categorie di soggetti beneficiari delle suddette erogazioni liberali, prevedendo altresì gli adempimenti a carico degli interessati.

L'art. 1, comma 1, del citato decreto ministeriale 3 ottobre 2002, ha stabilito che per poter beneficiare delle suddette erogazioni liberali i soggetti o categorie di soggetti, ivi espressamente elencati, devono rispettare le seguenti condizioni:

- 1) non devono perseguire fini di lucro ed il proprio atto costitutivo o statuto devono prevedere lo svolgimento di compiti istitu-

- zionali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo;
- 2) devono effettivamente svolgere attività di realizzazione di programmi culturali nei settori citati.

In particolare, per “finalità” e “attività” nel settore dei beni culturali, l’art. 3, comma 1, del medesimo decreto 3 ottobre 2002, ha stabilito che “*si intendono tutte le attività di tutela, conservazione, promozione, gestione e valorizzazione dei beni culturali e le attività culturali, come definite dagli articoli 148 e successivi del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 112, nonché dal decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490, ed inoltre le attività di cui all’art. 6, comma 2, del decreto legislativo 20 ottobre 1998, n. 368*”.

Si fa presente che il richiamato art. 148 del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 112, alla lettera f) definisce “attività culturali” “quelle rivolte a formare e diffondere espressioni della cultura e dell’arte” e alla lettera g) definisce come “promozione” “ogni attività diretta a suscitare e a sostenere le attività culturali”.

Tutto ciò premesso questa Agenzia, acquisito al riguardo il parere del Ministero per i beni e le attività culturali, osserva quanto segue.

Preliminarmente si condividono le osservazioni dell’istante relative al riconoscimento della personalità giuridica in capo alle Parrocchie.

L’art. 29 della legge 20 maggio 1985, n. 222 stabilisce, infatti, che le Parrocchie “*acquistano la personalità giuridica civile dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto del Ministro dell’Interno che conferisce alle singole diocesi e parrocchie le qualifiche di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto*”.

Non si possono, invece, condividere le considerazioni effettuate in ordine alla riconducibilità tra i compiti istituzionali dell’attività di realizzazione di programmi culturali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo da parte delle Parrocchie in base all’interpretazione, adottata dall’istante, dell’articolo 12 dell’accordo di revisione del Concordato tra la Santa Sede e la Repubblica Italiana (legge 25 marzo 1985, n. 121).

Tale articolo stabilisce solo la collaborazione tra i due Stati Sovrani per la tutela del patrimonio storico ed artistico di proprietà di enti ed isti-

tuzioni ecclesiastiche, ribadita nell’intesa del 13 settembre 1996 tra il Ministro per i beni culturali e ambientali e il Presidente della Conferenza episcopale italiana al fine di armonizzare l’applicazione della legge italiana in materia di tutela con le esigenze di carattere religioso del titolare del bene.

In particolare il Ministero per i beni e le attività culturali ha evidenziato, nel citato parere, che non può essere accolta la motivazione secondo la quale la sottoposizione a vincoli per gli interventi di tutela e conservazione della maggior parte del patrimonio mobiliare ed immobiliare delle Parrocchie costituisca per queste ultime il requisito dello svolgimento di attività nel settore, in quanto tale interpretazione amplierebbe la categoria dei possibili beneficiari a tutti coloro che sono semplicemente titolari di diritti reali sui beni soggetti ai vincoli medesimi.

Lo stesso Ministero ha ritenuto, inoltre, che gli scopi religiosi, di grande contenuto morale e sociale, perseguiti dalle Parrocchie non possano farsi rientrare nelle attività di tutela, conservazione, promozione, gestione e valorizzazione dei beni e delle attività culturali così come definite dall’articolo 148 e successivi del decreto legislativo n. 112 del 1998, ne’ tanto meno dal decreto legislativo n. 490 del 1999 e dall’articolo 6, comma 2, del decreto legislativo n. 368 del 1998.

In conclusione le erogazioni liberali effettuate dalle imprese per sostenere le opere di restauro e conservazione della casa canonica non sono deducibili dal reddito d’impresa ai sensi dell’art. 65, comma 2, lettera c-nonies) del TUIR, poiché la Parrocchia istante non può essere ricondotta tra i soggetti beneficiari ivi espressamente indicati; ciò in quanto non rientra tra i compiti istituzionali della stessa lo svolgimento di attività e realizzazione di programmi nel settore dei beni culturali, come previsto dall’art. 1, comma 1 del decreto del Ministero per i beni e le attività culturali 3 ottobre 2002.

La risposta di cui alla presente risoluzione, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell’articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

## Risoluzione n. 42 del 5 aprile 2005

*Istanza d'interpello. Art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212. Fondazione X di ..... Erogazioni liberali a parrocchie. Art. 147 e art. 15, comma 1, lettera h) del TUIR*

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 147 e dell'art. 15, comma 1, lettera h) del TUIR, è stato esposto il seguente

### QUESITO

La Fondazione X di ..... effettua periodiche erogazioni liberali in favore di vari organismi operanti nel settore "non profit" e di istituzioni religiose.

In particolare la Fondazione effettua erogazioni liberali a favore di parrocchie, riconosciute ai sensi della legge 20 maggio 1985, n. 222, per la realizzazione di restauri, manutenzioni e opere di protezione di beni mobili e immobili (chiese, campanili, dipinti, sculture, arredi sacri, strumenti musicali) sottoposti al regime vincolistico previsto dal Decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42 (i precedenti riferimenti normativi sono costituiti dalla L. 1° giugno 1939, n. 1089 e dal D.Lgs. 29 ottobre 1999, n. 490).

Quanto sopra rappresentato la Fondazione chiede se dette erogazioni liberali costituiscano o meno oneri detraibili dall'imposta lorda dovuta dalla Fondazione.

### SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istituto interpellante si qualifica come "fondazione bancaria" ex articolo 1 del D.Lgs. 17/05/1999, n. 153 e conseguentemente come "ente non commerciale" ai sensi dell'articolo 12 del medesimo decreto e dell'articolo 73, comma 1, lettera c), del TUIR.

All'interno del titolo II, capo III, del TUIR, relativo agli enti non commerciali, l'articolo 147 del TUIR consente di detrarre dall'impo-

sta lorda un importo pari al 19% degli oneri indicati alla lettera h) dell'articolo 15 del medesimo testo unico.

Quest'ultima norma ha ad oggetto le erogazioni liberali in denaro a favore, tra gli altri, di enti o istituzioni pubbliche o di fondazioni ed associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro, che svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale ed artistico. Tali erogazioni devono essere effettuate per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose indicate nell'articolo 1 della L. 01/06/1939, n. 1089.

Nella specifica fattispecie la Fondazione osserva che le parrocchie:

- 1) sono enti riconosciuti;
- 2) non perseguono fini di lucro;
- 3) promuovono attività di rilevante valore culturale ed artistico;
- 4) realizzano interventi su beni culturali tutelati ai sensi del D.Lgs. 22/01/2004, n. 41.

Posto che i requisiti sub punti 2) e 4) si ritengono direttamente soddisfatti sulla base di quanto precisato in premessa, la Fondazione osserva che il requisito di cui al punto 1) viene rispettato giusta la previsione dell'articolo 29 della L. 222/85, secondo il quale le parrocchie "acquistano la personalità giuridica civile dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto del Ministero dell'Interno che conferisce alle singole diocesi e parrocchie la qualifica di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto".

In merito poi al requisito evidenziato al punto 3), la Fondazione fa presente che per "attività" nel settore dei beni culturali devono intendersi, giusta la previsione di cui all'articolo

3 del D.M. Beni Culturali 03/10/2002, “*tutte le attività di tutela, conservazione, promozione, gestione e valorizzazione dei beni culturali e le attività culturali, come definite dagli articoli 148 e successivi del D.Lgs. 31/03/1998, n. 112, nonché dal D.Lgs. 29/10/1999, n. 490*”.

Il richiamato articolo 148 definisce attività culturali “*quelle rivolte a formare e diffondere espressioni della cultura e dell’arte*” (lettera f) e promozione “*ogni attività diretta a suscitare e a sostenere le attività culturali*” (lettera g).

Ritiene quindi la Fondazione di poter detrarre dall’imposta lorda, nella misura del 19%, le erogazioni liberali effettuate nei confronti delle parrocchie.

## PARERE DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE

Premesso che ai sensi dell’art. 12, comma 1, del decreto legislativo 17 maggio 1999, n. 153, “*le fondazioni che hanno adeguato gli statuti alle disposizioni del titolo I si considerano enti non commerciali ...*” si fa presente quanto segue.

L’articolo 147 del TUIR, collocato nel Capo III, relativo agli enti non commerciali residenti, stabilisce che: “*dall’imposta lorda si detrae, fino alla concorrenza del suo ammontare, un importo pari al 19 per cento degli oneri indicati alle lettere a), g), h), h-bis), i), i-bis) e i-quater) del comma 1 dell’articolo 15...*”.

In particolare la lettera h) dell’art. 15 del TUIR fa riferimento alle “*erogazioni liberali in denaro effettuate a favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di comitati organizzatori appositamente istituiti con decreto del Ministro per i beni e le attività culturali, di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro, che svolgono e promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale ed artistico o che organizzano e realizzano attività culturali, effettuate in base ad apposita convenzione, per l’acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose indicate nell’art. 1 della L. 1° giugno 1939, n. 1089, e nel DPR 30 settembre 1963,*

*n. 1409, ivi comprese le erogazioni effettuate per l’organizzazione in Italia e all’estero di mostre e di esposizioni di rilevante interesse scientifico-culturale delle cose anzidette, e per gli studi e le ricerche eventualmente a tal fine necessari, nonché per ogni altra manifestazione di rilevante interesse scientifico-culturale anche ai fini didattico promozionali, ivi compresi gli studi, le ricerche, la documentazione e la catalogazione, e le pubblicazioni relative ai beni culturali. Le iniziative culturali devono essere autorizzate, previo parere del competente comitato di settore del Consiglio nazionale per i beni culturali e ambientali, dal Ministero per i beni e le attività culturali, che deve approvare la previsione di spesa e il conto consuntivo...*”.

Gli enti non commerciali, ivi comprese le fondazioni bancarie, possono pertanto fruire della detrazione dall’imposta lorda di un importo pari al 19 per cento delle erogazioni liberali effettuate a favore dei soggetti e per le attività e iniziative culturali espressamente previste nella riportata disposizione.

Tra i soggetti beneficiari delle suddette erogazioni si ritiene, anche sulla base dell’autorevole parere espresso in materia dal Consiglio di Stato (parere n. 66 del 31 gennaio 1989), che possano essere ricondotte anche le parrocchie in quanto:

1. sono enti riconosciuti. L’art. 29 della legge 20 maggio 1985, n. 222 stabilisce, infatti, che le Parrocchie “*acquistano la personalità giuridica civile dalla data di pubblicazione nella Gazzetta ufficiale del decreto del Ministro dell’interno che conferisce alle singole diocesi e parrocchie la qualifica di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto*”;
2. non perseguono fini di lucro;
3. realizzano interventi su beni culturali tutelati ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 41, recante il Codice dei beni culturali e del paesaggio. Al riguardo si evidenzia che l’assenza di finalità istituzionali nel settore dei beni culturali non preclude alle parrocchie di essere destinatarie delle erogazioni agevolate previste dalla disposizione in esame, in quanto la stessa non pone tale condizione (diversamente per le

erogazioni di cui all'art. 100, comma 2, lettera m) del TUIR lo svolgimento di compiti istituzionali nel settore dei beni culturali è stato espressamente stabilito dal decreto del Ministero per i beni e le attività culturali del 3 ottobre 2002 - vedasi al riguardo la risoluzione n. 198/E del 20 ottobre 2003).

In ordine alle modalità secondo cui devono essere effettuate le suddette erogazioni al fine della detraibilità, in particolare in ordine al significato da attribuire all'inciso "*effettuate in base ad apposita convenzione*" contenuto nella norma sopra riportata, si è provveduto ad acquisire il parere del Ministero per i beni e le attività culturali.

Detto Ministero ha precisato che le erogazioni liberali previste dal richiamato art. 15, comma 1, lettera h) del TUIR devono essere regolate mediante convenzione.

Premesso che - a seguito dell'abrogazione disposta dall'art. 4 della legge 12 luglio 1999, n. 237 - è stata soppressa la peculiare procedura prevista dall'art. 2 della legge 8 ottobre 1997, n. 352, che aveva reso la "convenzione" di cui all'art. 15, comma 1, lettera h) del TUIR, contratto trilaterale, coinvolgendo necessariamente soggetto erogatore, soggetto beneficiario e attuatore dell'iniziativa culturale e soggetto pubblico preposto all'autorizzazione e al controllo dell'iniziativa stessa, il Ministero

per i beni e le attività culturali ha precisato che la convenzione deve essere stipulata solo tra il soggetto erogatore ed il beneficiario attuatore dell'iniziativa culturale. Al Ministero è stato mantenuto il ruolo di controllore istituzionale dell'iniziativa predetta, sia in fase di progettazione e preventivazione della relativa spesa (che, per espressa previsione normativa deve essere previamente autorizzata), sia in fase di consuntivo (anch'esso da verificare ed approvare espressamente).

Affinché l'erogazione liberale possa dar luogo alla detrazione prevista dalla legge è necessario, altresì, che essa sia effettuata in favore di iniziative o attività che abbiano già acquisito l'autorizzazione del Ministero per i beni e le attività culturali con l'approvazione, almeno, del preventivo di spesa, in mancanza della quale, secondo lo stesso Ministero, appare difficile poter qualificare dette attività come iniziative culturali utili ai fini dello sgravio stesso.

La competenza in ordine all'autorizzazione di cui s'è detto spetta, in base all'assetto organizzativo vigente, alla Soprintendenza di settore. La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

## Risoluzione n. 133 del 14 giugno 2007

*Istanza d'interpello. Parrocchia Alfa. Erogazioni liberali. Art. 15, comma 1, lettera h) e art. 100, comma 2, lettera f) del TUIR.*

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 15, comma 1, lettera h) e art. 100, comma 2, lettera f) del TUIR è stato esposto il seguente

### QUESITO

La Parrocchia Alfa - ente civilmente riconosciuto con decreto del Ministero dell'Interno ed iscritto nel registro delle Persone Giuridiche del Tribunale - ha in corso lavori di restauro e risanamento conservativo della chiesa e delle sue pertinenze per i quali ha presentato denuncia di inizio attività approvata dagli Uffici comunali e dalla Soprintendenza per i beni architettonici e per il paesaggio per le province di x,xx,xy.

La Parrocchia istante riferisce che gli immobili oggetto di restauro e risanamento conservativo sono sottoposti al regime vincolistico previsto dal decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, recante il Codice dei beni culturali e del paesaggio.

Ciò premesso, l'istante chiede di conoscere:

- 1) se le erogazioni liberali effettuate al fine di sostenere gli anzidetti lavori di restauro e risanamento conservativo della chiesa e delle sue pertinenze possano essere detratte dall'imposta lorda per un importo pari al 19 per cento delle stesse, ai sensi dell'art. 15, comma 1, lettera h), del TUIR, se effettuate da persone fisiche e se le stesse erogazioni possano essere dedotte dal reddito d'impresa ai sensi dell'art. 100, comma 2, lett. f), dello stesso TUIR, se effettuate da imprese;
- 2) quali sono le modalità di effettuazione delle suddette erogazioni liberali;
- 3) quali sono i contenuti che deve avere la "convenzione" in base alla quale vengono

effettuate le erogazioni liberali previste dall'art. 15, comma 1, lettera h), del TUIR e le modalità di controllo sulle erogazioni effettuate ai sensi dell'articolo 100, comma 2, lettera f) del TUIR.

### SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'INTERPELLANTE

L'interpellante, in relazione ai quesiti esposti, prospetta le seguenti soluzioni interpretative.

#### 1) Detraibilità e deducibilità delle erogazioni liberali

Per quanto riguarda il primo quesito, la Parrocchia Alfa istante ritiene che le erogazioni liberali fatte in suo favore a sostegno dei lavori di restauro e risanamento conservativo della chiesa e delle sue pertinenze – immobili sottoposti al regime vincolistico previsto dal decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42 – possano costituire onere detraibile ai sensi dell'art. 15, lettera h), se effettuate da persone fisiche, nonché essere dedotte ai sensi dell'art. 100, comma 2, lettera f) del TUIR, se effettuate da imprese. Al riguardo l'istante evidenzia che nella risoluzione n. 42/E del 5 aprile 2005 è stato precisato che gli enti non commerciali possono usufruire della detrazione prevista dall'art. 147 del TUIR, per erogazioni liberali a favore di parrocchie che realizzino interventi sui beni culturali tutelati ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42.

#### 2) Modalità di effettuazione delle erogazioni.

In relazione al secondo quesito l'istante ritiene che le erogazioni a favore della Parrocchia possano essere effettuate in qualsiasi forma e che ai fini della prova dell'avvenuta erogazio-

ne costituisca valido elemento la sola ricevuta emessa dalla stessa Parrocchia recante i dati anagrafici dell'erogante, i dati relativi alle autorizzazioni legate al progetto di restauro e il richiamo agli articoli del TUIR recanti le disposizioni agevolative di cui gli eroganti intendono avvalersi.

### 3) **Contenuto della convenzione.**

Relativamente all'ultimo quesito l'interpellante ritiene che la "convenzione", in base alla quale vengono effettuate le erogazioni previste dall'art. 15, comma 1, lettera h), del TUIR, debba consistere non in un atto trilaterale ma in un atto bilaterale coinvolgente solo il soggetto erogatore e il beneficiario delle liberalità e non anche il soggetto pubblico preposto all'autorizzazione. In sostanza, secondo l'interpellante, la convenzione deve costituire esclusivamente l'impegno, da parte della Parrocchia, di utilizzare i fondi ricevuti allo scopo di realizzare le opere edilizie autorizzate dalla Soprintendenza regionale.

## **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

### 1) **Detraibilità e deducibilità delle erogazioni liberali**

L'art. 15 del TUIR, inserito nel Titolo I dello stesso testo unico, relativo all'imposta sul reddito delle persone fisiche, reca l'elencazione di una serie di oneri che le persone fisiche possono detrarre dall'imposta lorda per un importo pari al 19 per cento degli stessi.

In particolare, in forza della lettera h) del medesimo art. 15, le persone fisiche possono detrarre dall'imposta lorda *"le erogazioni liberali in denaro effettuate a favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di comitati organizzatori appositamente istituiti con decreto del Ministro per i beni e le attività culturali, di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro, che svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico o che organizzano e realizzano attività culturali, effettuate in base ad apposita conven-*

*zione, per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose indicate nell'art. 1 della legge 1° giugno 1939, n. 1089, e nel DPR 30 settembre 1963, n. 1409..."*.

Della stessa detrazione possono fruire, come precisato nella risoluzione n. 42/E del 5 aprile 2005, anche gli enti non commerciali in virtù del rinvio che l'art. 147 del TUIR opera al medesimo art. 15, comma 1, lettera h) del TUIR. Per quanto riguarda le imprese, l'art. 100 del TUIR prevede la deducibilità dal reddito d'impresa di una serie di oneri tra i quali alla lettera f) del comma 2 sono espressamente menzionate *"le erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico, effettuate per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose indicate nell'art. 2 del D.Lgs. 29 ottobre 1999, n. 490 e nel DPR 30 settembre 1963, n. 1409..."*. La disposizione recata dall'art. 100, comma 2, lettera f) del TUIR ripropone in sostanza, a favore delle imprese, quella recata dall'art. 15, lettera h) del TUIR.

Tra i soggetti destinatari delle erogazioni liberali previste dall'art. 100, comma 2, lettera f) del TUIR si ritiene che possano essere ricomprese anche le parrocchie sulla base delle stesse considerazioni formulate nella risoluzione n. 42/E del 5 aprile 2005, in relazione alle erogazioni liberali previste dall'art. 15, comma 1, lettera h) del TUIR, a cui fa rinvio l'art. 147 del medesimo TUIR.

Si ricorda che nell'anzidetta risoluzione è stato precisato, anche sulla base del parere espresso in materia dal Consiglio di Stato (parere n. 66 del 31 gennaio 1989), che tra i soggetti beneficiari delle suddette erogazioni liberali, possono essere ricondotte anche le parrocchie qualora realizzino, nel rispetto delle condizioni previste dalla disposizione sopra riportata, interventi su beni culturali tutelati ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, recante il Codice dei beni culturali e del paesaggio, in quanto:

1) sono enti riconosciuti. L'art. 29 della legge 20 maggio 1985, n. 222, stabilisce, infatti, che le Parrocchie *“acquistano la personalità giuridica civile dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto del Ministro dell'interno che conferisce alle singole diocesi e parrocchie la qualifica di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto”*;

2) non perseguono fini di lucro.

Le imprese, pertanto - al pari delle persone fisiche e degli enti non commerciali che si avvalgono rispettivamente delle disposizioni recate dall'art. 15, comma 1, lettera h) e dall'art. 147 del TUIR - per le erogazioni liberali a favore delle parrocchie che realizzano interventi su beni culturali tutelati ai sensi del richiamato decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42 possono avvalersi della disposizione recata dal citato art. 100, comma 2, lettera f) del TUIR, nel rispetto delle condizioni ivi previste.

## **2) Modalità di effettuazione delle erogazioni liberali**

Per quanto riguarda le modalità di effettuazione delle erogazioni liberali in argomento, si precisa che le stesse - analogamente alle erogazioni liberali a favore delle ONLUS e delle erogazioni liberali previste dall'art. 14 del decretolegge 14 marzo 2005, n. 35, convertito con modificazioni dalla legge 14 maggio 2005, n. 80 (si veda al riguardo la circolare n. 39/E del 19 agosto 2005, paragrafo 4) - devono essere effettuate avvalendosi di uno dei seguenti sistemi di pagamento:

- banca;
- ufficio postale;
- sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e cioè carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari.

## **3) Contenuto della convenzione**

Per quanto riguarda la *“convenzione”*, in base alla quale devono essere effettuate le erogazioni previste dall'art. 15, comma 1, lettera h), del TUIR, già nella richiamata risoluzione n. 42/E del 2005, è stato precisato, sulla base delle indicazioni del Ministero per i beni e le

attività culturali competente sulla specifica materia, che la stessa deve essere stipulata tra il soggetto erogatore ed il beneficiario attuatore dell'iniziativa culturale.

Lo stesso Ministero per i beni e le attività culturali - al quale la norma affida il ruolo di controllore istituzionale dell'iniziativa, sia in fase di progettazione e preventivazione della relativa spesa (che per espressa previsione normativa deve essere previamente autorizzata) sia in fase di consuntivo (anch'esso da verificare ed approvare espressamente) - con circolare n. 183 del 22 dicembre 2005, ha altresì precisato che *“la convenzione deve essere stipulata in forma scritta ai sensi di quanto previsto dall'art. 17 del R.D. 18 novembre 1923, n. 2440, tra il soggetto erogatore ed il beneficiario attuatore dell'iniziativa culturale, se uno dei soggetti in causa è un'amministrazione pubblica, un ente o un'istituzione pubblica e dovrà essere corredata da un progetto nel quale siano specificati i costi complessivi, le fonti di finanziamento nelle quali rientrano anche le liberalità, l'avvenuto versamento delle somme erogate ed i tempi di attuazione dell'iniziativa. Se trattasi invece di persone giuridiche private senza scopo di lucro e persone fisiche, dovrà essere stipulato un accordo scritto comprovante la volontà di voler realizzare l'iniziativa culturale e di voler contribuire al sostegno finanziario della medesima beneficiando degli sgravi fiscali connessi, corredata dalla documentazione sopraccitata”*.

Si fa presente che da ultimo, con la circolare n. 38 del 19 febbraio 2007, a cui si fa rinvio, il Ministero per i beni e le attività culturali ha fornito chiarimenti sulle modalità procedurali da seguire per il rilascio delle autorizzazioni e dei pareri dei competenti comitati di settore del Consiglio superiore per i beni culturali e paesaggistici, previsti dall'art. 15, comma 1, lettera h) del TUIR, incentrando sugli organi territoriali periferici dello stesso Ministero le relative competenze.

Infine, circa le modalità di controllo sulle erogazioni effettuate ai sensi della disposizione recata dall'articolo 100, comma 2, lettera f)

del TUIR, si precisa che la medesima disposizione attribuisce al Ministero per i beni e le attività culturali l'obbligo di controllare l'impiego delle erogazioni liberali ivi previste e che le erogazioni liberali non integralmente utilizzate nei termini assegnati, ovvero utilizzate non in conformità alla destinazione, affluiscono nella loro totalità, all'entrata dello Stato.

Si fa presente, inoltre, sulla base delle precisazioni fornite al riguardo dallo stesso Ministero per i beni e le attività culturali, che per le erogazioni liberali effettuate ai sensi dell'art. 100, comma 2, lettera f) del TUIR, la norma non prevede che debba essere redatta un'apposita convenzione. In ogni caso, precisa il Ministero per i beni e le attività culturali, in luogo della convenzione, dovrà essere presentato dal soggetto erogatore alle Soprintendenze di settore competenti, in allegato ad apposita istanza, un dettagliato progetto dell'iniziativa culturale che si intende sostenere finanziariamente, completo di tutti i dati relativi alle previsioni di spesa.

Il Ministero per i beni e le attività culturali ha, infine, precisato che gli interventi sui beni per i quali è intervenuta la verifica dell'interesse culturale, soggetti ad autorizzazione da parte del Ministero, per il tramite delle Soprintendenze di settore competenti, sono quelli previsti dall'art. 21 e seguenti del Codice dei beni culturali e del paesaggio, nei quali rientra tra l'altro l'esecuzione di opere e lavori di qualunque genere, anche qualora la stessa venga finanziata, in tutto o in parte, mediante erogazioni liberali.

Per quanto riguarda, invece, le mostre, le esposizioni, gli studi e le ricerche, finanziate mediante erogazioni liberali, il Ministero per i beni e le attività culturali ha precisato che l'autorizzazione dello stesso Ministero deve essere resa ai sensi di quanto disposto dall'art. 100, comma 2, lettera f) del TUIR.

La risposta di cui al presente interpello, sollecitata con istanza presentata dalla Direzione Regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'art. 4, comma 1, ultimo periodo, del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209.



**a) Deducibilità ex art. 100, comma 2, lettera f) del TUIR.**

Ad avviso dell'interpellante, l'Associazione DELTA, associazione senza fine di lucro, una volta ottenuta la personalità giuridica, presenta tutti i requisiti per essere ricompresa tra i soggetti destinatari delle erogazioni liberali deducibili ai sensi dell'art. 100, comma 2, lettera f), del TUIR. In particolare, l'istante ritiene che, ai fini della deducibilità, sia sufficiente che l'Associazione destinataria dell'erogazione svolga "la semplice attività di promozione di attività culturali" attraverso un'attività di supporto organizzativo e finanziario ad un ente che svolge in via autonoma e diretta attività di rilevante interesse culturale. Nel caso di specie, pertanto, l'attività di "promozione" di attività culturale si identificherebbe con l'attività di supporto, prevalentemente finanziario, resa ad un altro ente che organizza mostre ed esposizioni di rilevante interesse culturale.

**b) Deducibilità ex art. 14, comma 1, del D.L. 14 marzo 2005, n. 35**

La ALFA S.p.A ritiene che l'Associazione DELTA, successivamente al riconoscimento della personalità giuridica, possa essere ricondotta tra i soggetti beneficiari delle erogazioni liberali previste dall'art. 14 del D.L. 14 marzo 2005, n. 35. Secondo l'interpellante, infatti, l'Associazione, che persegue statutariamente "la tutela, la promozione e la valorizzazione di beni di interesse artistico, storico e paesaggistico di cui al D.Lgs 42/04", svolgerebbe in concreto attività di "valorizzazione" culturale, mettendo a disposizione della Fondazione DELTA sia competenze tecniche, sia e soprattutto risorse finanziarie, attraverso le erogazioni liberali dei propri associati.

**Ipotesi 2 - Erogazioni liberali effettuate all'Associazione DELTA quale mandataria con rappresentanza della Fondazione DELTA**

L'interpellante ritiene che anche le erogazioni liberali effettuate a favore dell'Associazione DELTA quale mandataria con rappresentanza della Fondazione DELTA possano essere dedotte sia sulla base dell'art. 100, comma 2,

lettera f) del TUIR, sia sulla base dell'art. 14, comma 1, del D.L. n. 35 del 2005.

Ad avviso dell'istante, infatti, dalla lettura delle norme non emergerebbe alcun elemento da cui desumere l'impossibilità di far transitare le risorse finanziarie da un soggetto che funga da veicolo "collettore" delle risorse. La società istante ritiene quindi possibile considerare l'erogazione liberale come effettuata direttamente nei confronti della Fondazione, nonostante le somme siano materialmente erogate ed accreditate all'Associazione mandataria.

In questa ipotesi i requisiti soggettivi ed oggettivi previsti dall'art. 100, comma 2, lettera f), del TUIR e dell'art. 14 del D.L. n. 35 del 2005 dovrebbero essere verificati solo in capo alla Fondazione.

A tal fine l'interpellante ritiene che la Fondazione DELTA, ancorché si qualifichi come ente commerciale, possa essere ricompresa tra i soggetti destinatari delle erogazioni liberali previste dall'art. 100, comma 2, lettera f), del TUIR e dall'art. 14, comma 1, del D.L. n. 35 del 2005, in quanto la stessa, per espressa previsione statutaria, non ha scopo di lucro e svolge attività di promozione e valorizzazione dei beni di interesse storico e artistico. In particolare l'interpellante osserva che l'art. 100, comma 2, lettera f), del TUIR richiede espressamente che l'ente sia senza scopo di lucro, senza fare alcun riferimento alla natura commerciale o non commerciale dell'ente beneficiario.

**PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Si osserva preliminarmente che in entrambe le soluzioni prospettate destinataria delle erogazioni liberali è l'Associazione, alla quale le stesse vengono materialmente accreditate.

Nella prima ipotesi l'Associazione riceve in proprio le somme erogate e ne è la destinataria finale, mentre manca un vincolo giuridico per il successivo trasferimento delle somme alla Fondazione alla quale, come risulta dall'istanza di interpello, i fondi vengono trasferiti dalla stessa Associazione a titolo di liberalità.

Nella seconda soluzione prospettata dall'in-

terpellante viene ipotizzato, invece, un contratto di mandato con rappresentanza, avente ad oggetto l'attività di raccolta di risorse finanziarie da parte dell'Associazione tra i propri associati in nome e per conto della Fondazione mandante. Le somme materialmente versate all'Associazione verrebbero da questa girate alla Fondazione in forza del contratto di mandato con rappresentanza.

Quanto sopra premesso, in relazione a ciascuna ipotesi rappresentata, si formulano le seguenti osservazioni.

### **Ipotesi 1) - Erogazioni liberali effettuate all'Associazione DELTA.**

Al fine di verificare la deducibilità delle erogazioni liberali effettuate dalla ALFA S.p.A. direttamente all'Associazione DELTA, occorre accertare se sussistono in capo all'Associazione stessa, in quanto beneficiaria finale delle somme erogate, i requisiti previsti dall'art. 100, comma 2, lettera f), del TUIR e dall'art. 14, comma 1, del D.L. n. 35 del 2005.

#### **a) Art. 100, comma 2, lettera f), del TUIR.**

L'art. 100 del TUIR, al comma 2, lettera f), prevede la deducibilità dal reddito d'impresa delle *“erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico, effettuate per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose indicate nell'art. 2 del D.Lgs. 29 ottobre 1999, n. 490 e nel DPR 30 settembre 1963, n. 1409, ivi comprese le erogazioni effettuate per l'organizzazione di mostre e di esposizioni, che siano di rilevante interesse scientifico o culturale, delle cose anzidette, e per gli studi e le ricerche eventualmente a tal fine necessari...”*

Possono, pertanto, beneficiare della predetta deduzione fiscale, senza alcun limite, i soggetti titolari di reddito d'impresa per le erogazioni liberali da essi effettuate a favore dei soggetti e per le attività ed iniziative culturali espressamente previste nella riportata disposizione.

I soggetti destinatari delle suddette erogazioni sono, oltre ai soggetti pubblici – Stato, enti o istituzioni pubbliche –, le fondazioni e le associazioni di diritto privato a condizione che queste ultime siano in possesso dei seguenti requisiti:

- 1) devono avere la personalità giuridica;
- 2) non devono avere scopo di lucro;
- 3) devono svolgere o promuovere attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale ed artistico.

La deducibilità delle erogazioni liberali a soggetti privati è, pertanto, ammessa, diversamente da quanto previsto per quelle destinate ad enti ed istituzioni pubbliche per i quali è sufficiente la natura di soggetto pubblico, subordinatamente alla verifica in capo agli stessi dei requisiti sopra elencati che costituiscono i presupposti soggettivi di applicazione del beneficio in capo all'erogante.

L'art. 100, comma 2, lett. f), del TUIR subordina la deducibilità delle erogazioni in argomento ad un ulteriore requisito di carattere oggettivo, in base al quale non è sufficiente che le somme ammesse in deduzione siano erogate in favore dello Stato e degli enti o delle istituzioni pubbliche nonché delle fondazioni o associazioni che presentino i requisiti sopra richiamati, ma è necessario, altresì, che le stesse siano specificatamente effettuate per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose indicate attualmente nell'art. 2 del decreto legislativo n. 42 del 2004, o per l'organizzazione di mostre e di esposizioni che siano di rilevante interesse scientifico o culturale, delle cose anzidette, e per gli studi e le ricerche eventualmente a tal fine necessari.

Quanto sopra rappresentato si osserva che, nel caso di specie, poiché le erogazioni liberali effettuate dalla ALFA S.p.A. hanno come destinataria l'Associazione DELTA che si limita a fornire il proprio sostegno principalmente finanziario alla Fondazione DELTA, non si realizzano i requisiti soggettivi ed oggettivo richiesti dalla norma.

Sotto il profilo soggettivo, l'Associazione non beneficia dell'erogazione nello svolgimento o

nella promozione di attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante interesse culturale, ma come soggetto collettore di risorse finanziarie. La successiva destinazione delle risorse raccolte, che rientra nella sola disponibilità dell'Associazione, costituisce un evento futuro, che non si evidenzia giuridicamente al momento dell'effettuazione dell'erogazione da parte della società istante. Si tratta in sostanza di due rapporti distinti, il primo tra la società istante e l'Associazione e l'altro tra detta Associazione e la Fondazione, che hanno autonomo oggetto e finalità.

Riguardo all'aspetto oggettivo, la destinazione delle somme erogate alle finalità espressamente stabilite dalla norma (acquisto, manutenzione, protezione o restauro delle cose indicate attualmente nell'art. 2 del decreto legislativo n. 42 del 2004, organizzazione di mostre e di esposizioni che siano di rilevante interesse scientifico o culturale, e studi e ricerche eventualmente a tal fine necessari) esula dal rapporto tra la società erogante e l'Associazione beneficiaria delle somme erogate per emergere solo nel successivo rapporto tra la stessa Associazione e la Fondazione, estraneo all'originario erogatore. L'Associazione da destinataria della liberalità diventerà così essa stessa il soggetto erogatore a favore della Fondazione che realizzerà gli eventi di interesse culturale.

Si evidenzia, peraltro, che l'art. 100, comma 2, lettera f) del TUIR in esame prevede un'apposita procedura attraverso la quale "il Ministero per i beni culturali e ambientali (ora Ministero per i beni e le attività culturali) stabilisce i tempi necessari affinché le erogazioni fatte a favore delle associazioni legalmente riconosciute, delle istituzioni e delle fondazioni siano utilizzate per gli scopi preindicati, e controlla l'impiego delle erogazioni stesse".

Dette previsioni confermano, anche sotto il profilo procedurale, la necessità di riferire le erogazioni liberali al soggetto che realizza direttamente le attività culturali incentivate dalla norma.

Sulla base delle osservazioni svolte si ritiene

che non possano essere ammesse in deduzione ai sensi dell'art. 100, comma 2, lett. f), del TUIR le somme erogate dalla società istante all'Associazione DELTA nei termini sopra indicati.

**b) Art. 14, comma 1, del decreto-legge 14 marzo 2005, n. 35, convertito con modificazioni, dalla legge 14 maggio 2005, n. 80.**

L'art. 14, comma 1, del decreto legge 14 marzo 2005, n. 35, convertito con modificazioni dalla legge 14 maggio 2005, n. 80, stabilisce che "le liberalità in denaro o in natura erogate da persone fisiche o da enti soggetti all'imposta sul reddito delle società in favore di organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10, commi 1, 8 e 9, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, nonché quelle erogate in favore di associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale previsto dall'articolo 7, commi 1 e 2, della legge 7 dicembre 2000, n. 383, in favore di fondazioni e associazioni riconosciute aventi per oggetto statutario la tutela, la promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, e in favore di fondazioni e associazioni riconosciute aventi per scopo statutario lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica, individuate con decreto del Presidente del consiglio dei ministri, adottato su proposta del Ministro

dell'economia e delle finanze e del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca sono deducibili dal reddito complessivo del soggetto erogatore nel limite del dieci per cento del reddito complessivo dichiarato, e comunque nella misura massima di 70.000 euro annui".

Il medesimo articolo 14, al comma 2 prevede che "costituisce in ogni caso presupposto per l'applicazione delle disposizioni di cui al comma 1 la tenuta, da parte del soggetto che riceve le erogazioni, di scritture contabili atte a rappresentare con completezza e analiticità le operazioni poste in essere nel periodo di gestione, nonché la redazione, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, di un apposito documento che rappresenti adeguatamente la situa-

*zione patrimoniale, economica e finanziaria”.*

Il successivo comma 5 del citato articolo 14 stabilisce, altresì, che *“se la deduzione di cui al comma 1 risulta indebita in ragione della riscontrata insussistenza, in capo all’ente beneficiario dell’erogazione, dei caratteri solidaristici e sociali dichiarati in comunicazioni rivolte al pubblico ovvero rappresentati ai soggetti erogatori delle liberalità, l’ente beneficiario e i suoi amministratori sono obbligati in solido con i soggetti erogatori per le maggiori imposte accertate e per le sanzioni applicate”.*

Le fondazioni e le associazioni operanti nei beni culturali, pertanto, per essere destinatarie di erogazioni liberali deducibili ai sensi dell’art. 14 del D.L. n. 35 del 2005, devono possedere i seguenti requisiti:

- 1) devono avere la personalità giuridica;
- 2) devono avere per oggetto statutario la tutela, la promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42.

L’art. 14, comma 1, del D.L. n. 35, a differenza dell’art. 100, comma 2, lettera f), del TUIR, non prevede l’assenza del fine di lucro in capo ai beneficiari delle erogazioni liberali né specifica le iniziative per le quali debbono essere utilizzate le erogazioni stesse. Detto articolo stabilisce, invece, l’oggetto statutario delle fondazioni ed associazioni beneficiarie delle liberalità e, pertanto, come precisato nella circolare n. 39/E del 2005, le attività in cui le stesse devono operare: tutela, promozione e valorizzazione dei beni individuati agli articoli 10, 11, e 134 del citato decreto legislativo n. 42 del 2004.

Ciò posto, con riferimento al caso di specie, si osserva che l’Associazione beneficiaria delle erogazioni si propone come collettore di risorse finanziarie e come tramite tra i propri associati che effettuano l’erogazione e la Fondazione alla quale effettuerà a sua volta erogazioni liberali.

Il ruolo di solo collettore di risorse finanziarie svolto dall’Associazione per le erogazioni effettuate dai propri associati non consente di ricondurre l’Associazione stessa, in tale veste,

fra i soggetti che operano nella tutela promozione e valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico di cui al D.lgs. n. 42 del 2004, destinatari delle erogazioni liberali di cui all’art. 14, comma 1, del D.L. n. 35 in argomento.

Peraltro, gli obblighi contabili previsti dal comma 2 dell’articolo 14 nonché le conseguenze dell’indebita deduzione sono poste a carico dell’ente beneficiario, in capo al quale devono essere riscontrati i caratteri solidaristici e sociali caratterizzanti gli enti destinatari dell’erogazione.

Le anzidette disposizioni valorizzano in sostanza la necessità che sia lo stesso soggetto destinatario a svolgere direttamente le attività meritorie, solidaristiche e sociali, dichiarate nelle comunicazioni rivolte al pubblico o rappresentate ai soggetti erogatori.

Si ritiene, pertanto, che la società istante non possa portare in deduzione le somme erogate alla menzionata Associazione nella fattispecie esaminata.

## **Ipotesi 2 - Erogazioni liberali effettuate all’Associazione DELTA che agisce in forza di un mandato con rappresentanza conferito dalla Fondazione DELTA.**

Riguardo alla possibilità da parte della Fondazione di conferire un mandato con rappresentanza all’Associazione, affinché quest’ultima provveda a “raccoliere” tra i propri associati, in nome e per conto della Fondazione stessa, risorse finanziarie da destinare all’organizzazione di mostre e manifestazioni di rilevante interesse culturale, si osserva quanto segue.

Le erogazioni liberali vengono effettuate direttamente dall’erogante a favore dell’associazione beneficiaria avvalendosi di uno dei seguenti sistemi di pagamento: banca, ufficio postale e sistemi di pagamento previsti dall’art. 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e cioè carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari.

Pertanto, mentre da una parte non può configurarsi alcuna forma di raccolta delle erogazioni liberali di cui trattasi, dall’altro le modalità di pagamento sopra richiamate condu-

cono necessariamente a riferire il pagamento direttamente all'effettivo beneficiario, ossia all'associazione.

I sistemi di pagamento consentiti escludono che le somme erogate possano accreditarsi a soggetti diversi dall'associazione nonché l'ipotesi dell'intervento di un soggetto terzo in funzione di rappresentante.

Le somme erogate con i prescritti sistemi di pagamento possono accreditarsi, infatti, all'associazione e non a soggetti terzi.

Infine con riferimento alla possibilità di destinare le erogazioni liberali previste dall'art. 100, comma 2, lett. f) del TUIR ad un ente

commerciale, si osserva che il concetto di non lucratività non coincide necessariamente con quello di non commercialità.

L'assenza di fine di lucro implica un'espressa previsione statutaria che si esplicita anche attraverso la destinazione del patrimonio e degli utili, di cui deve essere esclusa la ripartizione, alle stesse finalità sociali perseguite dall'ente.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata dalla Direzione Regionale viene resa dalla scrivente ai sensi dell'art. 4, comma 1, ultimo periodo, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

## Risoluzione n. 387 del 20 dicembre 2007

*Istanza d'interpello. BANCA DI CREDITO COOPERATIVO BETA. Erogazioni liberali ai sensi dell'art. 100, comma 2 lettera m) del TUIR.*

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 100, comma 2, lettera m), del TUIR è stato esposto il seguente

### QUESITO

La Banca di Credito Cooperativo Beta riferisce di essere fondatore, unitamente alla Banca di .. - Credito Cooperativo -, della "Fondazione Alfa".

Detta Fondazione, costituita nel 2005, ha lo scopo di "promuovere e sostenere, direttamente o indirettamente e sotto qualsiasi forma, tutte le iniziative ed attività di natura culturale e sportiva idonee a favorire la formazione e la crescita morale, intellettuale e fisica, di tutte le persone che vivono ed operano nei territori delle Province di .., .., .. e ..".

La Banca Beta si è impegnata (con l'altro socio fondatore) a costituire il patrimonio iniziale della Fondazione e ad erogare in favore della stessa ogni anno un "contributo ordinario".

La Fondazione, infatti, come risulta dall'art.9 dello statuto, provvede all'adempimento dei propri scopi statutari mediante, tra l'altro, i contributi ordinari annualmente deliberati dagli enti fondatori.

Nel corso del 2007 la Banca interpellante provvederà, quale ente fondatore, ad erogare alla Fondazione il "contributo ordinario" annuale previsto dallo statuto.

Tale contributo verrà utilizzato dalla Fondazione per il sostenimento delle varie attività volte alla promozione delle iniziative di carattere culturale e sportivo.

Tanto premesso, la Banca istante chiede se il contributo che la stessa provvederà ad erogare alla Fondazione nel corso del 2007 (e

quelli che verranno erogati negli anni successivi) possa essere ricondotto tra le erogazioni liberali per progetti culturali previste dal citato art. 100, comma 2, lettera m) del TUIR e possa quindi essere dedotto dal reddito della Banca stessa.

A tal fine l'interpellante chiede se la "Fondazione Alfa" possa essere ricompresa tra i soggetti, individuati con il decreto del Ministero peri beni e le attività culturali 3 ottobre 2002, che possono beneficiare delle erogazioni liberali previste dall'art. 100, comma 2, lettera m) del TUIR, deducibili integralmente dal reddito d'impresa dell'erogante.

Considerato, peraltro, che lo scopo della Fondazione è lo sviluppo e la promozione delle iniziative non soltanto di carattere culturale ma anche sportivo e che la deduzione dal reddito di cui all'art. 100, comma 2, lettera m) del TUIR riguarda le erogazioni per progetti culturali e non anche sportivi, la Banca Beta, per una corretta deduzione dal reddito dei contributi erogati, chiede se la stessa debba ottenere dalla Fondazione la documentazione attestante l'effettiva destinazione delle somme percepite utilizzate per fini "culturali" e di quelle utilizzate per fini "sportivi".

In relazione alle somme destinate a fini "sportivi", l'interpellante chiede se le stesse possano essere dedotte ai sensi dell'art. 100, comma 2, lettera a) del TUIR".

### SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'INTERPELLANTE

L'istante ritiene che il contributo che verrà erogato nel corso del 2007 (e quelli che verranno erogati negli anni successivi) alla "Fondazione Alfa" possa essere dedotto dal reddi-

to della Banca Beta, ai sensi della lett. m) del comma 2 dell'art. 100 del TUIR, soltanto per la parte destinata allo sviluppo e alla promozione delle iniziative culturali e non anche per quelle sportive.

A tal fine l'istante ritiene che la "Fondazione Alfa" sia riconducibile tra i soggetti che possono beneficiare delle erogazioni liberali per progetti culturali previste dall'art. 100, comma 2, lettera m) del TUIR, in particolare tra quelli indicati all'art. 1, lettera i) del D.M. 3 ottobre 2002, ovverosia tra *"le persone giuridiche private che esercitano attività dirette a formare e diffondere espressioni della cultura e dell'arte, così come definite dall'art. 148 e segg. del decreto legislativo n. 112 del 31 marzo 1998"*.

L'istante ritiene, inoltre, che il contributo destinato a sostenere le finalità sportive potrà essere dedotto dal proprio reddito ai sensi dell'art. 100, comma 2, lettera a) del TUIR, in quanto riconducibile tra le erogazioni per finalità di "ricreazione" previste dalla medesima disposizione.

Infine, considerato che ai sensi dell'art. 5 del D.M. 3 ottobre 2002 i soggetti beneficiari delle erogazioni liberali per progetti culturali sono tenuti a comunicare al Ministero per i beni e le attività culturali – entro il 31 gennaio – l'ammontare delle erogazioni liberali ricevute avendo cura di specificare le finalità o attività per le quali le stesse sono state elargite, la Banca Beta ritiene sufficiente che essa acquisisca detta comunicazione prima dell'invio al Ministero per i beni e le attività culturali, quale documentazione attestante la quota di contributo utilizzata dalla Fondazione per lo sviluppo e la promozione di iniziative culturali.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Il primo quesito posto dall'istante riguarda la riconducibilità delle somme versate a titolo di "contributo ordinario" tra le erogazioni liberali deducibili dal reddito d'impresa.

Al riguardo si osserva, in primo luogo, che la circostanza che il versamento di somme di denaro venga qualificato come "contributo",

ancorché erogato in via ordinaria, non preclude di per sé la natura di liberalità delle somme erogate, sempre che il versamento di dette somme non scaturisca da un impegno giuridico e che non sia destinato ad incrementare, in via generale, il patrimonio della Fondazione.

Il contributo-erogazione potrà essere dedotto in capo al soggetto erogante qualora sia destinato effettivamente al finanziamento di quelle attività e/o quei progetti che il legislatore ha voluto, di volta in volta, agevolare con le modalità ed i limiti stabiliti dalle norme di riferimento.

Nel caso di specie il contributo erogato dalla Banca Beta potrà essere dedotto, ai sensi dell'art. 100, comma 2, lettera m) del TUIR, qualora ricorrano tutti i requisiti stabiliti dalla richiamata disposizione.

L'articolo 100, comma 2, lettera m) prevede la deducibilità dal reddito d'impresa delle *"erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute, per lo svolgimento dei loro compiti istituzionali e per la realizzazione di programmi culturali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo"*.

Il Ministero per i beni e le attività culturali, prima con il decreto 11 aprile 2001 e successivamente con il decreto 3 ottobre 2002, ha individuato i soggetti e le categorie di soggetti beneficiari delle suddette erogazioni liberali, prevedendo, altresì, gli adempimenti a carico degli interessati.

L'articolo 1, comma 1, del citato decreto ministeriale 3 ottobre 2002 ha stabilito che per poter beneficiare delle suddette erogazioni liberali i soggetti o categorie di soggetti, ivi espressamente elencati, devono rispettare le seguenti condizioni:

- 1) non devono perseguire fini di lucro ed il proprio atto costitutivo o statuto devono prevedere lo svolgimento di compiti istituzionali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo.
- 2) devono effettivamente svolgere attività di realizzazione di programmi culturali nei settori citati.

In particolare per *“finalità e attività nel settore dei beni culturali”*, l’art. 3, comma 1, del medesimo decreto 3 ottobre 2002, ha stabilito che *“si intendono tutte le attività di tutela, conservazione, promozione, gestione e valorizzazione dei beni culturali e le attività culturali, come definite dagli articoli 148 e successivi del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 112, nonché dal decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490, ed inoltre le attività di cui all’art. 6, comma 2, del decreto legislativo 20 ottobre 1998, n. 368”*.

Si evidenzia che il richiamo all’articolo 148 del decreto legislativo n. 112 del 1998 e al decreto legislativo 29 ottobre 1990, n. 490 (norme abrogate dall’art. 184 del decreto legislativo 22 gennaio 2004 n. 42 recante il Codice dei beni culturali e del paesaggio) deve intendersi ora riferito agli articoli 2, 6, 10 e successivi del medesimo decreto legislativo n. 42 del 2004, che ha riassorbito in “un unicum” tutte le normative di riferimento sui beni culturali.

Per *“finalità e attività di spettacolo”* l’art.3, comma 2, del citato decreto 3 ottobre 2002, ha stabilito che *“si intendono tutte le attività finanziabili ai sensi della legge 30 aprile 1985, n. 163, e rientranti nelle previsioni dell’art. 156 del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 112”*.

Quanto sopra rappresentato, in relazione al caso in esame, circa la riconducibilità della “Fondazione Alfa” tra i soggetti indicati all’art. 1 del D.M. 3 ottobre 2002, in particolare tra i soggetti indicati alla lettera i) del medesimo, ovvero tra *“le persone giuridiche private che esercitano attività dirette a formare e diffondere espressioni della cultura e dell’arte, così come definite dall’art. 148 e segg. del decreto legislativo n. 112 del 31 marzo 1998”*, si osserva quanto segue.

Dallo statuto della Fondazione (art.5) si evince che tra i compiti istituzionali della stessa, che non ha scopo di lucro, figurano, tra gli altri, anche la possibilità di “acquisire, gestire e curare, anche in collaborazione con enti pubblici o soggetti privati, raccolte d’arte, raccolte librerie, collezioni in genere, beni culturali, storici, etnografici ed archivistici” nonché

la possibilità “di promuovere, sostenere ed organizzare concerti, spettacoli, mostre ed esposizioni temporanee e permanenti”. La Fondazione potrà, inoltre, curare, mediante la costituzione dell’Istituto di storia locale (art. 18) “la raccolta, la conservazione, lo studio e la valorizzazione dei documenti, dei fondi librari, degli archivi in genere di personalità locali distintesi in ambito religioso, politico, economico, culturale, sociale e sportivo, rendendoli consultabili al pubblico, con particolare riguardo a studenti, docenti e studiosi”.

Ciò posto, il requisito previsto dall’art. 1 del D.M. 3 ottobre 2002, relativo alla necessità che lo statuto preveda lo svolgimento di compiti istituzionali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo, così come definiti rispettivamente dal decreto legislativo n. 42 del 2004 e dalla legge 30 aprile 1985, n. 163, appare soddisfatto in quanto la norma non esclude che il soggetto beneficiario possa avere altri compiti istituzionali.

Tale requisito, unitamente all’effettivo svolgimento di attività di realizzazione di programmi culturali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo (la cui verifica è attribuita al Ministero per i beni e le attività culturali a cui spetta la vigilanza sull’impiego delle erogazioni) consentono, in via generale, di ricondurre la Fondazione Alfa tra i soggetti che possono beneficiare delle erogazioni liberali previste dall’art. 100, comma 2, lettera m) del TUIR e precisamente tra quelli indicati all’art. 1, lettera i), del D.M. 3 ottobre 2002.

Circa la possibilità per la Banca Beta di dedurre dal reddito d’impresa il contributo annuo che verrà erogato alla Fondazione, ai sensi dell’art. 100, comma 2, lettera m) del TUIR, si fa presente quanto segue.

Nella circolare congiunta dell’Agenzia delle Entrate e del Ministero per i beni e le attività culturali n. 107/E del 31 dicembre 2001 è stato precisato che le erogazioni liberali previste dall’art. 100, comma 2, lettera m) del TUIR [già art. 65, comma 2, lettera c-nonies] siano effettuate mediante sistemi di pagamento che

consentano lo svolgimento di adeguati controlli quali ad esempio conti correnti bancari, postali, vaglia postali, assegni non trasferibili intestati all'ente destinatario dei versamenti. È stato altresì precisato che nel documento di versamento e nella ricevuta rilasciata da parte dell'ente beneficiario, deve essere esplicitamente indicata la causale, con il preciso riferimento all'art. 100, comma 2, lettera m) del TUIR oppure all'art. 38 della legge n. 342 del 2000 (che ha introdotto la lettera c-nonies) all'art. 65 del TUIR, ora lettera m) dell'art. 100 del TUIR).

Ciò posto si ritiene che il contributo erogato dalla Banca Beta potrà essere dedotto ai sensi dell'art. 100, comma 2, lettera m) del TUIR soltanto per la parte destinata, in sede di delibera, alla realizzazione di programmi culturali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo, sempre che venga elargito secondo le modalità sopra indicate e che venga rispettato l'obbligo, previsto dall'art. 4 del citato D.M. 3 ottobre 2002, di comunicare al Ministero per i beni e le attività culturali e, per via telematica, al sistema informativo dell'Agenzia delle entrate, entro il termine del 31 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento, l'ammontare delle erogazioni effettuate nel periodo d'imposta, avendo cura di specificare le proprie complete generalità, comprensive dei dati fiscali ed i soggetti beneficiari.

Per quanto riguarda la possibilità per la Banca Beta di dedurre la parte di contributo destinato a sostenere le "finalità sportive" della Fondazione si osserva quanto segue.

L'art. 100, comma 2, lettera a), del TUIR prevede la deducibilità per un ammontare complessivamente non superiore al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato delle "erogazioni liberali fatte a favore di persone giuridiche che perseguono esclusivamente finalità comprese fra quelle indicate nel comma 1, o finalità di ricerca scientifica...". Le finalità indicate nel comma 1 del medesimo art. 100 sono quelle di "educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto".

La deducibilità delle erogazioni liberali di cui alla lettera a) resta, in sostanza, subordinata alla ricorrenza di due condizioni:

- 1) il beneficiario dell'erogazione deve essere una persona giuridica;
- 2) il beneficiario dell'erogazione deve perseguire "esclusivamente" una o più attività tra quelle di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto nonché finalità di ricerca scientifica.

In relazione al caso in esame, si osserva che la formulazione letterale della disposizione sopra riportata non consente di ricondurre la Fondazione Alfa tra le persone giuridiche che perseguono "esclusivamente" le finalità tassativamente indicate dalla norma.

Il contributo destinato a sostenere le finalità "sportive" della Fondazione non potrà, quindi, essere dedotto dalla Banca di Credito Cooperativo Beta ai sensi dell'art. 100, comma 2, lettera a) del TUIR.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata dalla Direzione Regionale viene resa dalla scrivente ai sensi dell'art. 4, comma 1, ultimo periodo, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209

## Risoluzione n. 249 del 17 giugno 2008

*Interpello. ART. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. Erogazioni liberali ai sensi dell'art. 100, comma 2, lettera f) del TUIR e dell'art. 14, comma 1, del D.L. 14 marzo 2005, n. 35.*

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 100, comma 2, lettera f), del TUIR e dell'art. 14 del D.L. 14 marzo 2005, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 maggio 2005, n. 80, è stato esposto il seguente

### QUESITO

La ALFA S.p.A. intende effettuare erogazioni liberali in denaro a favore della Fondazione Palazzo .....

L'interpellante evidenzia che sotto il profilo soggettivo detta Fondazione, iscritta nel Registro delle Persone Giuridiche istituito presso la Prefettura di .....non ha scopo di lucro ed è costituita da tre fondatori istituzionali (Comune di....., provincia di .....C.C.I.A.A. di.....), nonché da un certo numero di fondatori privati tra i quali è compresa la stessa ALFA S.p.A..

La società interpellante, con riguardo all'attività svolta dalla Fondazione, fa presente che la stessa, nel concreto, si propone di creare uno spazio culturale innovativo mediante l'organizzazione di importanti esposizioni a livello nazionale ed internazionale, eventi sperimentali e creativi, in grado di valorizzare Palazzo .....come punto di attrazione a .....

Ciò premesso la ALFA S.p.A. chiede di conoscere se la Fondazione Palazzo.....presenta i requisiti soggettivi e oggettivi per essere destinataria delle erogazioni liberali previste dall'art. 100, comma 2, lettera f), del TUIR, nonché di quelle previste dall'art. 14, comma 1, del decreto-legge 14 marzo 2005, n. 35, finalizzate alla ideazione, progettazione e organizzazione di mostre o di altre manifestazioni culturali.

### SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'INTERPELLANTE

Sotto il profilo soggettivo l'interpellante ritiene che la Fondazione Palazzo....., pur qualificata come ente commerciale, possa essere ricondotta tra le fondazioni che possono beneficiare delle erogazioni liberali previste dall'art. 100, comma 2, lettera f), del TUIR, in quanto è una fondazione riconosciuta che per espressa previsione statutaria svolge attività di promozione e valorizzazione dei beni di interesse storico ed artistico.

Sotto il profilo oggettivo l'interpellante ritiene che l'attività svolta dalla Fondazione, che si sostanzia prevalentemente nella "ideazione, progettazione e realizzazione di mostre e di altre manifestazioni culturali" rientri tra quelle per le quali devono essere effettuate le erogazioni liberali previste dall'art. 100, comma 2, lettera f) del TUIR, sempre che sussista la necessaria autorizzazione, richiesta dalla norma, da parte del Ministero per i beni e le attività culturali.

L'interpellante ritiene che la Fondazione Palazzo....., sotto il profilo soggettivo, possa essere ricompresa tra i soggetti destinatari delle erogazioni liberali previste dall'art. 14, comma 1, del decreto-legge n. 35 del 2005, in quanto è una fondazione riconosciuta operante nel settore della promozione e valorizzazione dei beni culturali.

Parimenti l'interpellante ritiene che la Fondazione rispetti i requisiti oggettivi previsti dalla norma dal momento che la stessa, per espressa previsione statutaria, persegue in via prioritaria le finalità dello svolgimento delle attività di sostegno alla promozione e valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico, delle attività culturali e dello spet-

tacolo, delle attività di formazione superiore e di ricerca scientifica, della organizzazione di mostre, eventi ed iniziative di tipo culturale.

In concreto, secondo l'interpellante, la Fondazione svolge inequivocabilmente attività di promozione e valorizzazione culturale secondo la definizione recata dal decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, mediante l'organizzazione di mostre ed esposizioni di rilevante interesse culturale.

Al riguardo l'istante evidenzia che in base agli articoli 111 e 6 del citato D.Lgs. n. 42 del 2004 le attività di valorizzazione dei beni culturali consistono, tra l'altro, "nella costituzione ed organizzazione stabile di risorse, strutture o reti" finalizzate a "promuovere la conoscenza del patrimonio culturale e ad assicurare le migliori condizioni di utilizzazione e fruizione pubblica del patrimonio stesso, ... al fine di promuovere lo sviluppo della cultura".

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Premesso che le erogazioni liberali devono essere caratterizzate dall'*animus donandi* dell'erogante senza alcuna controprestazione da parte del beneficiario, si formula il seguente parere.

##### **a) Art. 100, comma 2, lettera f), del TUIR**

L'art. 100 del TUIR, concernente gli oneri di utilità sociale fiscalmente deducibili, al comma 2, lettera f), prevede la deducibilità dal reddito d'impresa delle "erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico, effettuate per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose indicate nell'art. 2 del D.Lgs. 29 ottobre 1999, n. 490 e nel DPR 30 settembre 1963, n. 1409, ivi comprese le erogazioni effettuate per l'organizzazione di mostre e di esposizioni, che siano di rilevante interesse scientifico o culturale, delle cose anzidette, e per gli studi e le ricerche eventualmente a tal fine necessari..."

Possono, pertanto, beneficiare della predetta deduzione fiscale, senza alcun limite, i titolari di reddito d'impresa per le erogazioni liberali da essi effettuate a favore dei soggetti e per le attività ed iniziative culturali espressamente previste nella riportata disposizione.

Tra i soggetti destinatari delle suddette erogazioni sono comprese anche le fondazioni che, senza scopo di lucro, svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale ed artistico. In merito al requisito della finalità non lucrativa, con risoluzione n. 299/E del 2007, è stato precisato che il concetto di non lucratività non coincide necessariamente con quello di non commercialità.

L'assenza del fine di lucro implica, infatti, non necessariamente la non commercialità dell'attività svolta bensì l'espressa previsione nello statuto o atto costitutivo dell'assenza della finalità lucrativa dell'ente nonché la presenza, sempre nell'atto costitutivo o nello statuto, di specifiche clausole che prevedano:

- l'obbligo di destinare gli utili e gli avanzi di gestione alle finalità sociali perseguite dall'ente;
- il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita della fondazione;
- l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altro ente con finalità analoghe o a fini di pubblica utilità.

Le predette clausole, oltre che risultare dall'atto costitutivo o dallo statuto, devono essere anche di fatto osservate.

Quale requisito oggettivo, ai fini della deducibilità delle erogazioni liberali in argomento, la norma stabilisce, altresì, che le stesse siano effettuate per l'acquisto, la protezione o il restauro delle "cose indicate" nell'art. 2 del decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490 e nel decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409, oppure per l'organizzazione di mostre o esposizioni degli stessi beni e per gli studi e ricerche eventualmente a tal fine necessari.

Il riferimento recato dal richiamato art. 100, comma 2, lettera f) del TUIR all'art. 2 del decreto legislativo n. 490 del 1999 deve intendersi aggiornato, attualmente, agli articoli 2 e 10 del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, recante il Codice dei beni culturali e del paesaggio.

Pertanto le mostre e le esposizioni devono avere ad oggetto beni di rilevante interesse culturale di cui agli articoli 2 e 10 del decreto legislativo n. 42 del 2004.

L'art. 100, comma 2, lettera f) del TUIR prevede, altresì, che le mostre, le esposizioni, gli studi e le ricerche "devono essere autorizzati, previo parere del competente comitato di settore del Consiglio nazionale per i beni culturali e ambientali, dal Ministero per i beni e le attività culturali, che dovrà approvare la previsione di spesa ed il conto consuntivo".

Il medesimo art. 100, comma 2, lettera f) del TUIR prevede, infine, un'apposita procedura attraverso la quale il Ministero per i beni e le attività culturali "*stabilisce i tempi necessari affinché le erogazioni fatte a favore delle associazioni legalmente riconosciute, delle istituzioni e delle fondazioni siano utilizzate per gli scopi preindicati, e controlla l'impiego delle erogazioni stesse. Detti termini possono, per causa non imputabile al donatario, essere prorogati una sola volta. Le erogazioni liberali non integralmente utilizzate nei termini assegnati, ovvero utilizzate non in conformità alla destinazione, affluiscono nella loro totalità, all'entrata dello Stato*".

Tutto quanto sopra rappresentato, con riferimento al caso di specie, si evidenzia che per poter beneficiare delle erogazioni liberali previste dall'art. 100, comma 2, lettera f) del TUIR, i soggetti destinatari devono presentare sia il requisito soggettivo sia quello oggettivo, come sopra delineati.

In particolare si osserva che, ove non si rinvenivano nello statuto le clausole sopra menzionate, che attestino la non lucratività dell'ente, e le stesse non siano di fatto rispettate, la Fondazione di cui trattasi non può considerarsi beneficiaria delle erogazioni liberali in argomento.

Il rispetto del requisito oggettivo è altresì verificato sulla base delle descritte procedure dal Ministero per i beni e le attività culturali.

**b) Art. 14, comma 1, del decreto-legge 14 marzo 2005, n. 35, convertito con modificazioni, dalla legge 14 maggio 2005, n. 80.**

L'art. 14, comma 1, del decreto legge 14 marzo 2005, n. 35, convertito con modificazioni dalla legge 14 maggio 2005, n. 80, stabilisce che le liberalità in denaro o in natura erogate da persone fisiche o da enti soggetti all'imposta sul reddito delle società in favore, tra l'altro, "di fondazioni e associazioni riconosciute aventi per oggetto statutario la tutela, la promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42", sono deducibili dal reddito complessivo del soggetto erogatore nel limite del dieci per cento del reddito complessivo dichiarato, e comunque nella misura massima di 70.000 euro annui.

Le fondazioni e le associazioni operanti nei beni culturali, pertanto, per essere destinatarie di erogazioni liberali deducibili ai sensi dell'art. 14 del D.L. n. 35 del 2005 devono possedere i seguenti requisiti:

- 1) devono avere la personalità giuridica;
- 2) devono avere per oggetto statutario la tutela, la promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42 e devono effettivamente svolgere le suddette attività.

Ciò posto, per quanto riguarda il requisito indicato al punto 2), la norma delimita l'ambito applicativo delle attività che il legislatore ha voluto incentivare mediante le erogazioni liberali in argomento, stabilendo che i beni oggetto di tutela, promozione e valorizzazione sono quelli di interesse artistico, storico e paesaggistico indicati nel decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42 recante il Codice dei beni culturali e del paesaggio.

L'anzidetto decreto all'art. 2 stabilisce che il patrimonio culturale è costituito dai beni culturali e dai beni paesaggistici, fornendone la definizione.

Sono “beni culturali” le cose mobili e immobili che, ai sensi dei successivi articoli 10 e 11, presentano interesse artistico, storico, archeologico, etnoantropologico, archivistico e bibliografico.

Sono “beni paesaggistici” gli immobili e le aree indicati all’articolo 134, costituenti espressione dei valori storici, culturali, naturali, morfologici ed estetici del territorio.

La definizione di “tutela del patrimonio culturale” è recata dall’art. 3, secondo il quale la stessa *“consiste nell’esercizio delle funzioni e nella disciplina delle attività dirette, sulla base di un’adeguata attività conoscitiva, ad individuare i beni costituenti il patrimonio culturale ed a garantirne la protezione e la conservazione per fini di pubblica fruizione”*.

L’art. 6 reca la definizione di “valorizzazione del patrimonio culturale”, stabilendo che la stessa *“consiste nell’esercizio delle funzioni e nella disciplina delle attività dirette a promuovere la conoscenza del patrimonio culturale e ad assicurare le migliori condizioni di utilizzazione e fruizione pubblica del patrimonio stesso, anche da parte delle persone diversamente abili, al fine di promuovere lo sviluppo della cultura”*. Il medesimo art. 6 dispone, altresì, che la valorizzazione comprende anche “la promozione” ed il sostegno degli interventi di conservazione del patrimonio culturale e che *“in riferimento al paesaggio la valorizzazione comprende, altresì, la riqualificazione degli immobili e delle aree sottoposti a tutela compromessi o degradati, ovvero la realizzazione di nuovi valori paesaggistici coerenti ed integrati”*.

Sempre in materia di attività di valorizzazione dei beni culturali l’art. 111 stabilisce, altresì, che le stesse *“consistono nella costituzione ed organizzazione stabile di risorse, strutture o reti, ....finalizzate all’esercizio delle funzioni indicate nell’articolo 6”*.

Dalla ricostruzione normativa sopra operata discende che la disposizione recata dall’art. 14, comma 1, del decreto-legge n. 35 del 2005, ha individuato quali destinatari delle erogazioni liberali, tra gli altri, le fondazioni e le associazioni riconosciute che operano direttamente nella tutela, promozione e valorizzazione, la cui definizione è recata rispettivamente dagli articoli 3 e 6 e 111 del D.lgs. n. 42 del 2004, del patrimonio culturale così come definito dal citato art. 2 del decreto legislativo n. 42 del 2004.

Ciò posto, per quanto riguarda il caso di specie, si ritiene che nell’ambito della “valorizzazione” possa essere ricompresa anche l’organizzazione di mostre e di esposizioni che abbiano per oggetto beni culturali per i quali sia stata verificata, nei modi previsti dal Codice dei beni culturali, la sussistenza dell’interesse artistico e storico.

Si ritiene, altresì, che la “valorizzazione” dei beni di interesse artistico e storico possa realizzarsi anche assicurando la migliore utilizzazione e fruizione di immobili dichiarati meritevoli di tutela nei modi previsti dallo stesso Codice dei beni culturali, al fine di promuovere lo sviluppo della cultura.

Ciò comporta, in particolare, che possono ritenersi soddisfatte le condizioni previste dall’art. 14, comma 1, del decreto-legge n. 35 del 2005, ove Palazzo .....si configuri come bene di interesse artistico e storico, nei modi sopra richiamati, la cui fruizione pubblica per la promozione della cultura si realizzi attraverso l’organizzazione stabile di risorse per la costituzione dell’immobile quale spazio culturale adibito per l’organizzazione di eventi culturali in grado di soddisfare le esigenze di valorizzazione in argomento.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.



## Circolari del Ministero per i Beni e le Attività Culturali

### **Circolare n. 183 del 22/10/2005**

*Erogazioni liberali ai sensi dell'art. 38 della legge 21 novembre 2000, n. 342 e ai sensi dell'art. 15 lettera b) del D.P.R. n. 917/1986 TUIR – Richiesta dati relativi all'anno 2005*

### **Circolare n. 38 del 19/02/2007**

*Erogazioni liberali ai sensi dell'art. 15 lettera b) del D.P.R. n. 917/1986 TUIR (detrazione d'imposta del 19% dell'erogazione liberale per le persone fisiche e gli enti non commerciali) – Richiesta dati relativi all'anno 2006 – Integrazione – modifica della circolare n. 183 del 22/12/2005*

### **Circolare n. 117 del 25/05/2007**

*Esiti relativi all'applicazione dell'art. 100, comma 2, lettera m) e dell'art. 15 lettera b) del D.P.R. 917/1986 (TUIR) Anno 2006*

### **Circolare n. 104 del 21/05/2008**

*Esiti relativi all'applicazione dell'art. 100, comma 2 lettera m) e dell'art. 15 lettera b) del D.P.R. n. 917/1986 (TUIR) Anno 2007*

### **Circolare n. 71 del 13/05/2009**

*Esiti relativi all'applicazione dell'art. 100, comma 2 lettera m) e dell'art. 15 lettera b) del D.P.R. n. 917/1986 (TUIR) Anno 2008*

## Circolare n. 183 del 22/10/2005

*Erogazioni liberali ai sensi dell'art. 38 della legge 21 novembre 2000, n. 342 e ai sensi dell'art. 15 lettera b) del D.P.R. n. 917/1986 TUIR – Richiesta dati relativi all'anno 2005*

A) Totale deducibilità delle erogazioni per le imprese.

L'art. 38 della Legge 21 novembre 2000, n. 342, che aggiunge la lettera *c-nonies*) al comma 2 dell'art. 65 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, ora lettera *m*) dell'art. 100, comma 2, del T.U.I.R., ha previsto la deducibilità totale dal reddito d'impresa delle somme in denaro che le imprese (imprese individuali e società, enti commerciali, enti non commerciali con reddito d'impresa), con atto di liberalità, destinano a soggetti operanti nei settori dei beni culturali e dello spettacolo. In attuazione della normativa sopraccitata sono stati adottati nell'anno 2001, il Decreto del Ministro per i beni e le attività culturali dell'11 aprile, pubblicato nella G.U. del 27 luglio 2001, n. 173, e la relativa circolare esplicativa emanata congiuntamente dall'Agenzia delle Entrate (107/E-2001) e dal Ministero per i beni e le attività culturali (n. 141/2001), e nell'anno 2002, il Decreto del Ministro per i beni e le attività culturali del 3 ottobre, pubblicato sulla G.U. del 15 novembre 2002, n. 268.

Ai sensi di quanto disposto dalle sopraccitate disposizioni, si rammenta che il 31 gennaio 2006 è l'ultimo giorno utile per i soggetti titolari di reddito d'impresa per comunicare al Ministero per i beni e le attività culturali, Dipartimento per la ricerca, l'innovazione e l'organizzazione, Direzione generale per gli affari generali, il bilancio, le risorse umane e la formazione, Servizio I, Via del Collegio Romano, 27 - 00186 Roma -, e per via telematica, al Sistema Informativo dell'Agenzia delle Entrate del Ministero dell'Economia e delle finanze:

1. l'ammontare delle erogazioni effettuate nel periodo d'imposta;
2. le proprie generalità complete, comprensive dei dati fiscali;
3. i soggetti beneficiari dell'erogazione.

Per i soggetti beneficiari delle erogazioni è previsto l'obbligo, entro il 31 gennaio 2006, di comunicare al Ministero per i beni e le attività culturali, Dipartimento per la ricerca, l'innovazione e l'organizzazione, Direzione generale per gli affari generali, il bilancio, le risorse umane e la formazione, Servizio I, Via del Collegio Romano, 27 - 00186 Roma:

1. l'ammontare delle erogazioni ricevute;
2. le generalità complete del soggetto erogatore;
3. le finalità o attività per le quali sono state elargite ovvero la riferibilità delle predette erogazioni ai loro compiti istituzionali (allegando altresì copia dell'atto costitutivo o dello statuto)

I soggetti beneficiari delle erogazioni devono rientrare nelle categorie previste dal Decreto Ministeriale 3.10.2002, articolo 1, e sono:

- a. Stato, regioni, enti locali;
- b. persone giuridiche costituite o partecipate mediante leggi nazionali o regionali;
- c. enti pubblici o persone giuridiche private costituite mediante leggi nazionali o regionali;
- d. soggetti, aventi personalità giuridica pubblica o privata, che, almeno in uno degli ultimi 5 anni antecedenti all'anno d'imposta in cui avviene l'erogazione in loro favore, abbiano ricevuto ausili finanziari ( ovvero che pur avendoli ricevuti si trovino nella condizione di aver diritto a riceverli, anche se nel primo anno di attività):

1) a valere sul Fondo unico dello spettacolo (legge 30/4/85) n. 163 “Nuova disciplina degli interventi a favore dello spettacolo”)

2) ai sensi della legge 17/10/1996 n. 534 “Nuove norme per l’erogazione dei contributi statali alle istituzioni culturali”;

e. soggetti che abbiano comunque ricevuto ausili finanziari, almeno in uno degli ultimi 5 anni antecedenti all’anno di imposta in cui avviene l’erogazione, direttamente previsti da disposizioni di legge statale o regionale;

f. associazioni, fondazioni e consorzi costituiti sia tra enti locali e soggetti aventi personalità giuridica di diritto privato rientranti nelle categorie di cui alle lettere precedenti, sia esclusivamente tra questi ultimi soggetti;

g. persone giuridiche private titolari o gestori di musei, gallerie, pinacoteche, aree archeologiche o raccolte di altri beni culturali o universalità di beni mobili soggetti ai vincoli ed alle prescrizioni di cui alle lettere precedenti, sia esclusivamente tra questi ultimi soggetti;

h. persone giuridiche private titolari o gestori di musei, gallerie, pinacoteche, aree archeologiche o raccolte di altri beni culturali o universalità di beni mobili soggetti ai vincoli ed alle prescrizioni di cui al D.L. 29/10/1999, n. 490, funzionalmente organizzati ed aperti al pubblico per almeno 5 giorni alla settimana con orario continuato o predeterminato;

i. persone giuridiche private che esercitano attività dirette a formare e diffondere espressioni della cultura e dell’arte, così come definite dall’art. 148 e seg. D.Lgs. 112 del 31 marzo 1998.

Nel caso in cui le erogazioni liberali siano disposte a favore dello Stato per il perseguimento dei compiti istituzionali e delle finalità nei settori dei beni culturali e dello spettacolo, ai sensi dell’art. 6, comma 1, del D.M. 3 ottobre 2002, le somme relative alle erogazioni liberali devono affluire all’entrata del bilancio dello Stato mediante versamento presso una delle sezioni di tesoreria provinciale dello Stato, effettuato direttamente o mediante bollettino di conto corrente postale alla medesima intestato, e sono assegnate alle pertinenti unità pre-

visionali di base dello stato di previsione del Ministero per i beni e le attività culturali che curerà il trasferimento agli organi competenti del Ministero cui farà carico la realizzazione dell’attività prevista.

Il successivo comma 2 dispone che i funzionari del Ministero per i beni e le attività culturali incaricati della gestione delle erogazioni liberali presentino annualmente, entro il 31 gennaio dell’anno successivo a quello di riferimento, per il tramite delle Direzioni generali di appartenenza, al Dipartimento per la ricerca, l’innovazione e l’organizzazione, Direzione generale per gli affari generali, il bilancio, le risorse umane e la formazione, Servizio I, il rendiconto relativo all’impiego di dette erogazioni, accompagnato da una relazione illustrativa.

**B) Detrazione d’imposta del 19% dell’erogazione liberale per le persone fisiche e gli enti non commerciali.**

Per quanto riguarda invece, la defiscalizzazione a beneficio delle persone fisiche e degli enti non commerciali delle liberalità finalizzate al sostegno delle attività intese a promuovere iniziative in campo artistico e culturale, si fa presente che, ai sensi dell’art 15 lettera h), del T.U.I.R. (Titolo I - Imposta sul reddito delle persone fisiche – Capo I – Disposizioni generali), *“dall’imposta lorda si detrae un importo pari al 19% delle erogazioni liberali in denaro sostenute dal contribuente, se non deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formare il reddito complessivo, a favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di comitati organizzatori appositamente istituiti con decreto del Ministro per i beni culturali ed ambientali, di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro, che svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico o che organizzano e realizzano attività culturali, ef-*

*fettuate in base ad apposita convenzione, per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose indicate nell'articolo 1, della Legge 1 giugno 1939, n. 1089 e nel decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409, ivi comprese le erogazioni effettuate per l'organizzazione in Italia e all'estero di mostre e di esposizioni di rilevante interesse scientifico-culturale delle cose anzidette, e per gli studi e le ricerche eventualmente a tal fine necessari, nonché per ogni altra manifestazione di rilevante interesse scientifico-culturale anche ai fini didattico-promozionali, ivi compresi gli studi, le ricerche, la documentazione e la catalogazione, e le pubblicazioni relative ai beni culturali. Le iniziative culturali devono essere autorizzate, previo parere del competente comitato di settore del Consiglio nazionale per i beni culturali e ambientali, dal Ministero per i beni culturali e ambientali, che deve approvare la previsione di spesa ed il conto consuntivo. Il Ministero per i beni culturali e ambientali stabilisce i tempi necessari affinché le erogazioni liberali fatte a favore delle associazioni legalmente riconosciute, delle istituzioni e delle fondazioni siano utilizzate per gli scopi indicati nella presente lettera e controlla l'impiego delle erogazioni stesse. Detti termini possono, per causa non imputabile al donatario, essere prorogati una sola volta. Le erogazioni liberali non integralmente utilizzate nei termini assegnati affluiscono all'entrata del bilancio dello Stato, o delle regioni e degli enti locali territoriali, nel caso di attività o manifestazioni in cui essi siano direttamente coinvolti, e sono destinate ad un fondo da utilizzare per le attività culturali previste per l'anno successivo. Il Ministero per i beni culturali e ambientali comunica, entro il 31 marzo di ogni anno, al centro informativo del Dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze l'elenco nominativo dei soggetti erogatori, nonché l'ammontare delle erogazioni effettuate entro il 31 dicembre dell'anno precedente".*

L'articolo di legge suindicato, oltre alle persone fisiche, si applica anche agli enti non commerciali che possono beneficiare, ai sen-

si dell'art. 147, comma 1, del T.U.I.R., della detrazione d'imposta per gli oneri sopportati, qualora rientrino fra quelli indicati nell'art. 15, comma 1, lettere a),g),h) b bis),i), i bis) e i quater) del medesimo T.U.I.R.

Ai fini dell'applicabilità dell'art. 15, comma 1, lettera h) del T.U.I.R., l'Ufficio Legislativo del Ministero per i beni e le attività culturali, con nota prot. n. 5986 del 30 marzo 2004, ha fornito chiarimenti in merito, precisando che "allo scopo di agevolare l'individuazione degli interventi ammissibili sul bene culturale a fini di sgravio fiscale, può essere utile rammentare le disposizioni della circolare ministeriale 264/84 (prot. n. 8544 del 2 novembre 1984 dell'allora Ufficio centrale per i beni ambientali, architettonici, archeologici, artistici e storici), la quale, ancorché dettata in relazione alla disciplina di cui alla legge n. 1552 del 1961 (abrogata dall'art. 166 del D. Lgs. 29 ottobre 1999, n. 490, a sua volta abrogato dall' art. 184 del D. Lgs 22 gennaio 2004, n. 42) in materia di partecipazione dello Stato, mediante contributi, alle spese di restauro sostenute da soggetti privati, vale a circoscrivere l'ambito degli interventi riconducibili alla nozione di restauro tradizionalmente accolta. In essa si precisa che le opere ammissibili a contributo sono quelle di carattere restaurativo quali ad es. tetti, coperture, consolidamenti di fondazioni o generici, pavimentazioni ed ogni altro intervento che investa gli aspetti artisticamente ed architettonicamente significativi... e per i quali siano richiesti procedimenti tecnici e metodologici speciali. Restano dunque esclusi gli interventi di riuso ed adeguamento funzionale (impianti termici, idraulici, elettrici etc.). Si ritiene, tuttavia, che detta esclusione non sia assoluta poiché se interventi di tal fatta risultano indispensabili al fine di mantenere al bene l'originaria e tradizionale destinazione d'uso (si pensi alle Chiese), con conseguenti palesi vantaggi sotto il profilo della conservazione, non v'è motivo valido per sottrarle al beneficio previsto.

*L'oggetto degli interventi sopra illustrati viene dalla disposizione del T.U.I.R. in esame, defi-*

nito con l'espressione "cose indicate nell'art. 1, della Legge 1 giugno 1939, n. 1089" che va letta sostituendo il riferimento normativo da essa riportato con l'art 2 del D. Lgs 22 gennaio 2004, n. 42 Codice dei beni culturali e del paesaggio".

"La norma in oggetto impone di regolare l'erogazione liberale mediante convenzione. A riguardo, va detto che a seguito dell'abrogazione disposta dall'art. 4 della Legge 12 luglio 1999, n. 237 è stata soppressa la peculiare procedura prevista dall'art. 2 della Legge 8 ottobre 1997 n. 352, che aveva reso la convenzione di cui parla l'art. 15 lettera b) del T.U.I.R. contratto trilaterale, coinvolgendovi necessariamente soggetto erogatore, soggetto beneficiario attuatore dell'iniziativa culturale e soggetto pubblico preposto all'autorizzazione ed al controllo dell'iniziativa stessa. (...)". La convenzione deve essere pertanto stipulata in forma scritta ai sensi di quanto previsto dall'art. 17 del R.D. 18 novembre 1923 n. 2440, tra il soggetto erogatore ed il beneficiario attuatore dell'iniziativa culturale, se uno dei due soggetti in causa è un'amministrazione pubblica, un ente o un'istituzione pubblica e dovrà essere corredata da un progetto, nel quale siano specificati i costi complessivi, le fonti di finanziamento, nelle quali rientrano anche le liberalità, l'avvenuto versamento delle somme erogate ed i tempi di attuazione dell'iniziativa. Se trattasi invece di persone giuridiche private senza scopo di lucro e persone fisiche, dovrà essere stipulato un accordo scritto comprovante la volontà di voler realizzare l'iniziativa culturale e di voler contribuire al sostegno finanziario della medesima beneficiando degli sgravi fiscali connessi, corredato dalla documentazione sopraccitata.

L'art. 15, lettera b) del T.U.I.R. prevede che "le iniziative culturali devono essere autorizzate, previo parere del competente comitato di settore del Consiglio nazionale per i beni culturali e ambientali dal Ministero per i beni culturali e ambientali, che deve approvare la previsione di spesa ed il conto consuntivo",

pertanto, è opportuno che i soggetti in causa producano al Ministero per i beni e le attività culturali, per il tramite degli organi territoriali competenti (soprintendenze, soprintendenze speciali, istituti centrali, istituti autonomi, poli museali, archivi e biblioteche, etc.) la suddetta documentazione.

Il citato articolo nulla dispone in merito alle modalità con le quali il soggetto erogatore debba effettuare l'erogazione, tuttavia, è opportuno che siano rispettate le condizioni stabilite dal successivo comma *i-bis*), del medesimo articolo, che si applicano anche nel caso di specie, analogamente a quanto avviene per le erogazioni liberali effettuate ai sensi dell'art. 38 della Legge 21 novembre 2000, n. 342 (Circolare n. 107/E 2001 dell'Agenzia delle Entrate e Circolare n. 141/2001 del Ministero per i beni e le attività culturali). La detrazione è consentita a condizione che il versamento delle erogazioni da parte del donatore sia effettuato tramite banca o ufficio postale o mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'art. 23, del D. Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 (ad es. carte di credito, assegni etc.), al fine di consentire all'amministrazione finanziaria di svolgere gli opportuni controlli. Resta inteso infatti, che qualora lo Stato conceda delle agevolazioni è previsto un sistema di verifiche che assicuri il "corretto impiego" dei fondi investiti tramite la rinuncia al gettito fiscale. Per questo motivo è comunque da ritenere che, anche in mancanza di uno specifico obbligo previsto dalla norma in oggetto, l'utilizzo di questi sistemi di pagamento sia quanto meno opportuno a tutela del donatore per la certificazione ai fini fiscali del suo operato.

La competenza in ordine all'autorizzazione, così come la presentazione della documentazione di cui si è detto per l'acquisizione dei pareri dei comitati di settore e delle commissioni consultive nell'ambito dello spettacolo (D.Lgs. 21 dicembre 1998, n. 492), pertiene ai Direttori generali competenti per materia.

*“In merito alla certificazione degli oneri soggetti a detrazione si precisa che è necessario che gli stessi vengano tempestivamente certificati dagli uffici competenti al fine di consentire ai soggetti erogatori di acquisire in tempo utile la certificazione suddetta e presentarla nei termini stabiliti dagli uffici finanziari e comunque non oltre l’anno entro il quale l’erogazione è stata effettuata”.*

Alla luce di quanto sopra esposto, si rappresenta la necessità di far pervenire dalle Direzioni generali al Dipartimento per la ricerca, l’innovazione e l’organizzazione, Direzione generale per gli affari generali, il bilancio, le risorse umane e la formazione, Servizio I, entro il 31 gennaio 2006 (analogamente a quan-

to previsto dal D.M. 3 ottobre 2002 per le erogazioni liberali effettuate ai sensi dell’art. 100, lettera m) del T.U.I.R.), i dati relativi alle certificazioni per sgravi fiscali prodotte in relazione alle erogazioni liberali in denaro, effettuate ai sensi dell’articolo di legge in oggetto, nell’anno 2005, specificando i nominativi dei soggetti erogatori, nonché l’ammontare delle erogazioni effettuate e la finalità specifica delle stesse.

Si precisa che le denominazioni degli organi istituzionali delle amministrazioni pubbliche, citate negli articoli di legge riportati testualmente, devono intendersi aggiornate alla luce delle vigenti disposizioni in materia di organizzazione dei Ministeri.

## **Circolare n. 38 del 19/02/2007**

*Erogazioni liberali ai sensi dell'art. 15 lettera h) del D.P.R. n. 917/1986 TUIR (detrazione d'imposta del 19% dell'erogazione liberale per le persone fisiche e gli enti non commerciali) – Richiesta dati relativi all'anno 2006 – Integrazione – modifica della circolare n. 183 del 22/12/2005*

Con riferimento a quanto disposto con la circolare n. 183 del 22 dicembre 2005 ed in particolare, all'art. 15 lettera h), del D.P.R. n. 917/1986 T.U.I.R. (detrazione d'imposta del 19% dell'erogazione liberale per le persone fisiche e gli enti non commerciali), si richiede agli uffici competenti di comunicare alla scrivente Direzione generale – Servizio I - Affari generali bilancio e programmazione – in forma cartacea o via e-mail all'indirizzo [ueroegazioniliberali@beniculturali.it](mailto:ueroegazioniliberali@beniculturali.it), entro il 28 febbraio 2007, i dati relativi alle istanze autorizzate per il beneficio degli sgravi fiscali, prodotte in relazione alle erogazioni liberali, effettuate nell'anno 2006, specificando i nominativi dei soggetti erogatori, l'ammontare delle erogazioni effettuate e la finalità specifica delle stesse, per le conseguenti comunicazioni all'Agenzia delle Entrate.

Al fine di garantire lo snellimento e la semplificazione dell'attività amministrativa e nel rispetto degli obblighi di vigilanza e controllo che la legge pone in carico al Ministero per i beni e le attività culturali, si rappresenta la necessità di rivedere parzialmente *per il futuro* le modalità procedurali da seguire per il rilascio delle autorizzazioni e dei pareri dei competenti comitati di settore del Consiglio superiore per i beni culturali e paesaggistici, incentrando sugli organi territoriali periferici le relative competenze.

Si ribadisce come la norma in oggetto imponga di regolare l'erogazione liberale mediante una convenzione (o un accordo scritto, se tra privati), avente natura bilaterale, che deve essere stipulata tra il soggetto erogatore ed il soggetto beneficiario attuatore dell'iniziativa.

Il soggetto erogatore presenta alla Soprintendenza competente per settore un'istanza per poter usufruire delle agevolazioni fiscali, in relazione alle erogazioni liberali effettuate per ciascun anno finanziario.

All'istanza deve essere allegato un elenco completo delle erogazioni con i seguenti dati e documenti:

- copia della convenzione;
- denominazione e natura giuridica dell'ente beneficiario;
- importo dell'erogazione;
- denominazione ed ubicazione degli immobili /descrizione dettagliata dell'iniziativa culturale;
- destinazione d'uso e breve descrizione dell'intervento con i tempi presumibili di realizzazione / tempi di realizzazione dell'iniziativa culturale.

Successivamente, il soggetto beneficiario, facendo esplicito riferimento al contributo dell'erogatore, richiede alla suddetta Soprintendenza l'approvazione della previsione di spesa inerente le attività finanziate.

La Soprintendenza provvede a vistare, per approvazione, la previsione di spesa trasmessa dal soggetto beneficiario e provvede a trasmettere copia del preventivo di spesa appositamente vistato, al soggetto erogatore comunicandone contestualmente l'invio al soggetto beneficiario dell'erogazione. L'invio del documento vistato costituisce autorizzazione alla richiesta di detrazione fiscale.

Resta inteso che al termine delle attività, il soggetto beneficiario dell'erogazione liberale, deve richiedere alla Soprintendenza il visto

sul consuntivo di spesa dettagliato e relativo alle attività svolte.

Spetta dunque alle Soprintendenze adempiere agli anzidetti obblighi di legge mentre per i beni librari, in base all'attuale struttura organizzativa, la competenza è della Direzione generale per i beni librari e gli istituti culturali (vedi circolare prot. n. 5131 del 30.11.1982).

Ai sensi di quanto disposto dalla normativa in oggetto, se l'attività finanziata è un'iniziativa

culturale, l'autorizzazione non può prescindere dall'acquisizione del parere del competente comitato di settore del Consiglio superiore per i beni culturali e paesaggistici, da richiedersi per il tramite delle Direzioni generali competenti.

Per quanto riguarda le iniziative inerenti il settore dello spettacolo, i suddetti pareri sono da acquisire, per il tramite della Direzione generale per lo spettacolo dal vivo, presso le competenti Commissioni consultive.

## **Circolare n. 117 del 25/05/2007**

*Esiti relativi all'applicazione dell'art. 100, comma 2, lettera m) e dell'art. 15 lettera b) del D.P.R. 917/1986 (TUIR) Anno 2006*

Con circolari n. 183 del 22 dicembre 2005 e n. 38 del 19 febbraio 2007, la Direzione generale per gli affari generali il bilancio, le risorse umane e la formazione ha fornito dettagliate indicazioni in merito alle procedure relative all'applicazione della normativa in materia di erogazioni liberali, per quanto riguarda sia l'art. 100, comma 2, lettera m) del T.U.I.R., sia l'art. 15 lettera h) del D.P.R. n. 917/1986 del T.U.I.R., in quanto entrambi statuiscono gli adempimenti amministrativi connessi all'erogazioni liberali, che il Ministero per i beni e le attività culturali è tenuto ad espletare nei confronti dell'Agenzia delle Entrate.

Come noto, per quanto riguarda le erogazioni liberali per progetti culturali, l'art. 38 della L. 21 novembre 2000, n. 342, ha aggiunto al comma 2, dell'art. 100 del nuovo Testo Unico delle Imposte sui Redditi, la lettera m), - già punto c) - onies del comma 2 dell'art. 65 del precedente T.U.I.R. - la quale prevede la totale deducibilità delle erogazioni liberali in denaro da parte di soggetti titolari di reddito di impresa a favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute, per lo svolgimento dei loro compiti istituzionali e per la realizzazione di programmi nei settori dei beni culturali e dello spettacolo.

Ai sensi dell'art. 100, comma 2, lettera m) del T.U.I.R., il Ministro per i beni e le attività culturali individua con proprio decreto periodicamente, sulla base di criteri che sono definiti sentita la Conferenza unificata di cui all'art. 8 del D. Lgs. 28 agosto 1997, n. 281, le categorie di soggetti che possono beneficiare delle predette erogazioni liberali.

In base al D.M. 3 ottobre 2002, pubblicato sulla G.U. n. 268 del 15 novembre 2002, che ha ampliato le categorie dei beneficiari, già individuate con il precedente D.M. dell' 11 aprile 2001, possono essere beneficiari delle erogazioni liberali:

- a) lo Stato, le regioni e gli enti locali;
- b) le persone giuridiche, costituite o partecipate dallo Stato o dalle regioni o dagli enti locali;
- c) gli enti pubblici o persone giuridiche private costituite mediante leggi nazionali o regionali;
- d-e) i soggetti, aventi la personalità giuridica pubblica o privata, che, almeno in uno degli ultimi cinque anni antecedenti all'anno di imposta in cui avviene l'erogazione in loro favore, abbiano ricevuto ausili finanziari (ovvero che pur non avendoli ricevuti si trovino nella condizione di aver diritto a riceverli, anche se nel primo anno di attività):
  - a valere sul Fondo unico dello spettacolo (legge del 30 aprile 1985, n. 163 "Nuova disciplina degli interventi a favore dello spettacolo");
  - ai sensi della legge del 17 ottobre 1996, n. 534, "Nuove norme per l'erogazione dei contributi statali alle istituzioni culturali";
- f) i soggetti che abbiano comunque ricevuto ausili finanziari, almeno in uno degli ultimi cinque anni antecedenti all'anno di imposta in cui avviene l'erogazione, direttamente previsti da disposizioni di legge statale o regionale;
- g) le associazioni, fondazioni e consorzi costituiti sia tra enti locali e soggetti aventi personalità giuridica di diritto privato rientranti nelle categorie di cui alle lettere precedenti, sia esclusivamente tra questi ultimi soggetti;

b) le persone giuridiche private che sono titolari o gestori di musei, gallerie, pinacoteche, aree archeologiche o raccolte di altri beni culturali o universalità di beni mobili soggetti ai vincoli e alle prescrizioni di cui al D.Lgs. 29 ottobre 1999, n. 490, funzionalmente organizzati ed aperti al pubblico per almeno cinque giorni alla settimana con orario continuato o predeterminato;

i) le persone giuridiche private che esercitano attività dirette a formare e diffondere espressioni della cultura e dell'arte, così come definite dall'art. 148 e seg. D.Lgs. 112 del 31 marzo del 1998.

I soggetti beneficiari di erogazioni liberali non devono perseguire fini di lucro, il proprio atto costitutivo o statuto deve prevedere il perseguimento di finalità nei settori dei beni culturali e dello spettacolo e devono effettivamente svolgere attività nei suddetti settori.

Essi sono tenuti a comunicare al Ministero per i beni e le attività culturali, entro il termine del 31 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento, l'ammontare delle erogazioni liberali ricevute, le generalità complete del soggetto erogatore, le finalità o attività per le quali sono state elargite ovvero la riferibilità delle predette erogazioni ai loro compiti istituzionali (allegando altresì copia dell'atto costitutivo e dello statuto).

I soggetti che effettuano erogazioni liberali sono tenuti a comunicare al Ministero per i beni e le attività culturali e, per via telematica, al sistema informativo dell'Agenzia delle entrate del Ministero dell'economia e delle finanze, entro il termine del 31 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento, l'ammontare delle erogazioni effettuate nel periodo d'imposta, le proprie generalità complete comprensive dei dati fiscali e l'elenco dei soggetti beneficiari delle erogazioni.

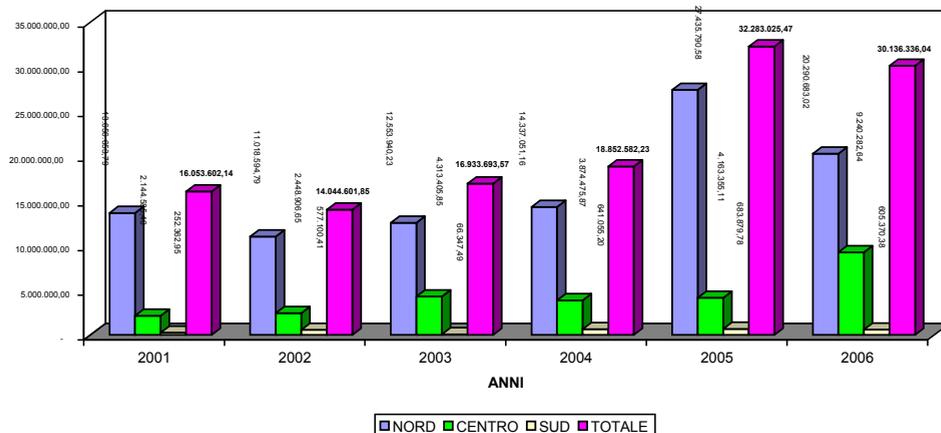
Il Ministero per i beni e le attività culturali comunica entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello di riferimento all'Agenzia delle Entrate l'elenco dei soggetti erogatori e l'ammontare delle erogazioni liberali da esse effettuate.

Le deduzioni per le imprese eroganti sono totali, mentre i soggetti beneficiari, qualora l'ammontare totale delle erogazioni liberali in denaro superi la somma annua di cui al comma 3 dell'art. 38 della legge 342/2000, riceveranno dal Ministero per i beni e le attività culturali una comunicazione riguardante la somma da versare all'Erario determinata dallo stesso Ministero secondo le modalità previste dall'art. 2 del D.M. 3 ottobre 2002.

Nell'anno 2006, per quanto riguarda l'applicazione dell'art. 100, comma 2, lettera m) del T.U.I.R., secondo quanto dichiarato dai soggetti beneficiari, l'importo complessivo delle erogazioni liberali è ammontato ad € 30.136.336,04 e pertanto, non sussiste alcun obbligo di riversamento all'Erario da parte di enti locali, fondazioni e associazioni, beneficiari dei finanziamenti.

Come si evince dal grafico n. 1, nel corso di sei anni di applicazione dell'art 100, comma 2, lettera m) del T.U.I.R., nonostante l'anno 2006 abbia visto un leggero decremento rispetto al trend tendenzialmente crescente degli anni precedenti delle erogazioni liberali effettuate dalle imprese, viene confermato il ruolo rilevante di crescita e sviluppo svolto nell'economia del Paese dai settori della cultura e dello spettacolo anche quali poli attrattivi di risorse finanziarie provenienti da soggetti economici privati, volano indispensabile per la valorizzazione di settori strategici della tradizione culturale italiana:

Grafico 1 - EROGAZIONI LIBERALI - Art. 100, comma 2, lettera m) del T.U.I.R.

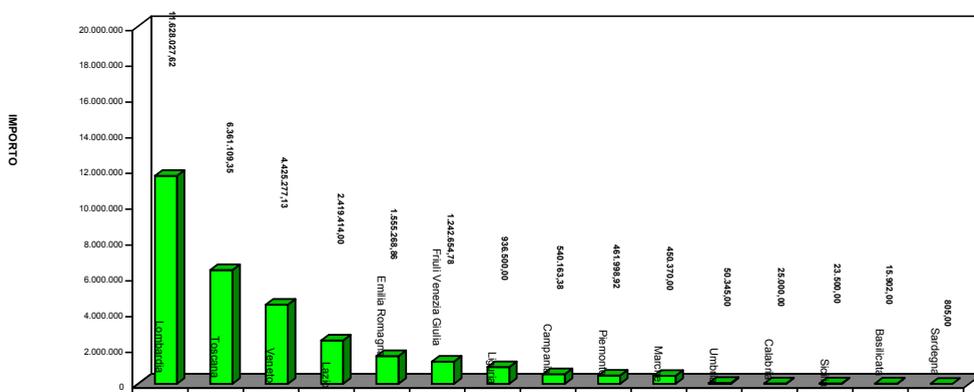


Gli imprenditori del nostro Paese continuano a sostenere i programmi nei settori dei beni culturali e dello spettacolo con un apporto costante di risorse che si aggiunge a quelle pubbliche: dai 18.852.582,23 di Euro dell'anno 2004, si è passati ai 32.283.025,47 di Euro dell'anno 2005, e ad una leggera flessione nell'anno

2006, assestando l'importo su 30.136.336,04 di Euro, confermando, in ogni caso, un apporto consistente di risorse finanziarie.

Tra le regioni che hanno maggiormente beneficiato delle erogazioni, nell'anno 2006, il primato spetta alla Lombardia, alla Toscana ed al Veneto come illustrato nel grafico n. 2:

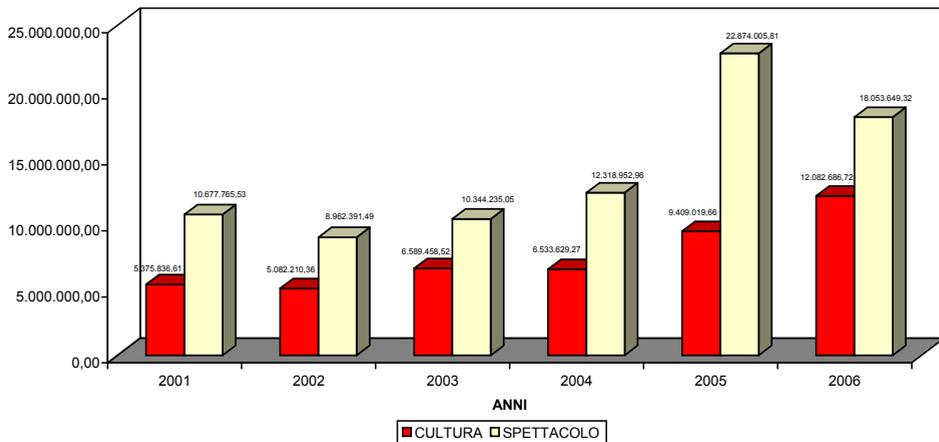
Grafico 2 - Anno 2006 - EROGAZIONI LIBERALI art. 100, comma 2, lettera m) - BENEFICIARI SU BASE REGIONALE



Per quanto riguarda le finalità, il grafico n. 3 evidenzia come il mecenatismo si sia rivolto soprattutto verso il settore dello spettacolo al quale vanno, nell'anno 2006, poco più del 60 % dell'ammontare complessivo delle

erogazioni effettuate, mentre il settore della cultura si assesta sul restante 40% delineando un aumento rispetto all'anno 2005, nel quale beneficiava di circa il 30% delle risorse complessivamente erogate:

Grafico 3 - EROGAZIONI LIBERALI art. 100, comma 2 lettera m) del T.U.I.R. DISTINTE PER FINALITÀ NEI SETTORI DEI BENI CULTURALI E DELLO SPETTACOLO



Tra i soggetti beneficiari emergono i grandi enti lirici del Teatro alla Scala e de la Fenice, che hanno beneficiato rispettivamente di € 7.427.000,00 e di € 2.693.958,00, la Fondazione Accademia Nazionale di Santa Cecilia che ha ricevuto la somma di € 1.673.000,00, la Fondazione Teatro Lirico Giuseppe Verdi € 1.015.854,78, il Teatro Carlo Felice € 917.000,00, l'Arena di Verona € 500.000,00, la Fondazione Teatro di San Carlo € 402.193,38.

Spiccano inoltre, tra i soggetti beneficiari La Fondazione parchi monumentali Bardini e Peyron con € 3.100.423,75 e la Fondazione La Biennale di Venezia con € 400.000,00.

Il 6% dell'importo totale delle erogazioni è stato introitato dai Comuni, tra i quali si distinguono per entità degli importi il Comune di Firenze € 775.000,00 e il Comune di Montichiari € 236.000,00.

Tra i soggetti erogatori vi sono aziende notissime quali l'Enel Spa, la Pirelli & C. Spa, la Banca Nazionale del Lavoro, l'Aem Spa, il Banco Popolare di Verona e Novara, la Banca Popolare di Milano, la Banca Intesa di San Paolo Spa., le Assicurazioni Generali Spa., la T.R.S. Evolution Spa, che hanno finanziato, con grande slancio numerosi progetti, ma non manca altresì il contributo delle imprese più piccole che si sono impegnate per i programmi culturali delle fondazioni e delle associazioni meno note.

Per quanto concerne invece, l'art. 15, lettera h) del D.P.R. n. 917/1986 del T.U.I.R. (Titolo I – Imposta sul reddito delle persone fisiche – Capo I – Disposizioni generali), la Direzione generale per gli affari generali, il bilancio, le risorse umane e la formazione ha disciplinato, con circolare n. 38 del 19 febbraio 2007, l'applicazione del medesimo. Il predetto articolo di legge riguarda la defiscalizzazione a beneficio delle persone fisiche e degli enti non commerciali delle liberalità finalizzate al sostegno delle attività intese a promuovere iniziative in campo artistico e culturale, in base alle quali *“dall'imposta lorda si detrae un importo pari al 19% delle erogazioni liberali in denaro sostenute dal contribuente, se non deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formare il reddito complessivo, a favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di comitati organizzatori appositamente istituiti con decreto del Ministro per i beni culturali ed ambientali, di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro, che svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico o che organizzano e realizzano attività culturali, effettuate in base ad apposita convenzione, per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il*

*restauro delle cose indicate nell'articolo 1, della Legge 1 giugno 1939, n. 1089 e nel decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409, ivi comprese le erogazioni effettuate per l'organizzazione in Italia e all'estero di mostre e di esposizioni di rilevante interesse scientifico-culturale delle cose anzidette, e per gli studi e le ricerche eventualmente a tal fine necessari, nonché per ogni altra manifestazione di rilevante interesse scientifico-culturale anche ai fini didattico-promozionali, ivi compresi gli studi, le ricerche, la documentazione e la catalogazione, e le pubblicazioni relative ai beni culturali. Le iniziative culturali devono essere autorizzate, previo parere del competente comitato di settore del Consiglio nazionale per i beni culturali e ambientali, dal Ministero per i beni culturali e ambientali, che deve approvare la previsione di spesa ed il conto consuntivo.*

*Il Ministero per i beni culturali e ambientali stabilisce i tempi necessari affinché le erogazioni liberali fatte a favore delle associazioni legalmente riconosciute, delle istituzioni e delle fondazioni siano utilizzate per gli scopi indicati nella presente lettera e controlla l'impiego delle erogazioni stesse. Detti termini possono, per causa non imputabile al donatario, essere prorogati una sola volta. Le erogazioni liberali non integralmente utilizzate nei termini assegnati affluiscono all'entrata del bilancio dello Stato, o delle regioni e degli enti locali territoriali, nel caso di attività o manifestazioni in cui essi siano direttamente coinvolti, e sono destinate ad un fondo da utilizzare per le attività culturali*

*previste per l'anno successivo. Il Ministero per i beni culturali e ambientali comunica, entro il 31 marzo di ogni anno, al centro informativo del Dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze l'elenco nominativo dei soggetti erogatori, nonché l'ammontare delle erogazioni effettuate entro il 31 dicembre dell'anno precedente”.*

L'articolo di legge suindicato, oltre alle persone fisiche, si applica anche agli enti non commerciali che possono beneficiare, ai sensi dell'art.147, comma 1, del T.U.I.R., della detrazione d'imposta per gli oneri sopportati, qualora rientrino fra quelli indicati nell'art.15, comma 1, lettere a),g),b) h bis),i), i bis) e i quater) del medesimo T.U.I.R..

Per quanto riguarda l'anno 2006, il Ministero per i beni e le attività culturali ha registrato, in applicazione dell'art. 15 lettera h) del T.U.I.R., erogazioni liberali per € 11.665.591,09.

Complessivamente nell'anno 2006, il Ministero per i beni e le attività culturali ha registrato, in applicazione di entrambi gli articoli di legge (art. 100, comma 2, lettera m) ed art. 15 lettera h) del T.U.I.R.), erogazioni liberali per un importo di € 41.801.927,13, e nonostante il leggero decremento dell'ammontare erogato ai sensi dell'art. 100, comma 2, lettera m) del T.U.I.R., l'importo complessivo è stato nettamente superiore a quello totalizzato nell'anno 2005 ammontante ad € 34.662.039,61, determinando un incremento del volume complessivo delle risorse finanziarie erogate di circa il 20%.

## **Circolare n. 104 del 21/05/2008**

*Esiti relativi all' applicazione dell' art. 100, comma 2 lettera m) e dell' art. 15 lettera b) del DPR n. 917/1986 (TUIR) Anno 2007*

L'art. 38 della L. 21 novembre 2000, n. 342, ha aggiunto al comma 2, dell'art. 100 del nuovo Testo Unico delle Imposte sui Redditi, la lettera m), - già punto c-nonies del comma 2 dell'art. 65 del precedente T.U.I.R. - la quale prevede la totale deducibilità delle erogazioni liberali in denaro da parte di soggetti titolari di reddito di impresa a favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute, per lo svolgimento dei loro compiti istituzionali e per la realizzazione di programmi nei settori dei beni culturali e dello spettacolo.

Ai sensi dell'art. 100, comma 2, lettera m) del T.U.I.R., il Ministro per i beni e le attività culturali individua con proprio decreto periodicamente, sulla base di criteri che sono definiti, sentita la Conferenza unificata di cui all'art. 8 del D. Lgs. 28 agosto 1997, n. 281, le categorie di soggetti che possono beneficiare delle predette erogazioni liberali.

In base al D.M. 3 ottobre 2002, pubblicato sulla G.U. n. 268 del 15 novembre 2002, che ha ampliato le categorie dei beneficiari, già individuate con il precedente D.M. dell' 11 aprile 2001, possono essere beneficiari delle erogazioni liberali:

- d) lo Stato, le regioni e gli enti locali;
- e) le persone giuridiche, costituite o partecipate dallo Stato o dalle regioni o dagli enti locali;
- f) gli enti pubblici o persone giuridiche private costituite mediante leggi nazionali o regionali;
- g) d-e) i soggetti, aventi la personalità giuridica pubblica o privata, che, almeno in uno degli ultimi cinque anni antecedenti all'anno

di imposta in cui avviene l'erogazione in loro favore, abbiano ricevuto ausili finanziari (ovvero che pur non avendoli ricevuti si trovino nella condizione di aver diritto a riceverli, anche se nel primo anno di attività):

- a valere sul Fondo unico dello spettacolo (legge del 30 aprile 1985, n. 163 "Nuova disciplina degli interventi a favore dello spettacolo");

- ai sensi della legge del 17 ottobre 1996, n. 534, "Nuove norme per l'erogazione dei contributi statali alle istituzioni culturali";

f) i soggetti che abbiano comunque ricevuto ausili finanziari, almeno in uno degli ultimi cinque anni antecedenti all'anno di imposta in cui avviene l'erogazione, direttamente previsti da disposizioni di legge statale o regionale;

g) le associazioni, fondazioni e consorzi costituiti sia tra enti locali e soggetti aventi personalità giuridica di diritto privato rientranti nelle categorie di cui alle lettere precedenti, sia esclusivamente tra questi ultimi soggetti;

h) le persone giuridiche private che sono titolari o gestori di musei, gallerie, pinacoteche, aree archeologiche o raccolte di altri beni culturali o universalità di beni mobili soggetti ai vincoli e alle prescrizioni di cui al D.Lgs. 29 ottobre 1999, n. 490, funzionalmente organizzati ed aperti al pubblico per almeno cinque giorni alla settimana con orario continuato o predeterminato;

i) le persone giuridiche private che esercitano attività dirette a formare e diffondere espressioni della cultura e dell'arte, così come definite dall'art. 148 e seg. D.Lgs. 112 del 31 marzo del 1998.

I soggetti beneficiari di erogazioni liberali non devono perseguire fini di lucro, il proprio

atto costitutivo o statuto deve prevedere il perseguimento di finalità nei settori dei beni culturali e dello spettacolo e devono effettivamente svolgere attività nei suddetti settori. Essi sono tenuti a comunicare al Ministero per i beni e le attività culturali, entro il termine del 31 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento, l'ammontare delle erogazioni liberali ricevute, le generalità complete del soggetto erogatore, le finalità o attività per le quali sono state elargite ovvero la riferibilità delle predette erogazioni ai loro compiti istituzionali (allegando altresì copia dell'atto costitutivo e dello statuto).

I soggetti che effettuano erogazioni liberali sono tenuti a comunicare al Ministero per i beni e le attività culturali e, per via telematica, al sistema informativo dell'Agenzia delle entrate del Ministero dell'economia e delle finanze, entro il termine del 31 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento, l'ammontare delle erogazioni effettuate nel periodo d'imposta, le proprie generalità complete comprensive dei dati fiscali e l'elenco dei soggetti beneficiari delle erogazioni.

Il Ministero per i beni e le attività culturali comunica entro il 31 marzo dell'anno suc-

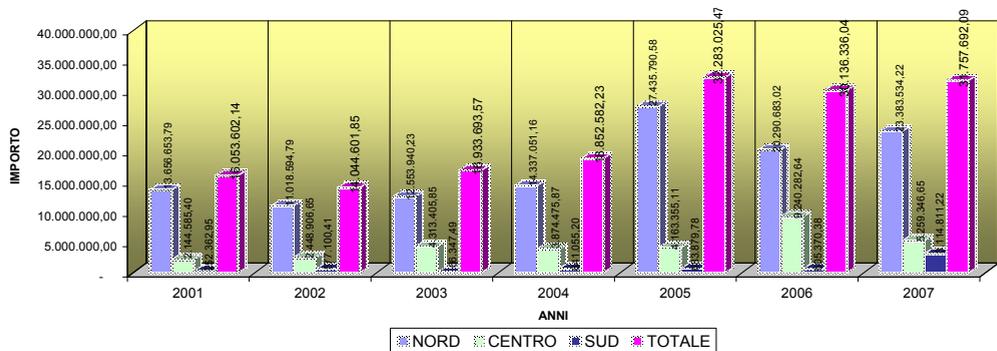
cessivo a quello di riferimento all'Agenzia delle Entrate l'elenco dei soggetti erogatori e l'ammontare delle erogazioni liberali da esse effettuate.

Le deduzioni per le imprese eroganti sono totali, mentre i soggetti beneficiari, qualora l'ammontare totale delle erogazioni liberali in denaro superi la somma annua di € 139.443.362,75 riceveranno dal Ministero per i beni e le attività culturali una comunicazione riguardante la somma da versare all'Erario determinata dallo stesso Ministero secondo le modalità previste dall'art. 2 del D.M. 3 ottobre 2002.

Nell'anno 2007, per quanto riguarda l'applicazione dell'art. 100, comma 2, lettera m) del T.U.I.R., secondo quanto dichiarato dai soggetti beneficiari, l'importo complessivo delle erogazioni liberali è ammontato ad € 31.757.692,09 e pertanto, non sussiste alcun obbligo di riversamento all'Erario da parte di enti locali, fondazioni e associazioni, beneficiari dei finanziamenti.

Come si evince dal grafico n. 1 sotto riportato, l'anno 2007 ha visto un leggero incremento delle erogazioni liberali effettuate dalle imprese a favore della cultura e dello spettacolo, rispetto all'anno precedente:

Grafico 1 - Anno 2007 - EROGAZIONI LIBERALI - Art. 100, comma 2, lettera m) del T.U.I.R.



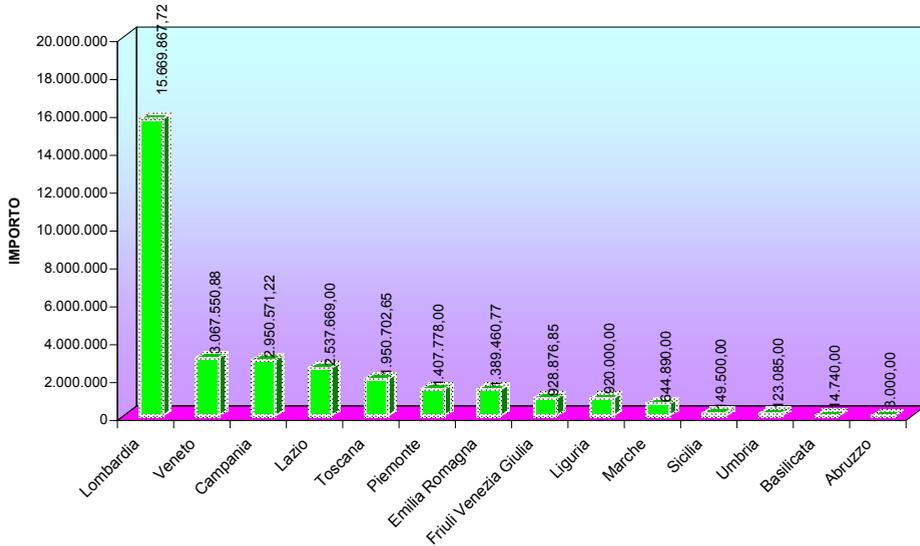
Gli imprenditori del nostro Paese continuano a sostenere i programmi nei settori dei beni culturali e dello spettacolo con un apporto costante di risorse che si aggiunge a quelle pubbliche: dai 18.852.582,23 di Euro dell'an-

no 2004, si è passati ai 32.283.025,47 di Euro dell'anno 2005, con una leggera flessione nell'anno 2006, 30.136.336,04 di Euro, fino ai 31.757.692,09 dell'anno 2007, confermando un apporto consistente di risorse finanziarie.

Tra le regioni che hanno maggiormente beneficiato delle erogazioni, nell'anno 2007, il primato spetta di gran lunga alla Lombardia, se-

guita dal Veneto, dalla Campania, dal Lazio e dalla Toscana come illustrato nel grafico n. 2:

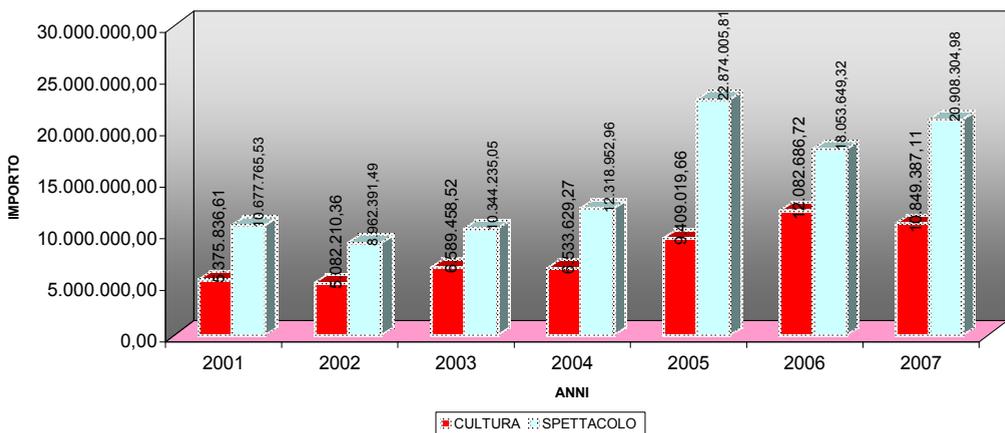
Grafico 2 -Anno 2007 - EROGAZIONI LIBERALI art. 100, comma 2, lettera m) - BENEFICIARI SU BASE REGIONALE



Per quanto riguarda le finalità, il grafico n. 3 evidenzia come il mecenatismo si sia rivolto, anche quest'anno, soprattutto verso il settore dello spettacolo al quale vanno nell'anno

2007 il 66% dell'ammontare complessivo delle erogazioni effettuate, mentre il settore della cultura si assesta sul restante 34%:

Grafico 3 -Anno 2007 - EROGAZIONI LIBERALI art. 100, comma 2, lettera m) del T.U.I.R. DISTINTE PER FINALITA' NEI SETTORI DEI BENI CULTURALI E DELLO SPETTACOLO



Tra i soggetti beneficiari emergono i grandi enti lirici del Teatro alla Scala e del Teatro La Fenice di Venezia, che hanno beneficiato rispettivamente di € 9.695.000,00 e di € 1.288.626,80, la Fondazione Accademia Nazionale di Santa Cecilia che ha ricevuto la somma di € 2.185.000,00, la Fondazione Sorrento che ha beneficiato di € 1.547.410,00, la Fondazione Teatro di San Carlo di € 1.384.114,22, il Teatro Carlo Felice che ha ricevuto la somma di € 915.000,00, la Fondazione Nicola Trussardi la somma di € 802.280,00 e la Fondazione Teatro Lirico Giuseppe Verdi la somma di € 732.246,85.

Nell'anno 2007 i Comuni hanno beneficiato di € 2.230.053,80 e tra essi si distinguono per entità degli importi la Città di Torino che ha ricevuto € 300.000,00, i Comuni di Lonate Pozzolo e Fermo € 280.000,00, il Comune di Colle di Val d'Elsa che ha beneficiato di € 272.594,72 ed il Comune di Montichiari che ha beneficiato di € 225.200,00.

Tra i soggetti erogatori vi sono aziende notissime quali l'Enel Spa, la Pirelli & C. Spa, la Banca Nazionale del Lavoro, il Banco Popolare di Verona – S.Geminiano S.Prospiero Spa, la Banca Popolare di Milano Scarl, la Banca Popolare di Vicenza Scpa, la T.R.S. Evolution Spa, la Società per Azioni Esercizi Aeroportuali Spa, la Sorgente S.G.R. Spa, che hanno finanziato con grande slancio numerosi progetti, ma non manca altresì il contributo delle imprese più piccole che si sono impegnate per i programmi culturali delle fondazioni e delle associazioni meno note.

L'art.15, lettera h), D.P.R. n. 917/1986, riguardante la defiscalizzazione a beneficio delle persone fisiche e degli enti non commerciali delle liberalità finalizzate al sostegno delle attività intese a promuovere iniziative in campo artistico e culturale, prevede che "dall'imposta lorda si detrae un importo pari al 19% delle erogazioni liberali in denaro sostenute dal contribuente, se non deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formare il reddito complessivo, a favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o

*istituzioni pubbliche, di comitati organizzatori appositamente istituiti con decreto del Ministro per i beni culturali ed ambientali, di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro, che svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico o che organizzano e realizzano attività culturali, effettuate in base ad apposita convenzione, per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose indicate nell'articolo 1, della Legge 1 giugno 1939, n. 1089 e nel decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409, ivi comprese le erogazioni effettuate per l'organizzazione in Italia e all'estero di mostre e di esposizioni di rilevante interesse scientifico-culturale delle cose anzidette, e per gli studi e le ricerche eventualmente a tal fine necessari, nonché per ogni altra manifestazione di rilevante interesse scientifico-culturale anche ai fini didattico-promozionali, ivi compresi gli studi, le ricerche, la documentazione e la catalogazione, e le pubblicazioni relative ai beni culturali. Le iniziative culturali devono essere autorizzate, previo parere del competente comitato di settore del Consiglio nazionale per i beni culturali e ambientali, dal Ministero per i beni culturali e ambientali, che deve approvare la previsione di spesa ed il conto consuntivo.*

*Il Ministero per i beni culturali e ambientali stabilisce i tempi necessari affinché le erogazioni liberali fatte a favore delle associazioni legalmente riconosciute, delle istituzioni e delle fondazioni siano utilizzate per gli scopi indicati nella presente lettera e controlla l'impiego delle erogazioni stesse. Detti termini possono, per causa non imputabile al donatario, essere prorogati una sola volta. Le erogazioni liberali non integralmente utilizzate nei termini assegnati affluiscono all'entrata del bilancio dello Stato, o delle regioni e degli enti locali territoriali, nel caso di attività o manifestazioni in cui essi siano direttamente coinvolti, e sono destinate ad un fondo da utilizzare per le attività culturali previste per l'anno successivo. Il Ministero per i beni culturali e ambientali comunica, entro il 31 marzo di ogni anno, al centro informativo del Dipartimento delle entrate del Ministero*

*delle finanze l'elenco nominativo dei soggetti erogatori, nonché l'ammontare delle erogazioni effettuate entro il 31 dicembre dell'anno precedente".*

L'articolo di legge suindicato, oltre alle persone fisiche, si applica anche agli enti non commerciali che possono beneficiare, ai sensi dell'art.147, comma 1, del T.U.I.R., della detrazione d'imposta per gli oneri sopportati, qualora rientrino fra quelli indicati nell'art.15, comma 1, lettere *a),g),b) b bis),i), i bis) e i quater)* del medesimo T.U.I.R..

Per quanto riguarda l'anno 2007, il Ministero

per i beni e le attività culturali ha registrato, in applicazione dell'art. 15 lettera h) del T.U.I.R., erogazioni liberali per € 19.846.902,04.

Complessivamente nell'anno 2007, il Ministero per i beni e le attività culturali ha registrato, in applicazione di entrambi gli articoli di legge (art. 100, comma 2, lettera m) ed art. 15 lettera h) del T.U.I.R.), erogazioni liberali per un importo di € 51.604.594,13 determinando un incremento del volume complessivo delle risorse finanziarie erogate di quasi il 25% rispetto al 2006.

## **Circolare n. 71 del 13/05/2009**

*Esiti relativi all' applicazione dell' art. 100, comma 2 lettera m) e dell' art. 15 lettera b) del D.P.R. n. 917/1986 (TUIR) Anno 2008*

L'art. 38 della L. 21 novembre 2000, n. 342, ha aggiunto al comma 2, dell'art. 100 del nuovo Testo Unico delle Imposte sui Redditi, la lettera m), - già punto c-nonies del comma 2 dell'art. 65 del precedente T.U.I.R. - la quale prevede la totale deducibilità delle erogazioni liberali in denaro da parte di soggetti titolari di reddito di impresa a favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute, per lo svolgimento dei loro compiti istituzionali e per la realizzazione di programmi nei settori dei beni culturali e dello spettacolo.

Ai sensi dell'art. 100, comma 2, lettera m) del T.U.I.R., il Ministro per i beni e le attività culturali individua con proprio decreto periodicamente, sulla base di criteri che sono definiti, sentita la Conferenza unificata di cui all'art. 8 del D. Lgs. 28 agosto 1997, n. 281, le categorie di soggetti che possono beneficiare delle predette erogazioni liberali.

In base al D.M. 3 ottobre 2002, pubblicato sulla G.U. n. 268 del 15 novembre 2002, che ha ampliato le categorie dei beneficiari, già individuate con il precedente D.M. dell' 11 aprile 2001, possono essere beneficiari delle erogazioni liberali:

1. lo Stato, le regioni e gli enti locali;
2. le persone giuridiche, costituite o partecipate dallo Stato o dalle regioni o dagli enti locali;
3. gli enti pubblici o persone giuridiche private costituite mediante leggi nazionali o regionali;

*d-e)* i soggetti, aventi la personalità giuridica pubblica o privata, che, almeno in uno degli ultimi cinque anni antecedenti all'anno di im-

posta in cui avviene l'erogazione in loro favore, abbiano ricevuto ausili finanziari (ovvero che pur non avendoli ricevuti si trovino nella condizione di aver diritto a riceverli, anche se nel primo anno di attività):

- a valere sul Fondo unico dello spettacolo (legge del 30 aprile 1985, n. 163 "Nuova disciplina degli interventi a favore dello spettacolo");

- ai sensi della legge del 17 ottobre 1996, n. 534, "Nuove norme per l'erogazione dei contributi statali alle istituzioni culturali";

*f)* i soggetti che abbiano comunque ricevuto ausili finanziari, almeno in uno degli ultimi cinque anni antecedenti all'anno di imposta in cui avviene l'erogazione, direttamente previsti da disposizioni di legge statale o regionale;

*g)* le associazioni, fondazioni e consorzi costituiti sia tra enti locali e soggetti aventi personalità giuridica di diritto privato rientranti nelle categorie di cui alle lettere precedenti, sia esclusivamente tra questi ultimi soggetti;

*h)* le persone giuridiche private che sono titolari o gestori di musei, gallerie, pinacoteche, aree archeologiche o raccolte di altri beni culturali o universalità di beni mobili soggetti ai vincoli e alle prescrizioni di cui al D.Lgs. 29 ottobre 1999, n. 490, funzionalmente organizzati ed aperti al pubblico per almeno cinque giorni alla settimana con orario continuato o predeterminato;

*i)* le persone giuridiche private che esercitano attività dirette a formare e diffondere espressioni della cultura e dell'arte, così come definite dall'art. 148 e seg. D.Lgs. 112 del 31 marzo del 1998.

I soggetti beneficiari di erogazioni liberali non devono perseguire fini di lucro, il proprio

atto costitutivo o statuto deve prevedere il perseguimento di finalità nei settori dei beni culturali e dello spettacolo e devono effettivamente svolgere attività nei suddetti settori. Essi sono tenuti a comunicare al Ministero per i beni e le attività culturali, entro il termine del 31 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento, l'ammontare delle erogazioni liberali ricevute, le generalità complete del soggetto erogatore, le finalità o attività per le quali sono state elargite ovvero la riferibilità delle predette erogazioni ai loro compiti istituzionali (allegando altresì copia dell'atto costitutivo e dello statuto).

I soggetti che effettuano erogazioni liberali sono tenuti a comunicare al Ministero per i beni e le attività culturali e, per via telematica, al sistema informativo dell'Agenzia delle entrate del Ministero dell'economia e delle finanze, entro il termine del 31 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento, l'ammontare delle erogazioni effettuate nel periodo d'imposta, le proprie generalità complete comprensive dei dati fiscali e l'elenco dei soggetti beneficiari delle erogazioni.

Il Ministero per i beni e le attività culturali comunica entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello di riferimento all'Agenzia

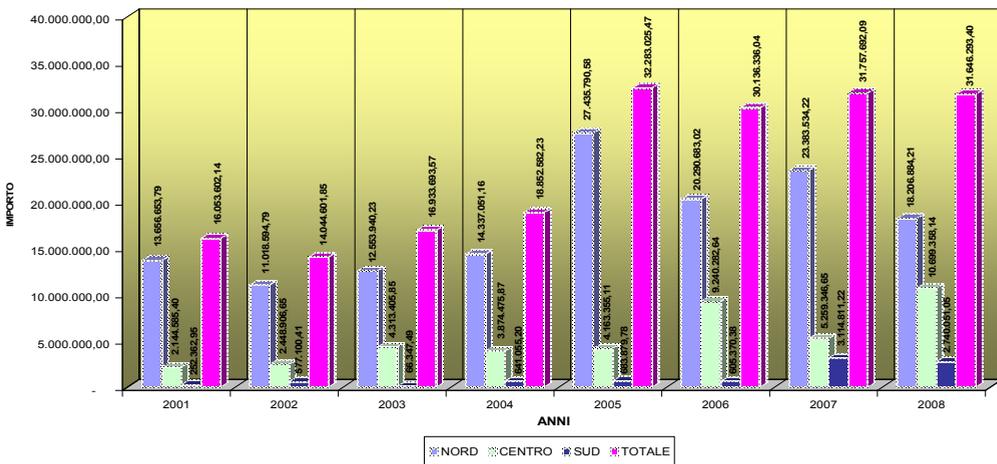
delle Entrate l'elenco dei soggetti erogatori e l'ammontare delle erogazioni liberali da esse effettuate.

Le deduzioni per le imprese eroganti sono totali, mentre i soggetti beneficiari, qualora l'ammontare totale delle erogazioni liberali in denaro superi la somma annua di € 139.443.362,75 riceveranno dal Ministero per i beni e le attività culturali una comunicazione riguardante la somma da versare all'Erario determinata dallo stesso Ministero secondo le modalità previste dall'art. 2 del D.M. 3 ottobre 2002.

Nell'anno 2008, per quanto riguarda l'applicazione dell'art. 100, comma 2, lettera m) del T.U.I.R., secondo quanto dichiarato dai soggetti beneficiari, l'importo complessivo delle erogazioni liberali è ammontato ad € 31.646.293,40 e pertanto, non sussiste alcun obbligo di riversamento all'Erario da parte di enti locali, fondazioni e associazioni, beneficiari dei finanziamenti.

Come si evince dal grafico n. 1 sotto riportato, l'anno 2008 ha visto un leggero decremento delle erogazioni liberali effettuate dalle imprese a favore della cultura e dello spettacolo, rispetto all'anno precedente:

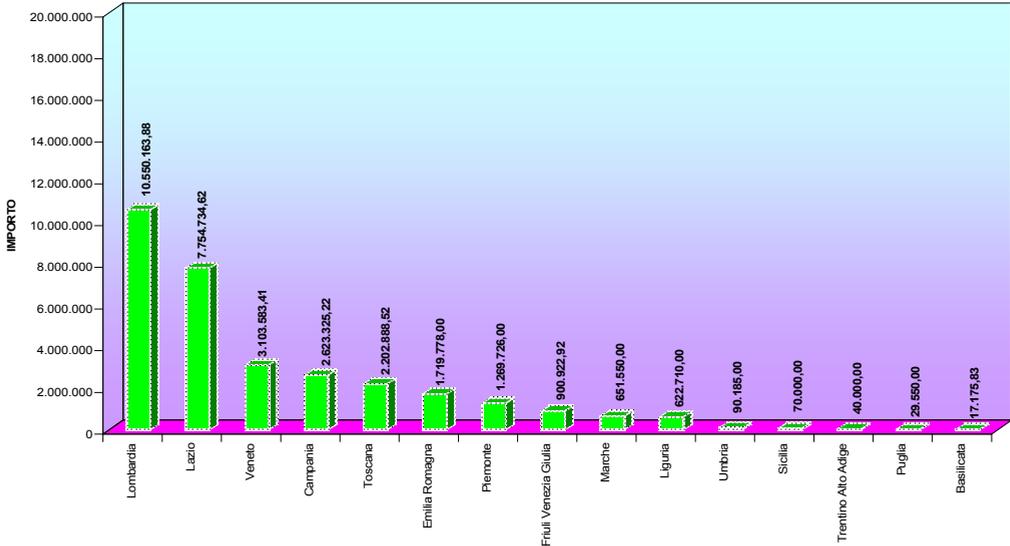
Grafico 1 - Anno 2008 - EROGAZIONI LIBERALI art. 100, comma 2, lettera m) - del T.U.I.R.



Tra le regioni che hanno maggiormente beneficiato delle erogazioni, nell'anno 2008, spicca, come lo scorso anno, la Lombardia con € 10.550.163,88, seguita dal Lazio che ha beneficiato di € 7.754.734,62, dal Vene-

to con € 3.103.583,41 dalla Campania con € 2.623.325,66 e infine dalla Toscana che ha ricevuto € 2.202.888,52 come illustrato nel grafico n. 2 sottostante:

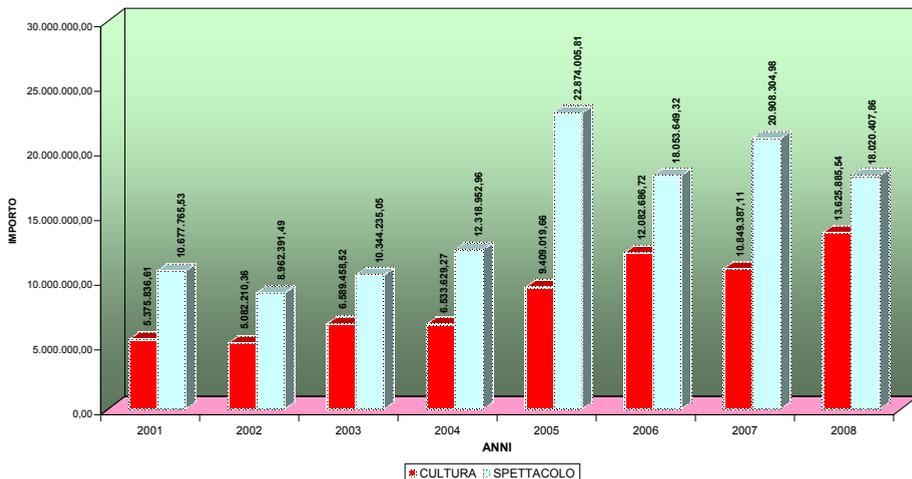
Grafico 2 - Anno 2008 - EROGAZIONI LIBERALI art. 100, comma 2, lettera m) - BENEFICIARI SU BASE REGIONALE



Per quanto riguarda le finalità, il grafico n. 3 evidenzia come il mecenatismo si sia rivolto, anche quest'anno, soprattutto verso il settore dello spettacolo al quale vanno nell'anno

2008 il 57% dell'ammontare complessivo delle erogazioni effettuate, mentre il settore della cultura si assesta sul restante 43%:

Grafico 3 - Anno 2008 - EROGAZIONI LIBERALI art. 100, comma 2, lettera m) - del T.U.I.R. Distinte per finalità nei settori dei Beni Culturali e dello Spettacolo



Tra i soggetti beneficiari sono da segnalare, la Fondazione del Teatro alla Scala con € 5.980.000,00, la Fondazione Accademia Nazionale di Santa Cecilia con un importo di € 2.030.000,00, la Fondazione Teatro dell'Opera di Roma con € 2.000.000,00, la Fondazione Sorgente Group – Istituzione per l'arte e la cultura con € 2.000.000,00, la Fondazione Teatro di San Carlo con € 1.836.778,22, la Fondazione Giorgio Cini con € 1.000.000,00.

Nell'anno 2008 i Comuni hanno beneficiato di € 1.746.535,96 e tra essi si distinguono per entità degli importi la Città di Torino che ha ricevuto € 300.000,00, il Comune di Castelvetro di Modena € 161.000,00, il Comune di Montichiari che ha beneficiato di € 120.000,00 ed il Comune di Novi Ligure che ha beneficiato di € 100.000,00.

Tra i soggetti erogatori vi sono aziende quali A2A spa, Ansaldo STS spa, Assicurazioni Generali spa, BNL, Banca Popolare di Milano Scarl, Banca Popolare di Verona – San Geminiano, S. Prospero spa, Banca Popolare di Vicenza spa, Enel spa, Fondiaria – Sai spa, Intesa San Paolo spa, Mapei spa, Sorgente società del Risparmio spa, Unicredit spa, ma non manca il contributo di imprese più piccole anche a favore delle fondazioni e delle associazioni meno note.

L'art.15, lettera h), D.P.R. n. 917/1986, riguardante la defiscalizzazione a beneficio delle persone fisiche e degli enti non commerciali delle liberalità finalizzate al sostegno delle attività intese a promuovere iniziative in campo artistico e culturale, prevede che “*dall'imposta lorda si detrae un importo pari al 19% delle erogazioni liberali in denaro sostenute dal contribuente, se non deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formare il reddito complessivo, a favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di comitati organizzatori appositamente istituiti con decreto del Ministro per i beni culturali ed ambientali, di fondazioni e associazioni*

*legalmente riconosciute senza scopo di lucro, che svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico o che organizzano e realizzano attività culturali, effettuate in base ad apposita convenzione, per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose indicate nell'articolo 1, della Legge 1 giugno 1939, n. 1089 e nel decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409, ivi comprese le erogazioni effettuate per l'organizzazione in Italia e all'estero di mostre e di esposizioni di rilevante interesse scientifico-culturale delle cose anzidette, e per gli studi e le ricerche eventualmente a tal fine necessari, nonché per ogni altra manifestazione di rilevante interesse scientifico-culturale anche ai fini didattico-promozionali, ivi compresi gli studi, le ricerche, la documentazione e la catalogazione, e le pubblicazioni relative ai beni culturali. Le iniziative culturali devono essere autorizzate, previo parere del competente comitato di settore del Consiglio nazionale per i beni culturali e ambientali, dal Ministero per i beni culturali e ambientali, che deve approvare la previsione di spesa ed il conto consuntivo.*

*Il Ministero per i beni culturali e ambientali stabilisce i tempi necessari affinché le erogazioni liberali fatte a favore delle associazioni legalmente riconosciute, delle istituzioni e delle fondazioni siano utilizzate per gli scopi indicati nella presente lettera e controlla l'impiego delle erogazioni stesse. Detti termini possono, per causa non imputabile al donatario, essere prorogati una sola volta. Le erogazioni liberali non integralmente utilizzate nei termini assegnati affluiscono all'entrata del bilancio dello Stato, o delle regioni e degli enti locali territoriali, nel caso di attività o manifestazioni in cui essi siano direttamente coinvolti, e sono destinate ad un fondo da utilizzare per le attività culturali previste per l'anno successivo. Il Ministero per i beni culturali e ambientali comunica, entro il 31 marzo di ogni anno, al centro informativo del Dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze l'elenco no-*

*minativo dei soggetti erogatori, nonché l'ammontare delle erogazioni effettuate entro il 31 dicembre dell'anno precedente".*

L'articolo di legge suindicato, oltre alle persone fisiche, si applica anche agli enti non commerciali che possono beneficiare, ai sensi dell'art.147, comma 1, del T.U.I.R., della detrazione d'imposta per gli oneri sopportati, qualora rientrino fra quelli indicati nell'art.15, comma 1, lettere a),g),b) h bis),i), i bis) e i quater) del medesimo T.U.I.R..

Per quanto riguarda l'anno 2008, il Ministero per i beni e le attività culturali ha registrato, in applicazione dell'art. 15 lettera h) del T.U.I.R., erogazioni liberali per € 29.308.384,27.

Tra i soggetti erogatori vanno menzionate le grandi fondazioni bancarie, quali la Fondazione Cassa di Risparmio di Torino, la Fondazione CRTrieste, la Fondazione Cassa di Risparmio di Modena, la Fondazione Cassa di Risparmio di Cuneo, la Fondazione Cassa di Risparmio di Lucca, la Fondazione Carige. Complessivamente nell'anno 2008, il Ministero per i beni e le attività culturali ha registrato, in applicazione di entrambi gli articoli di legge (art. 100, comma 2, lettera m) ed art. 15 lettera h) del T.U.I.R.), erogazioni liberali per un importo di € 60.954.677,67 determinando un incremento del volume complessivo delle risorse finanziarie erogate di oltre il 18% rispetto al 2007.

# Modulistica

## AL MINISTERO PER I BENI E LE ATTIVITA' CULTURALI

Direzione Generale per gli Affari generali, il bilancio, le risorse umane e la formazione  
Servizio I, Affari generali, bilancio e programmazione Via del Collegio romano, 27 - 00186 Roma

### MODELLO PER I SOGGETTI EROGATORI

*Oggetto:* Comunicazione ai sensi dell'art. 5 del D.M. 02/10/2002, pubblicato nella G.U. 15/11/2002 N. 268, in attuazione dell'art. 38 legge 21/11/2000 n. 342 (art. 100, comma 2, lettera m) del T.U.I.R.) da parte dei SOGGETTI EROGATORI.

#### 1. generalità complete del soggetto erogatore

Denominazione \_\_\_\_\_

Sede legale con indicazione dell'indirizzo (Via/Piazza, numero civico, Città, Provincia, CAP.) \_\_\_\_\_

Telefono – fax \_\_\_\_\_ Indirizzo e-mail \_\_\_\_\_

Codice fiscale \_\_\_\_\_ Partita Iva \_\_\_\_\_

Eventuale iscrizione alla CCIAA \_\_\_\_\_

dati relativi al legale rappresentante (o rappresentante negoziale)

Cognome \_\_\_\_\_ Nome \_\_\_\_\_

Luogo e data di nascita \_\_\_\_\_ Residenza anagrafica \_\_\_\_\_

Domicilio fiscale \_\_\_\_\_ Codice fiscale \_\_\_\_\_

Carica \_\_\_\_\_

#### 2. elenco dei soggetti beneficiari delle erogazioni con relativo ammontare in Euro

Numero beneficiari	Codice fiscale beneficiario	Importo erogazione in Euro
1		
2		
3		
4		
5		
Totale erogazioni effettuate		

#### 3. generalità dei soggetti beneficiari

Numero beneficiari	Denominazione sociale	Indirizzo della sede legale (Via/Piazza, numero civico, Città, Provincia, CAP.)	Telefono/fax/e-mail
1			
2			
3			
4			
5			

Firma \_\_\_\_\_ Luogo e data \_\_\_\_\_

## AL MINISTERO PER I BENI E LE ATTIVITA' CULTURALI

Direzione Generale per gli Affari Generali, il Bilancio, le Risorse umane e la Formazione  
Servizio I, Affari Generali, Bilancio e Programmazione - Via del Collegio Romano, 27 00186 Roma

### MODELLO PER I SOGGETTI BENEFICIARI

Oggetto: Comunicazione ai sensi dell'art. 5 del D.M. 02/10/2002, pubblicato nella G.U. 15/11/2002 N. 268, in attuazione dell'art. 38 legge 21/11/2000 n. 342 (art. 100, comma 2, lettera m) del T.U.I.R.) da parte dei SOGGETTI BENEFICIARI di erogazioni liberali.

#### 1. generalità del soggetto beneficiario

Denominazione \_\_\_\_\_

Sede legale con indicazione dell'indirizzo (Via/Piazza, numero civico, Città, Provincia, CAP)

Codice fiscale \_\_\_\_\_ Telefono - fax \_\_\_\_\_

Indirizzo e-mail \_\_\_\_\_

dati relativi al legale rappresentante (o rappresentante negoziale)

Cognome \_\_\_\_\_ Nome \_\_\_\_\_

Data di nascita \_\_\_\_\_ Luogo di nascita \_\_\_\_\_

Residenza \_\_\_\_\_ Codice fiscale \_\_\_\_\_

Carica \_\_\_\_\_

2. statuto o atto costitutivo da allegare

#### Allegati

Se già allegato, indicare l'anno in cui è stato inviato

#### 3. elenco dei soggetti erogatori con relativo ammontare in Euro e finalità/destinazione specifica delle erogazioni

Numero erogatori	Partita IVA del soggetto erogatore	Importo erogazione in euro	Erogazione destinata ai compiti istituzionali	Finalità e/o attività di destinazione specifica dell'erogazione
1				
2				
3				
4				
5				
Totale erogazioni ricevute				

#### 4. generalità dei soggetti erogatori

Numero erogatori	Denominazione sociale	Indirizzo della sede legale (Via/ Piazza numero civico, Città, Provincia, CAP)	Telefono/fax/e-mail
1			
2			
3			
4			
5			

Firma \_\_\_\_\_ Luogo e data \_\_\_\_\_

## Per approfondimenti

### Bibliografia

- Agenzia delle Entrate, *Erogazioni liberali: le agevolazioni fiscali*, L'Agencia informa, n. 5, Roma, 2005.
- Buzzi A. M. *Investire in cultura. Guida alle agevolazioni fiscali. La legge sul Mecenatismo*. Metakom Edizioni, 2004.
- Buzzi A. M. *Investire in cultura. Guida alle agevolazioni fiscali riservate alle Aziende che investono in Beni culturali e nello Spettacolo*. Metakom Edizioni, 2005.
- Ferretti M., Nova C. e Zangrandi A. *Finanziare i Musei. Promuovere qualità e orientamento al futuro*, Franco Angeli Editore, Milano, 2007.
- IRPET (Istituto Regionale Programmazione Economica della Toscana), *Verso un osservatorio regionale della cultura*, Firenze, 2008.
- Regione Toscana, *Musei della Toscana. Rapporto 2008*, Firenze, 2008.
- Regione Toscana, *Musei della Toscana. Rapporto 2009*, Firenze, 2009.
- Sacco P. (a cura di), *Il Fundraising per la cultura*, Ed. Meltemi, Roma, 2006.

### Risorse web

- Ministero per i Beni e le Attività Culturali - Sezione Contributi e agevolazioni.  
<http://www.beniculturali.it/ministero/contributi.asp?nd=mi,ca>
- Ministero per i Beni e le Attività Culturali - Sportello informativo on-line: le erogazioni liberali  
<http://www.rio.beniculturali.it/index.php?it/32/progetti/10/>
- Agenzia delle Entrate – Erogazioni liberali: le agevolazioni fiscali. Guida aggiornata al novembre 2007  
[http://www.agenziaentrate.it/ilwcm/resources/file/eb94ac4f2c82ee6/guida\\_erog\\_fiscali.pdf](http://www.agenziaentrate.it/ilwcm/resources/file/eb94ac4f2c82ee6/guida_erog_fiscali.pdf)
- Agenzia delle Entrate, Direzione provinciale di Trento - Artertrate, sezione dedicata a far conoscere i benefici che il Fisco riserva a chi investe nei settori della cultura, dell'arte o dello spettacolo.  
<http://trentino.agenziaentrate.it/site.php?id=1502>

## Gli autori

**Maria Anna Borsa** - Laureata in Giurisprudenza presso l'Università degli studi di Roma "La Sapienza", lavora presso il Servizio II della Direzione Generale per l'organizzazione, gli affari generali, l'innovazione, il bilancio ed il personale del MIBAC.

**Massimo De Benetti** - È laureato in Economia e Commercio ed ha un master in Economia e gestione dei beni culturali. Lavora presso il settore Musei, aree archeologiche, valorizzazione beni culturali e cultura della memoria della Regione Toscana, dove si occupa degli aspetti economico-finanziari dei piani culturali e di progetti di finanziamento a musei e istituti culturali.

**Maria Assunta Lorrai** - Già dirigente del Servizio I - Affari generali, personale, programmazione e bilancio, presso la Direzione Generale per i beni architettonici, storico-artistici ed etnoantropologici del Ministero per i Beni e le Attività Culturali, ricopre l'incarico di Direttore della Direzione regionale per i Beni culturali della Sardegna.

**Rossella Mallardi** - Laureata in Giurisprudenza presso l'Università degli studi di Firenze, è dirigente dell'Ufficio Contenzioso presso la Direzione Regionale della Toscana dell'Agenzia delle Entrate.

**Stefano Maurizi** - Laureato in Lettere presso l'Università degli studi di Roma "La Sapienza", è responsabile dell'Unità organica Programmazione dei lavori pubblici presso il Servizio II della Direzione Generale per l'organizzazione, gli affari generali, l'innovazione, il bilancio ed il personale del MIBAC.

