

# Città d'Arte e Fisco

## Verso un turismo sostenibile?

A cura di Roberto Cordeiro Guerra

  
**Pacini**  
**Giuridica**

---

## Riflessioni intorno al volume *Finanza pubblica e misure tributarie per il patrimonio culturale*

Antonio Viotto

Il volume "Finanza pubblica e misure tributarie per il patrimonio culturale" raccoglie i contributi pervenuti da numerosi studiosi del settore in occasione del Convegno organizzato a Firenze il 12 maggio 2017.

Il volume si inserisce nel quadro delle iniziative in cui si è articolato il PRIN 2015 «Finanza pubblica e fiscalità per la salvaguardia e promozione del patrimonio culturale, storico ed artistico», che ha coinvolto le Università di Pescara-Chieti, Firenze, Teramo e Venezia, in una ricerca focalizzata sullo studio dei parametri di carattere costituzionale, unionale e di diritto interno che informano le scelte del legislatore con riferimento all'ampia area della fiscalità del patrimonio culturale (dal mecenatismo agli interventi a sostegno del restauro e della conservazione dei beni culturali, fino agli interventi a supporto delle città d'arte).

In effetti, rispondendo alla filosofia del progetto, il volume raccoglie contributi che toccano diversi profili della fiscalità del patrimonio culturale, in stile *brain storming* nel quale studiosi di diversa caratura ed esperienza espongono analisi, riflessioni e proposte su tematiche tra loro anche molto diverse, tenute insieme dal *file rouge* dei beni culturali.

Nel raccogliere questo copiosissimo materiale abbiamo cercato di individuare alcuni filoni all'interno dei quali collocare i lavori che sono stati prodotti:

- la prima parte è dedicata agli aspetti generali di individuazione del patrimonio culturale e degli strumenti giuridici per la sua tutela, per la sua circolazione e per il suo finanziamento;
- la seconda e la terza parte contengono scritti sulle misure di vantaggio finalizzate a favorire, attraverso un'attenuazione dell'imposizione, coloro che pongono (o dovrebbero porre) in essere comportamenti positivi sotto il profilo della tutela dei beni culturali (mecenatismo, *art bonus*, "sponsorizzazioni", interventi su immobili di interesse storico-artistico);
- la quarta parte è dedicata al complesso tema delle competenze in materia di patrimonio artistico e culturale, tema fortemente influenzato dalla scelta della Costituzione di attribuire in via esclusiva allo Stato la «tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali» ed alla legislazione concorrente la «valorizzazione dei beni culturali e ambientali e promozione e organizzazione di attività culturali»;
- nella quinta ed ultima parte sono confluiti i lavori che hanno affrontato il tema delle agevolazioni e del mecenatismo in un'ottica comparatistica (con spunti molti interessanti derivanti dalla legislazione francese).

Ebbene, partendo dagli scritti contenuti nel volume, vorrei qui proporre tre riflessioni.

\*

Prima riflessione: il ruolo della variabile fiscale per la promozione e la tutela del patrimonio culturale.

Anzitutto, la numerosità e la qualità dei lavori raccolti nel volume rendono ragione di quale sia la centralità degli argomenti che ruotano attorno ai beni culturali, di quale sia la rilevanza scientifica del tema e di quanta sia la sensibilità della comunità scientifica – nel nostro caso tributaria – verso le tematiche che attengono al patrimonio culturale.

Del resto, come si sa, il tema della «tutela del patrimonio storico artistico della Nazione» 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 è, dunque, da considerare come elemento di unificazione della Nazione, nel quale si ritrovano le radici di un popolo che diventa Nazione e la sua proiezione verso il futuro.

E 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 funzionali.

Questa visione sinergica di tutela e promozione è alla base anche del Codice dei beni culturali, il quale, all'art. 1, co. 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».

Ora a me pare che gli scritti che sono raccolti nel volume rendano ragione di questa rilevanza del patrimonio culturale e consentano di riflettere su quale sia il ruolo che, rispetto a questi temi di rilievo costituzionale, può giocare la c.d. variabile fiscale.

Un ruolo che a mio avviso si muove lungo due direttrici.

La prima direttrice 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).

Si potrebbe anche arrivare ad ipotizzare l'istituzione di tributi a carico di chi, pur essendo nelle condizioni, non svolge attività di promozione e valorizzazione dei beni culturali, sulla falsariga dei tributi di matrice ambientale (che incidono su coloro che pongono in essere comportamenti inquinanti), ma, volendo procedere in questa direzione, non si potrebbe

prescindere da un'attenta riflessione per le interferenze e le collisioni che si possono determinare rispetto al principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.

La seconda direttrice lungo cui può muoversi la leva fiscale 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 allorquando 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, u.c., 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 economico.

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, nella misura in cui, 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 favore.

Mi pare, peraltro, che vi sarebbero i margini, dal punto di vista costituzionale, per spingersi anche oltre nella politica fiscale di incentivo, stimolando non solo la conservazione e il restauro, ma anche la valorizzazione



finalizzata ad una più ampia fruibilità collettiva del patrimonio culturale (penso, ad esempio, a norme che consentano la deducibilità dei costi sostenuti dalle società e dai lavoratori autonomi per gli investimenti in opere d'arte e, più in generale, in beni culturali, al superamento dei limiti soggettivi all'operatività del c.d. art bonus, inclinato al trattamento di favore per la circolazione degli immobili vincolati).

\*

Seconda riflessione: la fiscalità delle città d'arte.

La seconda riflessione attiene al tema della fiscalità delle città d'arte a cui è dedicato il convegno odierno e al quale è stato dedicato un convegno organizzato a Venezia nel dicembre 2018, un tema che è stato un po' trascurato dal volume, ancorchè si tratti di un argomento che è presente nella comunità scientifica ed è al centro di accesi dibattiti nelle sedi istituzionali.

Nei riguardi delle città d'arte, infatti, diventa particolarmente stringente la necessità di trovare un punto di equilibrio – un *trade off* – tra diverse istanze: il diritto all'accesso e alla fruizione del patrimonio culturale, l'esigenza di protezione di detto patrimonio, la prospettiva di una gestione oculata e della sua valorizzazione, il rispetto dei diritti degli abitanti e la necessità di reperire le risorse adeguate per far fronte a dette esigenze.

Ricordo che lo stesso Parlamento Europeo, nel proclamare il 2018 come Anno europeo del patrimonio culturale, ha più volte posto l'accento sulle tematiche della salvaguardia, del rafforzamento, della gestione e della valorizzazione del patrimonio culturale, nella prospettiva dello sviluppo di un turismo sostenibile.

Ora, per quanto attiene al versante tributario, è necessario interrogarsi sull'idoneità degli strumenti impositivi a consentire il reperimento delle risorse necessarie in modo equo, attraverso il ribaltamento dei c.d. extra-costi generati dai flussi turistici sui soggetti che maggiormente li generano e che beneficiano in via diretta, ma non esclusiva, del patrimonio culturale rappresentato dalla città d'arte nel suo complesso. Ciò senza che, nel contempo, le misure da implementare possano rivelarsi dissuasive e dunque di ostacolo alla accessibilità e al generalizzato diritto alla fruizione rispettosa del patrimonio artistico della città.

In quest'ottica, credo che il criterio del beneficio possa giocare un ruolo importante nell'individuazione di soluzioni eque, ma non dovrebbe essere disgiunto da elementi che consentano di parametrare – e differenziare – l'entità del prelievo alla capacità contributiva, rappresentata da un indicatore di ricchezza che non sia costituito dalla semplice fruizione del bene-città d'arte.

Dall'altro lato, si potrebbe pensare a forme di aggravio dell'imposizione – nei limiti in cui ciò sia consentito dai complessi intrecci legislativi che caratterizzano la fiscalità locale – nei confronti di coloro che maggior-

mente si avvantaggiano, dal punto di vista economico, delle presenze turistiche, siano esse stabili o estemporanee.

Su un piano di politica fiscale più generale, infine, dovrebbero essere individuati dei meccanismi compensativi per consentire alle città d'arte di trattenere parte del gettito prodotto dalle imposte prelevate nei confronti degli operatori economici delle città, o quanto meno di ottenere l'equivalente dallo Stato centrale.

Temo, tuttavia, che la c.d. leva fiscale non sia di per sé sufficiente a realizzare gli ambiziosi obiettivi sopra indicati e che sia necessario accompagnare le misure impositive con politiche attive di gestione dei flussi turistici che necessariamente presuppongono la realizzazione di sinergie tra gli enti pubblici e gli operatori privati del settore.

\*

Terza riflessione: per l'introduzione di uno "Statuto fiscale dei beni culturali".

Nel concludere l'Introduzione al volume, noi curatori abbiamo formulato l'auspicio che il dibattito ospitato nel libro – e quello che, più in generale, il progetto di ricerca sarà riuscito ad animare – funga da stimolo e da ispirazione per le scelte che il decisore politico dovrà assumere con riferimento ad una tematica – quale è quella del patrimonio artistico e paesaggistico – che è fondamentale per lo sviluppo non solo culturale, ma anche economico e sociale del nostro Paese.

In effetti, mi sembra che sia improcrastinabile un intervento di riordino e di sistematizzazione della area della fiscalità dei beni culturali, un'area caratterizzata da una numerosità di norme sparpagliate, non sempre legate in modo coerente e sistematico, ed anzi talvolta addirittura modificate in modo rocambolesco.

Mi pare che i tempi siano maturi per la stesura di uno "Statuto fiscale dei beni culturali" o, quanto meno, di una "appendice fiscale" al Codice dei beni culturali: penso ad un apparato organico di norme che – anche riprendendo i numerosi spunti propositivi proposti nel volume – metta al centro il patrimonio culturale nelle sue diverse declinazioni (storico, artistico, paesaggistico), nei diversi utilizzi e nelle diverse attività in cui è implicato (mecenatismo/manutenzione e restauro/commercio/sfruttamento economico) e che fissi delle regole che orientino stabilmente la tassazione nella duplice prospettiva della tutela e della promozione/valorizzazione/fruizione collettiva.

In questa prospettiva non mi sembra particolarmente apprezzabile il recente intervento normativo sulla limitazione alle detrazioni per oneri di cui all'art. 15 del TUIR (realizzato dalla Legge di Bilancio 2020).

Non v'è dubbio che l'intervento si muova in una logica redistributiva tesa ad incrementare la progressività del prelievo riducendo le detrazioni per i possessori di redditi più alti (sopra i 120.000 euro annui) sino ad annullarle per coloro che dichiarano oltre 240.000 euro annui.

Tuttavia si tratta di una modifica che, andando ad incidere anche sulla detrazione connessa alle spese di manutenzione e restauro dei beni vincolati (lett. g dell'art. 15) riduce lo stimolo fiscale ad effettuare certi interventi conservativi (peraltro obbligatori, che il codice dei beni culturali annovera espressamente tra le «attività socialmente utili», cui è riconosciuta la «finalità di solidarietà sociale») nei confronti di soggetti, certamente più abbienti, che normalmente sono i proprietari dei beni vincolati, e che dunque attenua quella spinta verso la tutela e la promozione del patrimonio voluta dall'art. 9 Cost.

Mentre, all'opposto, in modo quasi schizofrenico, si assiste all'introduzione (con la stessa Legge di Bilancio 2020) di un credito d'imposta pari addirittura al 90% delle spese per il rifacimento delle facciate, senza limiti di spesa e di reddito, forse per compensare – in modo però non selettivo – la mancanza di misure di favore per gli immobili sottoposti a vincolo indiretto.

Ebbene, è anche questo uso “casuale” delle risorse pubbliche – attraverso le c.d. *tax expenditures* – che lascia perplessi e che dovrebbe spingere verso la sistematizzazione che ho auspicato, che traspare da diversi contributi pubblicati nel volume e che ha animato la ricerca oggetto del PRIN che oggi si conclude.