

**Roma, 17 giugno 2008**

***OGGETTO: 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 spettacolo, 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 siano 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.

ooooo

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