

Antonio Viotto

PROFILI FISCALI DELLA DETENZIONE DI BENI CULTURALI DA PARTE DELLE IMPRESE*

TAX ASPECTS OF CULTURAL ASSETS OWNED BY COMPANIES

Abstract

La normativa fiscale può assumere un ruolo fondamentale per il perseguimento degli obiettivi costituzionali di promozione e tutela del patrimonio culturale. Il presente studio riguarda, anche in un'ottica *de jure condendo*, le misure fiscali dirette alla valorizzazione e alla salvaguardia sia dei beni immobili che di quelli mobili detenuti nell'ambito d'impresa e di lavoro autonomo. In particolare, in relazione agli immobili vincolati si analizza la portata applicativa delle agevolazioni fiscali contenute negli artt. 90 e 100 del TUIR, e si conclude evidenziando le criticità e le possibili soluzioni in relazione alla deducibilità dei costi sostenuti per l'acquisto di opere d'arte.

Parole chiave: patrimonio culturale, agevolazioni fiscali, spese di rappresentanza, reddito d'impresa, reddito di lavoro autonomo.

Tax legislation can play a fundamental role in pursuing the constitutional objectives of promoting and protecting cultural heritage. This paper focuses, also from a de jure condendo perspective, on certain tax measures aimed at enhancing and safeguarding both real estate and movable assets held in the context of business income and self-employment income. In particular, the work analyses the scope of application of tax reliefs provided by Arts. 90 and 100 of the Income Tax Consolidated Act (ITCA) with regard to heritage-protected buildings, and concludes by highlighting the critical issues and possible solutions in relation to the tax deductibility of costs incurred for the purchase of works of art.

Keywords: cultural heritage, tax breaks, entertainment expenses, business income, self-employment income.

* Il presente lavoro è destinato agli *Studi in memoria di Francesco Tesauro* ed è pubblicato su autorizzazione dei Curatori.

SOMMARIO:

1. Considerazioni introduttive sulla rilevanza costituzionale degli interventi normativi a supporto delle azioni di valorizzazione e tutela dei beni culturali. – 2. Sulla funzione incentivante delle disposizioni contenute negli artt. 90 e 100 del TUIR con riferimento ai beni culturali. – 3. Sugli ostacoli alla deduzione del costo sostenuto per l'acquisto di opere d'arte. – 4. Sull'ipotesi di dedurre alla stregua di spese di rappresentanza i costi sostenuti per l'acquisto di opere d'arte.

1. Considerazioni introduttive sulla rilevanza costituzionale degli interventi normativi a supporto delle azioni di valorizzazione e tutela dei beni culturali

Il tema che intendo affrontare in questo intervento concerne il trattamento fiscale, nel comparto delle imposte sui redditi, dei beni culturali detenuti dalle imprese e dai lavoratori autonomi.

Un tema che si presta ad essere trattato sia nella prospettiva di analisi della legislazione vigente, sia in una prospettiva *de jure condendo*, allorquando il dato positivo non può essere plasmato fino a realizzare quegli obiettivi di promozione e tutela che sono sanciti dalla Costituzione.

Si deve, infatti, ricordare che il tema della «tutela del patrimonio storico artistico della Nazione» è collocato nell'art. 9 Cost. e, non a caso, è stato posto dai Costituenti tra i Principi Fondamentali della Costituzione repubblicana, accanto ai valori universali della democrazia, dell'eguaglianza, della dignità delle persone e della pace.

Esso viene, dunque, considerato come elemento di unificazione dello Stato, nel quale si ritrovano le radici di un popolo che diventa Nazione e la sua proiezione verso il futuro.

Peraltro, non deve sfuggire la circostanza che la «tutela» del patrimonio artistico, cui si riferisce il secondo comma dell'art. 9 Cost., si salda con la promozione della cultura, di cui si occupa il primo comma, orientando l'intervento del legislatore secondo un approccio integrato nel quale le azioni di promozione (e di fruizione), da un lato, e di tutela, dall'altro, sono tra loro reciprocamente funzionali¹.

¹In tal senso vd. BETZU, *Art. 9*, in BARTOLE-BIN, *Commentario breve alla Costituzione*, Padova, 2008, p. 75 ss. Più in generale sul tema vd. AINIS-FIORILLO, *L'ordinamento della cultura – Manuale di legislazione dei beni culturali*, Milano, 2003, p. 56 ss.; nonché FLICK, *L'articolo 9 della Costituzione: dall'economia di cultura all'economia della cultura. Una testimonianza del passato, una risorsa per il futuro*, in www.associazionedeicostituzionalisti.it, n. 1, 2015.

Questa visione sinergica di tutela e promozione trova riscontro nel Codice dei beni culturali (D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42 – d’ora in avanti, anche solo “Codice”), il quale, all’art. 1, comma 2, sancisce che «la tutela e la valorizzazione del patrimonio culturale concorrono a preservare la memoria della comunità nazionale e del suo territorio e a promuovere lo sviluppo della cultura».

Ebbene, di fronte a questo assetto ordinamentale, a me pare che anche la c.d. variabile fiscale possa giocare un ruolo fondamentale, in almeno due direzioni.

La prima attiene all’istituzione di tributi con una funzione *lato sensu* “culturale”, vale a dire di tributi che consentono di finanziare le diseconomie derivanti dalla fruizione dei beni culturali (come accade, ad esempio, con le imposte di soggiorno per le città d’arte) oppure di tributi il cui gettito serve per finanziare determinati interventi di restauro e conservazione dei beni culturali (come accade, ad esempio, per le imposte di scopo).

La seconda riguarda invece l’introduzione di misure di vantaggio, tese a favorire, attraverso un’attenuazione dell’imposizione, coloro che pongono in essere comportamenti positivi, diretti alla manutenzione o alla valorizzazione dei beni culturali. In questo caso lo Stato, anziché introdurre tributi, rinuncia ad una quota delle imposte, consentendo a chi decide di erogare delle somme di dedurre dalla base imponibile una parte di quanto elargito o di ottenere un credito d’imposta (per cui una parte della erogazione è indirettamente finanziata dallo Stato), oppure consentendo abbattimenti della base imponibile ai contribuenti che effettuano interventi di recupero e di manutenzione dei propri beni.

In questa direzione si è mosso il legislatore allorché ha deciso di introdurre misure a favore del mecenatismo (come il c.d. art-bonus), misure per favorire il restauro e la conservazione dei beni culturali, misure a favore degli enti *no profit* e misure per “compensare”, con minori imposte, i maggiori costi ed oneri che i privati debbono sopportare per il mantenimento dei beni culturali.

Si tratta di interventi molto importanti e politicamente molto apprezzabili, in quanto attraverso di essi lo Stato incentiva la c.d. “sussidiarietà orizzontale” (in ossequio all’art. 118, ult. comma, Cost.), ossia quella forma di partecipazione dei cittadini ai bisogni collettivi, alle attività comuni e al bene comune, che si concretizza in interventi dei privati che lo Stato asseconda e sostiene, facendosi indirettamente carico di una parte del loro peso economico².

² In argomento vd. PERRONE, *Sussidiarietà orizzontale e fiscalità: un efficace strumento per la salvaguardia e promozione del patrimonio culturale, storico ed artistico*, in CORDEIRO GUERRA-PACE-VERRIGNI-VIOTTO (a cura di), *Finanza pubblica e misure tributarie per il patrimonio*

Dunque siamo di fronte a forme di solidarietà che partono “dal basso”, nel senso che non è lo Stato che distribuisce risorse, ma sono i cittadini che intervengono direttamente sui beni pubblici (o sui beni di proprietà di privati, ma con un chiaro vincolo alla pubblica fruizione) ed in questo loro intervento vengono indirettamente, almeno in parte, sostenuti dallo Stato, attraverso una riduzione del loro carico impositivo.

Ebbene, si tratta di misure che chiamano in causa i principi costituzionali di capacità contributiva e di uguaglianza, dal momento che, a parità di ricchezza prodotta, attenuano l'imposizione nei confronti di alcuni soggetti (coloro che pongono in essere i comportamenti positivi individuati dal legislatore), ma la cui compatibilità con la Costituzione è stata più volte riconosciuta alla luce sia della rilevanza costituzionale degli interessi che il legislatore intende perseguire (tutela e promozione dei beni culturali), sia dell'ampia discrezionalità che viene riconosciuta allo stesso legislatore nell'introduzione e nella disciplina delle misure fiscali di favore³.

Ora, non v'è dubbio che nell'ottica della tutela e della valorizzazione dei beni culturali un apporto significativo possa essere dato dalle imprese, le quali possono essere indotte – se adeguatamente stimolate – a reinvestire parte dei profitti generati nell'acquisto, nel restauro e nella valorizzazione di beni artistici.

Di qui, dunque, la necessità di inquadramento della disciplina dettata dal legislatore tributario, al fine di comprendere quali siano gli incentivi previsti a favore delle imprese e quali eventuali miglioramenti potrebbero essere apportati.

2. Sulla funzione incentivante delle disposizioni contenute negli artt. 90 e 100 del TUIR con riferimento ai beni culturali

Ebbene, nell'affrontare il tema, ritengo doveroso porre alcune premesse.

Primariamente è da evidenziare la mancanza di una disciplina di raccordo, organica e sistematica, tra le disposizioni inerenti al reddito d'impresa ed al reddito di lavoro autonomo e la normativa contenuta nel Codice.

culturale. Prime riflessioni, Torino, 2019, p. 417 s.; nonché GIANONCELLI, *Fiscalità d'impresa e utilità sociale*, Torino, 2013, p. 215 s.

³Mi limito qui a riportare le parole della Corte costituzionale, tratte dalla sent. 28 novembre 2003, n. 346: «nessun dubbio può sussistere sulla legittimità della concessione di un beneficio fiscale relativo agli immobili di interesse storico o artistico, apparendo tale scelta tutt'altro che arbitraria o irragionevole, in considerazione del complesso di vincoli ed obblighi gravanti per legge sulla proprietà di siffatti beni quale riflesso della tutela costituzionale loro garantita dall'art. 9, secondo comma, della Costituzione».

Disorganico è altresì il rapporto tra le norme che si occupano dei beni culturali nell'ambito del reddito d'impresa e quelle dettate nell'ambito del reddito di lavoro autonomo.

Per quanto concerne il reddito d'impresa, gli unici collegamenti tra la normativa fiscale e quella del Codice dei beni culturali sono rinvenibili negli artt. 90 e 100 del TUIR.

Il primo si riferisce ai redditi degli immobili c.d. patrimonio, ossia diversi da quelli strumentali e da quelli che formano oggetto dell'attività dell'impresa, e, dopo le modifiche introdotte dal D.L. n. 16/2012⁴, per gli immobili "vincolati"⁵ prevede un regime agevolativo così articolato:

- se l'immobile non è locato, è disposta la tassazione su base catastale con la riduzione a metà della rendita effettiva e senza l'applicazione della maggiorazione di 1/3 (prevista per gli immobili ad uso abitativo);

⁴Ricordo che il D.L. n. 16/2012 ha abrogato l'art. 11, comma 2, della L. n. 413/1991, il quale prevedeva che «in ogni caso, il reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'articolo 3 della legge 1° giugno 1939, n. 1089, e successive modificazioni e integrazioni, è determinato mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato».

Per effetto della suddetta disposizione, fino al periodo d'imposta 2011, gli immobili vincolati di proprietà di soggetti privati (ossia, non imprenditori) venivano tassati in base al criterio della rendita figurativa, basato:

- sull'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo della zona censuaria nella quale era collocato l'immobile;

- sull'irrelevanza del canone di locazione (e, dunque, sulla deroga alla regola per cui il reddito delle unità immobiliari locate è costituito dal maggiore tra il canone di locazione, ridotto di una percentuale forfetaria a titolo di spese, e la rendita catastale).

L'Agenzia delle Entrate aveva confermato che il criterio della rendita figurativa previsto dall'art. 11, comma 2, L. n. 413/1991, trovava applicazione anche agli immobili vincolati relativi alle imprese commerciali purché rappresentassero beni patrimoniali e non beni merci o beni strumentali.

Anche la Corte di Cassazione escludeva l'applicazione del beneficio ai beni immobili strumentali: «In tema di imposte sui redditi, il beneficio introdotto dall'art. 11, l. 30 dicembre 1991 n. 413, concerne la determinazione del solo reddito fondiario, sicché non si applica agli immobili d'interesse storico ed artistico strumentali all'esercizio di attività d'impresa in quanto la natura di tale agevolazione integra un risparmio d'imposta (e, dunque, un reddito per il contribuente) e si giustifica perché correlata ad un pregiudizio di analoga natura (ossia, un esborso), mentre nell'esercizio dell'attività d'impresa i costi relativi ai suddetti beni sono deducibili e, quindi, si traducono in un vantaggio» (Cass. civ., sez. trib., 2 aprile 2014, n. 7615).

⁵Vale a dire, gli immobili dei soggetti privati, che – giusta quanto dispone l'art. 10, comma 3, del Codice, «presentano interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico particolarmente importante» e sono oggetto della «dichiarazione dell'interesse culturale», di cui all'art. 13 del Codice stesso.

- se l'immobile è locato, il reddito imponibile è dato dal maggiore tra il canone di locazione ridotto del 35% (anziché del 15% come previsto per gli immobili non vincolati) e il 50% del reddito medio ordinario dell'unità immobiliare⁶.

Sotto quest'ultimo profilo, peraltro, va segnalato che la formulazione della norma non appare del tutto chiara, in quanto, mentre per gli immobili non vincolati la deduzione forfettaria dal canone di locazione (nella misura del 15%) riguarda l'«importo delle spese documentate sostenute ed effettivamente rimaste a carico per la realizzazione degli interventi di cui alla lett. a) del comma 1 dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 280»⁷, per gli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico la deduzione è sempre rapportata forfettariamente al canone (nella misura del 35%), ma non è riferita alle spese di manutenzione. Sicché v'è il dubbio che, con riferimento agli immobili vincolati, la deduzione forfettaria competa anche in mancanza di spese di manutenzione⁸ e che, pertanto, il legislatore non si sia limitato a disporre un mero innalzamento della percentuale di deduzione forfettaria, ma abbia inteso prevedere un regime diverso – e più favorevole – di quantificazione del reddito, in ragione della particolare rilevanza sul piano storico o artistico degli immobili vincolati.

L'art. 100, a sua volta, contiene un rinvio al vecchio Testo Unico delle disposizioni legislative in materia di beni culturali e ambientali, ora sostituito dal Codice, e, al comma 2, lett. e), reca un regime di deducibilità integrale delle spese di manutenzione, protezione o restauro dei beni vincolati, così come definiti dal Codice⁹, nella misura effettivamente rimasta a carico dell'impresa¹⁰.

⁶In tal senso vd. Agenzia Entrate, Circolare 31 dicembre 2012, n. 114/E; nonché NASTRI, *Il patrimonio immobiliare dei privati: misure agevolative ed incentivi fiscali*, in Cordeiro GUERRA-PACE-VERIGNI-VIOTTO (a cura di), *Finanza pubblica e misure tributarie per il patrimonio culturale. Prime riflessioni*, cit., p. 363.

⁷Trattasi degli «interventi di manutenzione ordinaria», consistenti negli «interventi edilizi che riguardano le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti».

⁸Come, peraltro, avviene per le persone fisiche, giusta quanto dispone l'art. 37, comma 4 bis, del TUIR. In tale senso vd. NASTRI, *Il patrimonio immobiliare dei privati: misure agevolative ed incentivi fiscali*, cit. p. 364; GIUSTI, *La fiscalità delle dimore storiche private: proposte di riforma per far fronte alla crisi post COVID-19*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, I, p. 44.

⁹Giova segnalare che, giusta quanto prevede l'art. 10, comma 3, del Codice dei beni culturali e del paesaggio, i beni culturali rappresentano un insieme molto ampio, che, tuttavia, non comprende tutte le forme di espressione artistica, in quanto non contempla né le opere di artisti viventi, né quelle non dotate di consistenza fisica, quali sono le opere multimediali.

¹⁰Osserva in proposito MASTROIACOVO, *Oneri di utilità sociale*, in AA.VV. (a cura di), *Com-*

Per beneficiare della deduzione, è stabilito che, qualora le spese non siano obbligatorie per legge, la necessità delle spese debba risultare da apposita certificazione rilasciata dalla competente Soprintendenza del Ministero per i beni e le attività culturali e che la congruità delle stesse debba essere oggetto di un previo accertamento effettuato d'intesa con il competente ufficio del territorio del Ministero delle finanze¹¹.

Il beneficio fiscale può essere disconosciuto al verificarsi di una delle seguenti tre ipotesi:

- a) mutamento di destinazione dei beni senza la preventiva autorizzazione dell'Amministrazione per i beni culturali e ambientali;
- b) mancato assolvimento degli obblighi di legge per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato sui beni immobili e mobili vincolati;
- c) tentata esportazione non autorizzata dei beni mobili vincolati.

Al di là degli aspetti applicativi¹², la disposizione recata dall'art. 100 riveste una certa rilevanza dal punto di vista sistematico, in rapporto ad altre norme del TUIR, quali, da un lato, il menzionato art. 90, il quale – come detto – nega la deducibilità delle spese relative ai c.d. immobili-patrimonio, ovvero la limita al 35% del canone di locazione, e, dall'altro, in rapporto all'art. 102 del TUIR, il quale – come noto – ammette la deducibilità frazionata delle spese di manutenzione di beni strumentali, che non siano capitalizzate ad incremento del costo dei beni.

Sicché viene da chiedersi quale sia il trattamento da riservare alle spese di

mentario breve alle leggi tributarie, III, TUIR e leggi complementari, Padova, 2010, p. 521, come «l'ipotesi alla lett. e) ... non costituisca una deroga al principio di inerenza, bensì solo a quello della competenza». Inoltre, la deducibilità di questi oneri si ritiene trovi la propria giustificazione in termini di esclusione dall'imposta sul reddito, ragionevole e legittima, in una visione sistematica d'insieme rispetto ai principi costituzionali (art. 9 Cost.): così ancora MASTROIACOVO, *Art. 100*, in TINELLI (a cura di), *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009, p. 1341.

¹¹ Segnalo che sul punto è intervenuta una disposizione semplificativa, prevista dall'art. 40, comma 9, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 (conv. in L. n. 214/2011) ai sensi del quale «La documentazione e le certificazioni attualmente richieste ai fini del conseguimento delle agevolazioni fiscali in materia di beni e attività culturali previste dagli articoli 15, comma 1, lettere g) ed h), e 100, comma 2, lettere e) ed f), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, sono sostituite da un'apposita dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, presentata dal richiedente al Ministero per i beni e le attività culturali ... relativa alle spese effettivamente sostenute per lo svolgimento degli interventi e delle attività cui i benefici si riferiscono».

¹² Che pure hanno grande rilevanza ai fini del perseguimento degli obiettivi sottesi alla disposizione. Sul punto vd. GIANONCELLI, *Fiscalità d'impresa e utilità sociale*, Torino, 2013, p. 94 s.

manutenzione sostenute con riferimento ai beni (mobili o immobili) classificati come “beni culturali”, che siano beni-patrimonio (di mero investimento) ovvero beni strumentali per l’esercizio dell’impresa.

L’Agenzia delle Entrate è orientata a ritenere che l’art. 100, comma 2, lett. e), del TUIR si applichi, quanto agli immobili, ai soli beni patrimonio, e non anche a quelli strumentali¹³.

A me pare, invece, che sia il testo della disposizione (che non reca particolari limitazioni), sia l’analisi sistematica delle norme richiamate dovrebbero condurre a ritenere che l’art. 100 – il quale detta un trattamento più favorevole per i beni culturali rispetto alle altre due disposizioni sopra menzionate – debba trovare applicazione generalizzata a tutti i beni culturali, a prescindere dal loro status, di mobili o immobili, e dalla loro destinazione, quali beni di mero investimento o beni strumentali. Ciò in considerazione della copertura costituzionale di cui godono i beni culturali, in virtù di quanto disposto dall’art. 9 Cost., che attribuisce loro una particolare rilevanza sociale e collettiva, specie nel momento della dichiarazione di rilevante interesse culturale per il patrimonio nazionale di cui all’art. 13 del Codice; nonché in ragione dei maggiori costi che il proprietario deve sostenere per il mantenimento di un bene così importante da essere catalogato tra i beni culturali, costi che giustificano, rispetto ai principi di uguaglianza e ragionevolezza racchiusi nell’art. 3 Cost., il trattamento di favore riconosciuto ai proprietari di detti beni (come peraltro già ammesso in altre occasioni dalla Corte costituzionale nelle sentt. nn. 346/2003 e 111/2016).

Sicché, la disposizione recata dall’art. 100 – nell’affermare perentoriamente che «sono inoltre deducibili ... e) le spese sostenute ... nella misura effettivamente rimasta a carico» – sarebbe funzionale non solo a rendere deducibili delle spese che altrimenti non lo sarebbero, a causa dell’operare dei limiti stabiliti dal richiamato art. 90¹⁴, ma potrebbe altresì consentire la deduzione immediata, nell’esercizio di sostenimento¹⁵, delle spese di manu-

¹³Vd. Risoluzione 1° luglio 2003, n. 147/E. In senso conforme vd. anche GIANONCELLI, *Fiscalità d’impresa e utilità sociale*, cit., p. 96; MASTROIACOVO, *Oneri di utilità sociale*, in AA.VV. (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, III, *TUIR e leggi complementari*, cit., p. 524; nonché, sia pure criticamente, GIUSTI, *La fiscalità delle dimore storiche private: proposte di riforma per far fronte alla crisi post COVID-19*, cit., p. 45. Tale posizione era, peraltro, stata ribadita dall’allora Dipartimento per la fiscalità del Ministero dell’economia e delle finanze in risposta all’interrogazione parlamentare del senatore Leddi nel novembre 2008.

¹⁴E di quelli, di cui poi mi occuperò, relativi ai beni mobili.

¹⁵Ad avviso della Corte di Cassazione, «la previsione che siffatte spese – sostenute per fini di utilità sociale – sono deducibili dal reddito d’impresa nel singolo periodo d’imposta

tenzione, al di fuori dei limiti quantitativi e temporali di cui all'art. 102, comma 6, del TUIR¹⁶.

Oltretutto, va detto che il novero delle spese cui si riferisce l'art. 100 sembra essere più ampio di quello menzionato dall'art. 90, giacché le spese di «manutenzione, protezione o restauro» si possono riferire sia ad «interventi di manutenzione ordinaria» (di cui all'art. 3, comma 1, lett. a) del DPR n. 380/2001, richiamato dall'art. 90), sia ad «interventi di manutenzione straordinaria» e sia ad «interventi di restauro e risanamento conservativo» (di cui all'art. 3, comma 1, lett. b) e c) del DPR n. 380/2001, che non sono richiamati dall'art. 90¹⁷).

«nella misura rimasta effettivamente a carico» appare indicativa dell'intento del legislatore di applicare alle stesse il principio di cassa anziché quello ordinario di competenza» (cfr. sent. 12 agosto 2004, n. 15645). Inoltre, prosegue la Corte, «dal tenore letterale e logico della norma in esame neppure è dato desumere che la deducibilità di tali spese sia stata subordinata alla previa conclusione dell'iter amministrativo: richiedendo il legislatore soltanto la certificazione da parte della competente soprintendenza della necessità delle stesse, previo accertamento della loro congruità d'intesa con l'UTE pure competente per territorio».

¹⁶In tal senso vd. altresì ZIZZO, *L'imposta sul reddito delle società*, in FALSITTA, *Manuale di diritto tributario – Parte speciale*, Milano, 2018, pp. 519-520. Da questo punto di vista, la *ratio* della lett. e) dell'art. 100 parrebbe essere in parte diversa da quella che sembra ispirare il resto dell'articolo, il quale viene generalmente considerato come diretto a riconoscere la deducibilità di erogazioni liberali che si ritiene difettino del requisito dell'inerenza. Sulla *ratio* dell'art. 100 vd., tra gli altri, TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario – Parte speciale*, Torino, 2012, p. 135; POTITO, *Il sistema delle imposte dirette*, Milano, 1989, p. 222; FANTOZZI-PAPARELLA, *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Padova, 2014, pp. 176-177; TINELLI, *Riflessioni su sponsorizzazioni, inerenza e onere della prova nella disciplina del reddito d'impresa*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, p. 254; DEL FEDERICO, *Oneri di utilità sociale*, in TESAURO (diretta da), *Giur. sist. dir. trib. – L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, I, Torino, 1994, p. 739 s.; MASTROIACOVO, *Oneri di utilità sociale*, cit., p. 521 s.

In questa prospettiva, peraltro, si potrebbe altresì giustificare costituzionalmente una modifica normativa che prevedesse il cumulo della deduzione prevista dall'art. 100, con quella disposta per le stesse spese di manutenzione dall'art. 102 del TUIR. Sicché la deduzione di cui all'art. 100, già di per sé più favorevole rispetto a quella dell'art. 102 (quanto meno sotto il profilo temporale), verrebbe a svolgere una funzione maggiormente incentivante, comunque pienamente coerente con la rilevanza dei beni in questione e con l'onerosità del loro mantenimento.

¹⁷Essi sono così definiti:

b) «“interventi di manutenzione straordinaria”, le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché per realizzare ed integrare i servizi igienico-sanitari e tecnologici, sempre che non alterino la volumetria complessiva degli edifici e non comportino mutamenti urbanisticamente rilevanti delle destinazioni d'uso implicanti incremento del carico urbanistico. Nell'ambito degli interventi di manutenzione straordinaria sono ricompresi anche quelli consistenti nel frazionamento o accorpamento delle unità immobiliari con esecuzione di opere anche se comportanti la variazione delle su-

Diversamente, sul fronte dei lavoratori autonomi non esiste una disposizione analoga a quella dell'art. 100, che consenta la deducibilità integrale delle spese sostenute per la manutenzione, la protezione e il restauro delle cose vincolate, il che non significa che le stesse non abbiano rilievo dal punto di vista dell'imposizione reddituale, giacché esse sono annoverate dall'art. 15 del TUIR tra le spese che attribuiscono delle detrazioni per oneri, nella misura del 19% di quanto sostenuto (ancorché sia noto che, in termini economici, il riconoscimento della deduzione di un costo dalla base imponibile non necessariamente equivale alla detrazione di una quota forfettaria di quel costo dall'imposta lorda).

3. *Sugli ostacoli alla deduzione del costo sostenuto per l'acquisto di opere d'arte*

Orbene, tornando alle imprese, va detto che, al di fuori dei menzionati artt. 90 e 100 del TUIR, non vi è altra disposizione che regoli i profili fiscali della detenzione di beni culturali, nel comparto delle imposte sui redditi.

Eppure non v'è dubbio che un bene culturale potrebbe contribuire al processo di produzione del reddito imponibile, vuoi come bene-merce, oggetto dell'attività dell'impresa e dunque idoneo a generare costi, ricavi e rimanenze, vuoi – ed è ciò che qui interessa – quale bene d'investimento, strumentale o non strumentale all'attività d'impresa svolta.

Mi riferisco qui, in particolare, alle opere d'arte costituite da beni mobili,

perfici delle singole unità immobiliari nonché del carico urbanistico purché non sia modificata la volumetria complessiva degli edifici e si mantenga l'originaria destinazione di uso. Nell'ambito degli interventi di manutenzione straordinaria sono comprese anche le modifiche ai prospetti degli edifici legittimamente realizzati necessarie per mantenere o acquisire l'agibilità dell'edificio ovvero per l'accesso allo stesso, che non pregiudichino il decoro architettonico dell'edificio, purché l'intervento risulti conforme alla vigente disciplina urbanistica ed edilizia e non abbia ad oggetto immobili sottoposti a tutela ai sensi del Codice dei beni culturali e del paesaggio di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42;

c) “interventi di restauro e di risanamento conservativo”, gli interventi edilizi rivolti a conservare l'organismo edilizio e ad assicurarne la funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano anche il mutamento delle destinazioni d'uso purché con tali elementi compatibili, nonché conformi a quelle previste dallo strumento urbanistico generale e dai relativi piani attuativi. Tali interventi comprendono il consolidamento, il ripristino e il rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio, l'inserimento degli elementi accessori e degli impianti richiesti dalle esigenze dell'uso, l'eliminazione degli elementi estranei all'organismo edilizio».

quali oggetti d'antiquariato, quadri, sculture, stampe, litografie, libri antichi, tappeti, ecc.

Allorquando l'opera d'arte viene trattata alla stregua di un bene strumentale, si pone il problema della deducibilità delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing.

Esso nasce sia dalla norma tributaria – giacché l'art. 102 del TUIR, pur non escludendo la deducibilità di tali costi con riferimento ai beni che siano catalogabili tra le opere d'arte, presuppone che le stesse siano annoverabili nelle categorie di cui al D.M. 31 dicembre 1988 – sia dalla norma civilistica, rispetto alla quale le immobilizzazioni materiali sono soggette al processo di ammortamento esclusivamente quando l'utilizzabilità delle stesse risulta limitata nel tempo. La maggior parte delle opere d'arte, invece, costituisce una risorsa che l'impresa può impiegare in un arco temporale indefinito e che generalmente non è soggetta alla perdita di valore nel tempo. Pertanto, dal punto di vista civilistico, il costo delle opere d'arte non potrebbe essere sottoposto ad ammortamento, come peraltro confermato anche dal par. 58 dell'OIC 16, a mente del quale *«tutti i cespiti sono ammortizzati tranne i cespiti la cui utilità non si esaurisce, come i terreni e le opere d'arte»*. Di conseguenza, tali costi non potrebbero transitare nel conto economico dell'impresa detentrici delle opere d'arte, sicché difetterebbe il requisito della previa imputazione a conto economico, richiesto dalla normativa fiscale ai fini della deducibilità dei componenti negativi.

Ed anche volendo considerare l'ipotesi (invero piuttosto remota) della svalutazione dell'opera d'arte – che dal punto di vista civilistico potrebbe condurre alla contabilizzazione di un costo, allorquando, alla data di chiusura dell'esercizio, il "valore durevole" risulti significativamente inferiore rispetto al valore contabile, ossia al costo d'acquisto – ciò ben difficilmente potrebbe tradursi nella rilevazione di un componente negativo fiscalmente deducibile, ostandovi il disposto dell'art. 101 del TUIR, il quale, al comma 1, pare non consentire la deduzione delle svalutazioni, in quanto considerate minusvalenze non realizzate.

Sicché, si dovrebbe giungere alla conclusione che il costo sostenuto per l'acquisto dell'oggetto d'arte da parte dell'impresa sarebbe fiscalmente irrilevante (nel senso che il costo non sarebbe deducibile e, pertanto, non determinerebbe alcuna riduzione della tassazione), con la conseguenza che tali investimenti, di per sé considerati, non troverebbero alcun incentivo nel sistema dell'imposizione reddituale.

4. Sull'ipotesi di dedurre alla stregua di spese di rappresentanza i costi sostenuti per l'acquisto di opere d'arte

Alla luce di ciò, nell'ottica di recuperare una rilevanza fiscale del costo sostenuto per l'investimento, un'ipotesi di ragionamento potrebbe essere quella di qualificare gli acquisti di opere d'arte come spese di rappresentanza, ammettendone la deducibilità ai sensi dell'art. 108 del TUIR.

In effetti, tali acquisti potrebbero rispondere alla funzione normalmente riconosciuta alle spese di rappresentanza, ossia l'accrescimento del prestigio e dell'immagine dell'impresa¹⁸.

E, da questo punto di vista, sarebbe intanto soddisfatto il requisito generale dell'inerenza, inteso quale nesso di funzionalità tra il costo sostenuto e l'attività economica imprenditoriale diretta alla realizzazione dell'oggetto sociale¹⁹.

Anche in tal caso, tuttavia, un primo ostacolo da affrontare potrebbe riguardare il versante civilistico, atteso che, da un lato, bisognerebbe qualificare

¹⁸ Si ritiene generalmente in dottrina che, anche al fine di differenziarle dalle spese di pubblicità, appartengano al *genus* delle spese di rappresentanza i costi sostenuti per proporre al pubblico un'immagine positiva dell'azienda, volendo rappresentare, ad esempio, la propria efficienza o floridezza, o la sensibilità sociale o ambientale: vd. MARTELLI, in MARTELLI-MAGLIARO-RIPONI (a cura di), *Le spese di pubblicità e rappresentanza nel reddito d'impresa*, Bologna, 1990, p. 5 s.

¹⁹ In argomento, in tal senso mi limito a segnalare, Cass., sez. V, sent. 17 luglio 2018, n. 18904; sez. V, ord. 9 febbraio 2018, n. 3170; sez. V, ord. 13 luglio 2020, n. 14867; sez. V, ord. 8 marzo 2021, n. 6368. In dottrina, oltre a TESAURO., *Istituzioni di diritto tributario – Parte speciale*, cit., p. 129, tra gli scritti dedicati al tema dell'inerenza, si vedano, senza pretesa di esaustività, NOCERINO, *Il principio di inerenza nel reddito d'impresa. Dalla teoria generale al diritto positivo*, Milano, 2020, p. 17; GIOVANNINI, «Costo» e «inerenza» nel diritto tributario, in *Rass. trib.*, 2017, p. 929 s.; TINELLI, *Il principio di inerenza nella determinazione del reddito d'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 437; BORIA, *Il concetto di inerenza e le spese promozionali*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, p. 413; MARELLO, *Involuzione del principio di inerenza?*, in *Riv. dir. fin.*, 2002, p. 513; FICARI-PAPARELLA, *Le imposte sul reddito*, in FANTOZZI (a cura di), *Il diritto tributario*, Torino, 2012, p. 858; PROCOPIO, *Le imposte sui redditi ed il principio dell'inerenza*, in *Dir. e prat. trib.*, 2010, p. 20160; PROCOPIO, *Il principio di inerenza ed il suo stretto collegamento con quello della capacità contributiva*, in *Dir. e prat. trib.*, 2018, p. 1674; VICINI RONCHETTI, *Inerenza nel reddito d'impresa: riflessioni sull'evoluzione della giurisprudenza di legittimità*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, p. 552. Utili riferimenti ricostruttivi, proprio con riferimento agli investimenti delle imprese in ambito culturale, si rinvencono anche in GIANONCELLI, *Le risorse destinate dalle imprese profit alla promozione del patrimonio culturale, storico e artistico: il superamento della tradizionale accezione del concetto di inerenza*, in CORDEIRO GUERRA-PACE-VERRIGNI-VIOTTO (a cura di), *Finanza pubblica e misure tributarie per il patrimonio culturale. Prime riflessioni*, cit., p. 317 s.

come spesa di rappresentanza l'acquisto di un bene durevole, privilegiandone la funzione rispetto al profilo della consistenza materiale; dall'altro lato, si dovrebbe valutare se vi sia la possibilità di rilevare a conto economico, anziché nell'attivo dello stato patrimoniale, il costo sostenuto per l'acquisto²⁰, al fine di integrare il requisito della previa imputazione a conto economico di cui all'art. 109, comma 4, del TUIR.

Dal punto di vista più strettamente fiscale, poi, anche nei casi in cui si ritenga possibile imputare a conto economico una spesa di rappresentanza a fronte dell'acquisto di un'opera d'arte, due sarebbero le questioni da affrontare prima di giungere al riconoscimento della deducibilità del costo, entrambe derivanti dall'art. 108 del TUIR.

La prima è legata all'entità della deduzione ammessa, atteso che – come noto – l'art. 108, comma 1, fissa dei limiti alla deducibilità delle spese di rappresentanza, in rapporto al volume di ricavi e proventi della gestione caratteristica realizzato dall'impresa²¹.

La seconda questione, ben più complessa dal punto di vista giuridico, riguarda la nozione di “spesa di rappresentanza” ed il riferimento ai requisiti di inerenza stabiliti dal decreto ministeriale cui l'art. 108 rinvia.

Ebbene, il problema interpretativo nasce dal fatto che il D.M. 19 novembre 2008, nell'individuare i predetti requisiti di inerenza, si riferisce solo alle “erozioni a titolo gratuito” ed in tal modo sembrerebbe restringere la nozione di “spesa di rappresentanza” deducibile, escludendovi quelle sostenute per l'acquisto di opere d'arte.

²⁰ Ricordo, in proposito che, a seguito delle modifiche normative introdotte dal D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139 (il quale ha eliminato il riferimento ai costi di pubblicità dalla voce dello stato patrimoniale BI2), è stato modificato anche il principio contabile OIC 24, nel senso di consentire la capitalizzazione dei costi di pubblicità solo se soddisfano i requisiti per essere inquadrati tra i «costi di impianto e ampliamento» e solo se sussistono le condizioni stabilite dal punto 40 dello stesso OIC 24 (vale a dire, se è dimostrata la loro utilità futura; se esiste una correlazione oggettiva con i relativi benefici futuri di cui godrà la società; se è stimabile con ragionevole certezza e prudenza la loro recuperabilità). Nel silenzio della legge e dei principi contabili, si potrebbe ritenere che la stessa impostazione possa essere adottata con riferimento alle spese di rappresentanza, con conseguente limitazione dei casi in cui sarebbe consentita la capitalizzazione. Peraltro, va ricordato che, per i soggetti *IAS adopter*, lo IAS 38 non consente più l'iscrizione nello Stato Patrimoniale di costi pluriennali, fatta eccezione per le spese di sviluppo.

²¹ Osserva in proposito ZIZZO, *L'imposta sul reddito delle società*, cit., p. 548 che le percentuali di deducibilità (dettate dal Decreto Ministeriale, ma lo stesso dovrebbe valere per quelle ora previste dallo stesso art. 108) dovrebbero riflettere un valore considerato “fisiologico” delle spese di rappresentanza, anche se tale funzione viene considerata fortemente compromessa dall'assenza di una qualsiasi differenziazione per settore produttivo.

Senonché, la suddetta restrizione pare arbitraria perché non trova riferimento nella legge, dal momento che l'art. 108 si limita a rinviare al decreto ministeriale solo per l'individuazione dei requisiti di inerenza e non già per la definizione del concetto di "spesa di rappresentanza"²². Tanto più che l'art. 108 non definisce neppure i criteri ai quali il Ministro avrebbe dovuto attenersi per stabilire quali spese considerare di rappresentanza e quali no. Il che dovrebbe condurre a ritenere che le spese, oggettivamente di rappresentanza, ma non contemplate dal decreto, non sarebbero per ciò stesso da escludere dal novero delle spese (di rappresentanza) deducibili, bensì potrebbero essere dedotte previa verifica dell'esistenza dei requisiti generali previsti dal TUIR e nei limiti – che verosimilmente forfettizzano l'inerenza sul piano quantitativo²³ – dettati dal comma 2 dell'art. 108.

Senza contare, poi, che la suddetta restrizione sarebbe irragionevole, nella misura in cui penalizzerebbe, sotto il profilo della deducibilità fiscale, proprio quei beni e quelle spese che sembrano più meritevoli di considerazione, in quanto aventi rilevanza costituzionale (art. 9 Cost.).

Tale risultato, peraltro, sarebbe poco coerente anche in una più ampia prospettiva sistematica, se si considera che, con riferimento ai lavoratori autonomi, gli oggetti d'arte sono considerati espressamente dalla legge quali "spese di rappresentanza". Vero è che tale previsione è stata introdotta con il fine di evitare la deduzione delle quote di ammortamento e di introdurre un limite quantitativo alla deduzione di detti costi (pari all'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta), ma vero è altresì che sarebbe davvero poco logico che alla stessa spesa, per lo stesso bene, venisse attribuita una qualificazione diversa a seconda del soggetto che la sostiene, pur rispondendo alla medesima funzione.

Ed allora mi sembra si possa ritenere che potrebbero esservi elementi di ordine logico-sistematico per trattare ai fini fiscali le spese per l'acquisito di opere d'arte da parte delle imprese alla stregua di spese di rappresentanza e per riconoscere la deducibilità delle stesse nei limiti dell'art. 108 del TUIR²⁴.

²²La valenza esemplificativa della fattispecie indicate nel Decreto Ministeriale sembra confermata anche dall'Agenzia delle Entrate, nella Circolare 13 luglio 2009, n. 34/E.

²³Nel senso che – come da ultimo ribadito dalla Corte di Cassazione, nell'ord. n. 6368 del 2021 – pur non assumendo, la congruità in quanto tale, rilevanza ai fini del giudizio sull'inerenza («dovendosi dare un giudizio di inerenza di carattere qualitativo e non quantitativo»), essa, tuttavia, può rappresentare un «mero elemento sintomatico della carenza di inerenza».

²⁴Nei casi in cui sia rispettato il principio della previa imputazione a conto economico.

Certo si tratta di una strada piuttosto impervia, che potrebbe essere agevolata da un intervento del legislatore, il quale potrebbe riconoscere espressamente la sussumibilità nella categoria delle spese di rappresentanza di quelle sostenute per l'acquisto di opere d'arte e, nel contempo, potrebbe ammettere la deduzione a prescindere dalla loro previa imputazione a conto economico, sganciando così il trattamento fiscale dai vincoli imposti ai fini della redazione del bilancio²⁵.

Giova peraltro notare che tale conclusione, e l'auspicato intervento legislativo, pur essendo fiscalmente più incentivanti per l'acquisto di opere d'arte, rispetto al regime di indifferenza fiscale, nel contempo non produrrebbero alcun definitivo salto d'imposta, giacché la quota di costo dedotta come spesa di rappresentanza verrebbe recuperata sotto forma di sopravvenienza attiva o di plusvalenza tassabile nel momento dell'eventuale vendita del bene.

Senza dimenticare che la prospettiva della deducibilità del costo per l'acquisto dell'oggetto d'arte incentiverebbe a sua volta l'emersione di materia imponibile in capo al venditore, con la conseguente spinta verso la riduzione dell'area del sommerso che caratterizza anche il settore delle opere d'arte.

²⁵ Peraltro, coerentemente con la funzione della spesa di rappresentanza, la deducibilità del costo potrebbe essere riconosciuta, anche oltre i limiti di cui all'art. 108, comma 2, subordinatamente all'obbligo da parte dell'impresa di esporre al pubblico l'opera d'arte, in orari prestabiliti e per un certo numero minimo di giornate nell'anno, coniugando così i profili della salvaguardia e della valorizzazione, con quello della fruizione collettiva del bene artistico.

