

ELENA MASSEGLIA MISZCZYSZYN*

Mecenatismo e sponsorizzazione Fiscalità di vantaggio nel settore culturale belga

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Prospettive di modifica. – 3. Conclusioni.

1. *Introduzione*

Un ruolo predominante nella tutela e salvaguardia del patrimonio culturale¹ e naturale² è rivestito da musei e analoghe istituzioni culturali aventi

* Dottoranda nell'*Université Catholique de Louvain*.

¹ Il concetto di patrimonio culturale non è univoco e ricomprende differenti categorie di risorse: il patrimonio culturale – che si suddivide a sua volta in materiale (mobiliare, immobiliare e subacqueo) ed immateriale –, il patrimonio naturale ed il patrimonio culturale in caso di conflitto armato. Cfr. unesco.org/new/fr/culture/themes/illicit-trafficking-of-cultural-property/unesco-database-of-national-cultural-heritage-laws/frequently-asked-questions/definition-of-the-cultural-heritage. Si rileva che, inizialmente, l'UNESCO nella *Convenzione per la salvaguardia del patrimonio mondiale, culturale e naturale* del 16 novembre 1972 prendeva in considerazione unicamente il patrimonio culturale materiale e quello naturale.

L'art. 1 della menzionata Convenzione, infatti, includeva nella definizione di patrimonio culturale solamente i monumenti («opere architettoniche, di scultura o di pittura monumentali, elementi o gruppi di elementi, aventi un valore universale eccezionale dal punto di vista della storia, dell'arte o della scienza»), i gruppi di costruzioni e i siti aventi un valore universale eccezionale dal punto di vista della storia, dell'arte o della scienza. Solo successivamente si è presa coscienza della necessità di includere gli aspetti intangibili del patrimonio dell'umanità, come si evince dai considerando della *Convenzione per la salvaguardia del patrimonio culturale immateriale* adottata a Parigi dall'UNESCO il 17 ottobre 2003.

L'art. 2 della *Convenzione per la salvaguardia del patrimonio culturale immateriale* del 2003 definisce il patrimonio culturale immateriale come «le prassi, le rappresentazioni, le espressioni, le conoscenze e il *know-how* – nonché gli strumenti, gli oggetti, i manufatti e gli spazi culturali ad essi associati – che le comunità, i gruppi e, in alcuni casi, gli individui riconoscono in quanto facenti parte del loro patrimonio culturale. Questo patrimonio culturale immateriale, trasmesso di generazione in generazione, è costantemente ricreato dalle comunità e dai gruppi in funzione del loro contesto, della loro interazione con la natura e alla loro storia, e conferisce loro un senso d'identità e di continuità, contribuendo in tal modo a promuovere il rispetto per la diversità culturale e la creatività umana. Ai

come precipua funzione quella di acquisire, conservare, documentare, studiare, esporre, promuovere e trasmettere tale patrimonio essenzialmente per fini di studio, educazione nonché diletto³ per sensibilizzare il pubblico con riguardo al valore del patrimonio mondiale e alla responsabilità in capo a tutti i cittadini di contribuire alla conservazione dello stesso⁴. I musei sono per l'appunto considerati come spazi pubblici di apprendimento, trasmissione, dialogo interculturale e coesione sociale, aventi una sempre più fondamentale funzione educativa⁵, permettendo di meglio conoscere la nostra società. Essi contribuiscono, altresì, allo sviluppo economico della nostra società, quali motori del turismo ed in quanto aventi un potenziale nello stimolo della creatività⁶.

Nel corso del XX secolo, in particolare a seguito del secondo conflitto mondiale, si è man mano preso coscienza a livello globale dell'importanza

fini della presente Convenzione, verrà unicamente preso in considerazione il patrimonio culturale immateriale compatibile con gli strumenti internazionali esistenti in materia di diritti umani nonché con le esigenze di rispetto reciproco fra comunità, gruppi e individui e di sviluppo sostenibile». Ai sensi dell'articolo 3 della medesima Convenzione, sono inclusi in tale definizione *inter alia* le tradizioni orali, le arti performative, le pratiche sociali, i rituali, le conoscenze e le pratiche concernenti la natura e l'universo nonché il *know-how* relativo all'artigianato tradizionale. Con riguardo al Belgio, anche la cultura della birra è stata inserita nella lista rappresentativa del patrimonio culturale immateriale dell'umanità.

Quanto al patrimonio culturale in caso di conflitto armato, si veda la *Convenzione per la protezione dei Beni Culturali in caso di conflitto armato* adottata all'Aja dall'UNESCO il 14 maggio 1954.

² Ai fini della *Convenzione per la salvaguardia del patrimonio mondiale, culturale e naturale* del 1972, per patrimonio naturale si intende «i monumenti naturali costituiti da formazioni fisiche e biologiche o da gruppi di tali formazioni che hanno un valore universale eccezionale dal punto di vista estetico o scientifico; le formazioni geologiche e fisiografiche e le zone strettamente delimitate costituenti l'*habitat* di specie animali e vegetali minacciate, di valore universale eccezionale dal punto di vista scientifico o conservativo; i siti naturali o le zone naturali strettamente delimitate che hanno un valore universale eccezionale dal punto di vista scientifico, conservativo o estetico naturale».

³ L'art. 3 dello Statuto del Consiglio Internazionale dei Musei adottato dalla relativa Assemblea Generale a Vienna il 24 agosto 2007 definisce il museo come «istituzione permanente senza scopo di lucro, al servizio della società ed dello sviluppo della stessa, aperta al pubblico, che acquisisce, conserva, studia, espone e trasmette il patrimonio materiale e immateriale dell'umanità e del suo ambiente a fini di studio, educazione e diletto».

⁴ Cfr. *Raccomandazione sulla protezione e promozione dei musei e delle collezioni, della loro diversità e del loro ruolo nella società* (*Recommendation concerning the protection and promotion of museums and collections, their diversity and their role in society*) approvata dalla 38ª Conferenza generale dell'UNESCO il 17 novembre 2015.

⁵ *Ibidem*.

⁶ *Ibidem*.

della conservazione e protezione internazionale del patrimonio culturale⁷ – considerato il ruolo sociale che riveste – nonché della necessità dell'intervento delle autorità pubbliche a tal fine. Nel predetto contesto, nel Regno del Belgio, così come in tutta Europa, sono state e vengono stanziare risorse pubbliche a favore del settore culturale.

Ciononostante, se da un lato il coinvolgimento dell'amministrazione pubblica è indispensabile e di gran rilevanza per la salvaguardia del nostro patrimonio, dall'altro è anche vero che la stessa non possa essere la sola ad assumersi tale responsabilità e che i fondi pubblici destinati a tale fine possano ridursi o rivelarsi non sufficienti a rispondere adeguatamente alle crescenti necessità del settore. Pertanto, risulta essenziale per il legislatore e le istituzioni culturali figurarsi altre fonti di finanziamento che possano integrare e sommarsi agli attuali investimenti pubblici, ricorrendo all'intervento dei privati.

In tempi recenti tale partecipazione ha assunto diverse sfaccettature: si pensi al *crowdfunding*, allo *sponsoring* o al *tax shelter*. Ma è noto che l'intervento dei privati nel sostenere e promuovere la cultura è tendenza risalente: sin dall'antichità, infatti, la cultura si è potuta sviluppare anche (e soprattutto) grazie a filantropi e mecenati.

Al fine di favorire e incoraggiare tale attitudine, alla luce di quanto sopra, il legislatore tributario belga ha previsto – seppure in maniera non esattamente puntuale – una serie di incentivi fiscali.

I. Sponsorizzazione e mecenatismo nel diritto tributario del *Plat Pays*

Nonostante la sponsorizzazione ed il mecenatismo siano due pratiche diffuse in Belgio, nella normativa fiscale belga non si rinviene alcuna definizione delle stesse, a differenza della vicina Francia⁸ dal cui ordinamento il legislatore belga trae spesso ispirazione.

⁷ Ne è chiaro esempio la citata *Convenzione per la protezione dei Beni Culturali in caso di conflitto armato* del 1954. Inoltre, è possibile ravvisare la presenza di una tale consapevolezza e l'intento di tutela del patrimonio culturale già all'inizio dello scorso secolo, considerando – ad esempio – che l'art. 56 del Regolamento sulle leggi e gli usi della guerra terrestre allegato alla II Convenzione internazionale concernente le leggi e gli usi della guerra terrestre adottata a L'Aja il 29 luglio 1899, nonché l'art. 56 del Regolamento concernente le leggi e gli usi della guerra per terra allegato alla IV Convenzione concernente le leggi e gli usi della guerra per terra adottata a L'Aja il 18 ottobre 1907 esigevano di trattare come proprietà privata «i beni dei comuni, quelli degli istituti consacrati ai culti, alla carità e all'istruzione, alle arti e alle scienze, anche se appartenenti allo Stato» e vietavano, imponendone la sanzione, «ogni sequestro, distruzione o danneggiamento intenzionale di tali istituti, di monumenti storici, di opere d'arte e di scienza».

⁸ Il Decreto interministeriale del 6 gennaio 1989 relativo alla terminologia economica e finanziaria (*Arrêté du 6 janvier 1989 relatif à la terminologie économique et financière*)

La sponsorizzazione viene definita, in dottrina, quale contratto sinallagmatico ai sensi del quale lo sponsor eroga un contributo finanziario o in termini di servizi a favore di una persona, un evento o un'attività, a condizione di essere associato alla pubblicizzazione di tale persona, evento o attività, e al fine di ottenerne una promozione sotto il profilo di visibilità ed immagine⁹. L'obiettivo dello *sponsor* è quello di creare o far valere una determinata immagine dello stesso, ma altresì quello di mettere in evidenza valori e obiettivi condivisi con la parte sponsorizzata¹⁰.

Si distingue dalla sponsorizzazione il *mecenatismo*, termine che trae origine dal nome di Caio Cilnio Mecenate (69 ca.-8 a.C.), amico e consigliere di Ottaviano Augusto (63 a.C.-14 d.C.), che – dotato di grande cultura e avendo compreso il valore delle arti – sostenne e promosse letterati ed artisti dell'epoca al cospetto del predetto imperatore romano. Dal punto di vista giuridico, il mecenatismo consiste oggi nell'elargizione di somme di denaro¹¹ o di apporti in natura (ivi inclusi servizi e competenze¹²) a favore di persone fisiche o giuridiche senza la previsione di obblighi di controprestazione in capo al beneficiario. Tale ultima caratteristica e l'assenza di pubblicità distinguono generalmente il detto istituto dalla sponsorizzazione.

Tuttavia, mancando in Belgio – come sopra evidenziato – una regolamentazione *ad hoc*, sovente nella pratica risulta non semplice effettuare una netta distinzione tra i due istituti, ciò comportando altresì difficoltà nella corretta individuazione della normativa fiscale applicabile, al fine di godere dei relativi vantaggi previsti.

Tendenzialmente, dal punto di vista tributario, quanto elargito dal mecenate viene qualificato come “*libéralité*”, mentre le spese di *sponsoring* sono assimilate a “*frais de publicité*” considerate quali “*charges professionnelles*”, disciplinate differentemente rispetto alle prime: il Codice delle im-

definisce il mecenatismo (“*mécénat*”) come «sostegno materiale apportato, senza corrispettivo diretto da parte del beneficiario, ad un'opera o a una persona per l'esercizio di attività aventi un interesse generale» e lo *sponsoring* (“*parrainage*”) come «sostegno materiale apportato a una manifestazione, a una persona, a un prodotto o ad un'organizzazione al fine di trarne un beneficio diretto».

⁹ A. RAYET, *Sponsoring et Mécénat*, Bruxelles, Larcier, 2009, 16; P. FLAMME, *Commandes publiques et acquisitions d'œuvres d'art*, Bruxelles, Larcier, 2017, 105.

¹⁰ A. RAYET, *op. cit.*, 16.

¹¹ Identificato come “*mécénat financier*”.

¹² Tale tipologia di mecenatismo viene definita “*mécénat de service*” o “*mécénat de compétences*”. La qualificazione “*de compétences*” fa riferimento all'apporto di tecnologie, *know-how*, esperienza, al progetto che il mecenate intende sostenere, v. P. FLAMME, *op. cit.*, 115.

poste sul reddito (*Code des impôts sur les revenus*¹³, CIR) consente – in presenza di precisi requisiti – la detrazione (art. 145/33 CIR), nel primo caso, e la deduzione (art. 49 CIR), nel secondo, dell'ammontare versato a tale scopo, come meglio delineato in seguito. Vi è, comunque, chi ritiene che, se da un lato il mecenatismo privato ("*mécénat privé*") possa sì essere equiparato ad una "*libéralité*", in quanto effettivamente disinteressato, dall'altro, invece, il cd. mecenatismo d'impresa ("*mécénat d'entreprise*") sia di fatto una sponsorizzazione e che sia pertanto da ricondurre anch'esso all'ambito di applicazione dei "*frais professionnels*", sulla base del fatto che una società, perseguendo lo scopo di lucro, sarà sempre intenzionata a rendere pubblica la propria elargizione per un ritorno in termini pubblicitari, difettando per definizione l'*animus donandi* che caratterizza le liberalità¹⁴. Secondo l'opinione di chi scrive, tuttavia, in attesa di una più accurata normativa e di una precisa definizione, sarebbe opportuno – anche al fine di evitare discriminazioni tra persone fisiche e giuridiche – non equiparare *mécénat d'entreprise* e *sponsoring*, mantenendo ben distinti i due termini e la relativa normativa tributaria applicabile. Si condivide quanto affermato dalla *Cour de cassation* in una sentenza del 9 febbraio 1965 in cui ha statuito che, benché una società commerciale sia una persona giuridica costituita al fine esclusivo di esercitare un'attività avente scopo di lucro, ciò non significa che tutte le sue spese abbiano un carattere professionale¹⁵ e si concorda con chi sostiene che «il mecenatismo è essenzialmente gratuito, poiché il mecenate non si attende alcuna controprestazione in suo favore da parte del beneficiario» e che «i vantaggi risultanti dall'intervento del mecenate saranno a beneficio del pubblico»¹⁶. È inoltre lo stesso CIR che regola in modo specifico le *libéralités* di persone giuridiche, distinguendo la relativa disciplina da quella delle persone fisiche.

Al fine di verificare se le spese sostenute dallo sponsor a titolo di sponsorizzazione siano deducibili, è necessario fare riferimento all'art. 49 CIR che definisce e inquadra quanto riconosciuto come *frais professionnels*, categoria che ricomprende i *frais de publicité*.

Secondo l'art. 49, c. 1, CIR, sono deducibili a titolo di spese professionali «le spese che il contribuente ha effettuato o sostenuto durante il

¹³ *Arrêté royal portant coordination des dispositions légales relatives aux impôts sur les revenus confirmé par la loi du juin 1992*.

¹⁴ A. RAYET, *op. cit.*, 20 e 37.

¹⁵ Cour de Cassation, 9 febbraio 1965.

¹⁶ V. SIMONART, "L'entreprise et le mécénat", in *Revue de droit commercial belge*, 1992, n. 38.

periodo di imposta al fine di acquisire o di conservare i redditi imponibili e del quale giustifica l'esistenza e l'importo per mezzo di prove documentali o, quando ciò non sia possibile, mediante ogni altro mezzo di prova ammesso dall'ordinamento, salvo il giuramento». Al comma 2, si precisa che «sono considerate come effettuate o sostenute durante il periodo di imposta, le spese che, durante tale periodo, sono state effettivamente corrisposte o sostenute o che hanno acquisito il carattere di debiti o perdite certi e liquidi e sono contabilizzati come tali»¹⁷.

L'art. 53, c. 1, 10°, CIR impone altresì che tali *frais professionnels* non eccedano in modo irragionevole le necessità professionali¹⁸. Il Commentario Amministrativo¹⁹ del CIR (*Comm. I.R. 92*) precisa che «l'espressione "*de manière déraisonnable*" è stata mantenuta nel testo dell'art. 50bis, 2°, CIR (l'attuale art. 53, 10°, CIR 92) da un lato, per indicare che il contribuente mantiene, nei limiti del ragionevole, un margine di apprezzamento quanto alla modalità di esercizio della propria professione e, dall'altro, per evitare che i funzionari tributari debbano valutare l'opportunità di ciascuna spesa professionale, cosa che li obbligherebbe a ingerirsi direttamente nella gestione delle imprese»²⁰.

Sulla base del combinato disposto delle menzionate previsioni, sono pertanto deducibili quali *frais professionnels* tutti gli esborsi connessi all'attività professionale *generatrice* di reddito imponibile²¹ effettuati durante

¹⁷ «A titre de frais professionnels sont déductibles les frais que le contribuable a faits ou supportés pendant la période imposable en vue d'acquiescer ou de conserver les revenus imposables et dont il justifie la réalité et le montant au moyen de documents probants ou, quand cela n'est pas possible, par tous autres moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment. Sont considérés comme ayant été faits ou supportés pendant la période imposable, les frais qui, pendant cette période, sont effectivement payés ou supportés ou qui ont acquis le caractère de dettes ou pertes certaines et liquides et sont comptabilisés comme telles».

¹⁸ «Ne constituent pas des frais professionnels [...] tous frais dans la mesure où ils dépassent de manière déraisonnable les besoins professionnels».

¹⁹ Il commentario dell'amministrazione fiscale belga raccoglie precisazioni ed interpretazioni degli articoli del CIR. Quanto contenuto è vincolante per tutti i funzionari del *Service Public Fédéral Finances*.

²⁰ «L'expression "*de manière déraisonnable*" a été maintenue dans le texte de l'art. 50bis, 2°, CIR (actuellement art. 53, 10°, CIR 92) d'une part, pour indiquer que le contribuable garde, dans les limites du raisonnable, une marge d'appréciation quant à la manière d'exercer sa profession et, d'autre part, pour éviter que les fonctionnaires taxateurs ne doivent juger de l'opportunité de chaque dépense professionnelle, ce qui les obligerait à s'immiscer directement dans la gestion des entreprises», *Comm. I.R. 92*, n. 53/185.

²¹ Per un approfondimento A. RAYET, *op. cit.*, 43 ss.

il periodo di imposta di riferimento, posto che siano giustificabili²² e nella misura in cui non superino in modo irragionevole les “*bésoins professionnels*”.

I *frais professionnels* sono integralmente deducibili.

Si noterà che alcuna delle norme in questione menziona esplicitamente le spese di sponsorizzazione. In assenza di una specifica normativa, Amministrazione fiscale e giurisprudenza hanno contribuito a meglio inquadrare il regime fiscale di vantaggio delle suddette spese, con particolare riguardo alla qualificazione delle spese di sponsorizzazione come *frais de publicité* e dei *frais de publicité* come *frais professionnels*. In particolare, una *décision anticipée*²³ del 2 settembre 2008 del *Service des Décisions Anticipées* ha precisato che «le spese di sponsorizzazione possono essere qualificate come “spese di pubblicità” e sono deducibili quali spese professionali nella misura in cui le condizioni generali di cui all’articolo 49 C.I.R. 1992 siano rispettate»²⁴. Da ultimo, il Tribunale di Bruges in una sentenza del 2015 ha affermato che i *frais de publicité* contribuiscono a stimolare lo sviluppo dell’impresa del contribuente conferendogli maggiore notorietà o presentando le relative attività sotto una luce più favorevole nei confronti del pubblico e sono da considerarsi come *frais professionnels*²⁵.

Quanto alle azioni di mecenatismo, se le si considera come operazioni totalmente disinteressate e senza alcun corrispettivo, trovano applicazione gli artt. 145/33 e 200 CIR relativi alle *libéralités*²⁶. L’art. 145/33 CIR am-

²² Prova documentale per eccellenza è la fattura.

²³ La *décision anticipée*, o *ruling*, è una decisione del *Service des Décisions Anticipées en matières fiscales* del *Service Public Fédéral Finances* relativa all’interpretazione e all’applicazione della normativa tributaria con riferimento ad uno specifico caso fiscalmente rilevante, in risposta ad un’istanza del contribuente finalizzata ad ottenere chiarimenti al riguardo. Tale decisione è vincolante per l’intero *Service Public Fédéral Finances*.

²⁴ *Décision anticipée* n. 800.283 del 2 settembre 2008. Nel caso in oggetto, la società X si proponeva di sponsorizzare la società Y per la ristrutturazione dell’edificio Z e la società Y si impegnav a riportare il nome della società X su differenti *brochures* e sull’edificio una volta ristrutturato, nonché a menzionarlo in occasione di taluni eventi. L’Amministrazione fiscale – considerata la pubblicità conseguibile mediante la suddetta attività di sponsorizzazione – ha ritenuto le spese di sponsorizzazione della società X qualificabili come spese di pubblicità deducibili quali oneri professionali ai sensi dell’art. 49 CIR, in presenza dei requisiti ivi previsti.

²⁵ Sentenza del Tribunale di Primo Grado di Bruges, 3 febbraio 2015, n. 2015/1325, ruolo n. 13/3181/A.

²⁶ Qualora, invece, non le si ritenga qualificabili come *libéralités* ma piuttosto come spese professionali, troverà applicazione l’art. 49 CIR di cui sopra.

mette una detrazione fiscale (*réduction d'impôt*) qualora i beneficiari dell'elargizione siano, *inter alia*:

(a) istituzioni universitarie *ehautes écoles* o simili istituzioni di un altro Stato membro dello Spazio economico europeo ("SEE");

(b) accademie reali, il «Federaal Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek – Fonds fédéral de la Recherche scientifique – FFWO/FFRS», il «Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek-Vlaanderen – FWO», il «Fonds de la Recherche scientifique – FNRS – FRS-FNRS» o istituzioni di ricerca scientifica autorizzate dal Ministro delle Finanze e dal Ministro le cui attribuzioni comprendono la politica e la programmazione scientifica o simili istituzioni di un altro Stato membro del SEE;

(c) istituzioni culturali autorizzate dal Re (*agréées*)²⁷ situate in Belgio e la cui sfera di influenza si estende ad una delle Comunità²⁸ o all'intero Paese – essendo escluse pertanto le istituzioni operanti solo a livello locale –, o istituzioni culturali situate in un altro Stato membro del SEE la cui sfera di influenza si estende a un'entità federata o regionale dello Stato considerato o all'intero paese e che sia autorizzata in maniera analoga;

(d) la *Fondation Roi Baudouin*, il *Palais des Beaux-Arts*, il *Théâtre royal de la Monnaie* e l'*Orchestre national de Belgique*;

(e) istituzioni impegnate nella conservazione della natura o nella protezione dell'ambiente e autorizzate dal Ministro delle Finanze e dal Ministro le cui attribuzioni ricomprendono anche l'ambiente, o simili istituzioni di un altro Stato membro del SEE autorizzate in maniera analoga;

(f) istituzioni aventi come scopo la conservazione o la protezione dei monumenti e dei siti, la cui sfera di influenza si estende all'intero Paese, a una delle Regioni o alla Comunità germanofona – essendo escluse pertanto le istituzioni operanti solo a livello locale – e autorizzate dal Re, o simili istituzioni di un altro Stato membro del SEE autorizzate in maniera analoga;

(g) istituzioni che si occupano di sviluppo sostenibile autorizzate dal Ministro delle Finanze e dal Ministro le cui attribuzioni ricomprendono lo sviluppo sostenibile, o simili istituzioni di un altro Stato membro del SEE autorizzate in maniera analoga;

²⁷ Gli artt. 63/18 e ss. dell'Arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 stabiliscono la procedura di autorizzazione (*agrément*).

²⁸ Il Regno del Belgio è uno stato federale che, oltre ad essere suddiviso in tre Regioni – Regione fiamminga, Regione di Bruxelles-Capitale e Regione vallona –, si ripartisce altresì in tre Comunità linguistiche (*Communautés*): la Comunità francese, la Comunità fiamminga e la Comunità germanofona.

(*h*) musei dello Stato e – a condizione della destinazione ai relativi musei di quanto ricevuto – le Comunità, le Regioni, le province, i comuni e i centri pubblici di azione sociale.

La detrazione è concessa solo se i soggetti di cui alle lettere da (*a*) a (*g*) siano beneficiari di un apporto in denaro, mentre nel caso in cui i beneficiari siano i soggetti di cui alla lettera (*h*), è possibile detrarre quanto elargito sia qualora si tratti di un conferimento in denaro, che qualora questo sia sottoforma di opera d'arte che il Ministro delle Finanze abbia riconosciuto come appartenente al patrimonio culturale mobiliare del Paese o come avente fama internazionale, stabilendone il valore in denaro²⁹.

Si osserverà che, affinché il mecenate abbia diritto alla detrazione, è richiesto che talune istituzioni beneficiarie – ivi incluse quelle culturali – siano *agrées*, ossia ricevano una specifica certificazione governativa: un *agrément*, valido per un periodo massimo di sei anni. Per ottenere l'*agrément* è necessario che le istituzioni menzionate soddisfino alcune condizioni “general” (*conditions générales*), identiche per ciascuna categoria, nonché delle condizioni “specifiche” (*conditions spécifiques*), secondo la categoria di appartenenza, di cui agli artt. 63/18 e ss. del Decreto reale di esecuzione del CIR del 27 agosto 1993 (*Arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992*). Le condizioni generali di cui all'art. 63/18/1 dell'*Arrêté royal du 27 août 1993* cui sono tenute ad ottemperare le istituzioni in questione sono:

- (*i*) possedere la personalità giuridica ed essere stabilite in Belgio;
- (*ii*) non perseguire alcuno scopo lucrativo, né per proprio conto né per conto dei propri membri o organi;
- (*iii*) non destinare più del 20% delle proprie risorse (di qualsiasi na-

²⁹ La procedura di riconoscimento prevede che venga formata una speciale commissione di cui all'art. 83/4 del Codice dei diritti di successione affinché questa formuli un parere vincolante su (*i*) l'appartenenza delle opere d'arte offerte al patrimonio culturale mobiliare del Paese o la relativa fama internazionale, (*ii*) la ricevibilità della donazione e (*iii*) il valore in denaro dell'opera offerta. La commissione speciale è formata da funzionari del *Service Public Fédéral Finances*, da membri nominati dai governi delle Comunità, da rappresentanti dei *Musées royaux des Beaux-Arts* del Belgio, dei *Musées royaux d'Art et d'Histoire*, dell'*Institut royal des Sciences naturelles de Belgique* e del *Musée royal de l'Afrique centrale* – proposti dal Consiglio scientifico di ciascuna delle quattro istituzioni – e da membri nominati dagli esecutivi delle Regioni. Gli oneri di valutazione sono anticipati dal contribuente. Il riconoscimento da parte del Ministro delle Finanze ed il valore in denaro stabilito sono validi per un periodo di sei mesi a decorrere dalla relativa notificazione al contribuente, a mezzo di raccomandata. Le spese di valutazione vengono rimborsate al contribuente, a condizione che quest'ultimo apporti la prova che l'elargizione sia stata effettuata nel termine di sei mesi di cui sopra. Cfr. art. 145/33, § 4, CIR.

tura esse siano) alla copertura di spese di amministrazione generale, escluse le risorse provenienti da altre istituzioni *agrées*.

Quanto alle condizioni specifiche relative alle istituzioni che rilevano ai fini del presente elaborato, ai sensi dell'art. 63/18/3, § 2, dell'*Arrêté royal du 27 août 1993*, le istituzioni culturali di cui alla lettera (c) che precede, per poter ottenere l'*agrément* fiscale, sono tenute ad «esercitare attività incentrate sulla diffusione della cultura»³⁰ e ad essere sovvenzionate dallo Stato o da una delle Comunità in ragione delle loro attività. Analogamente, alle istituzioni aventi come scopo la conservazione o la protezione dei monumenti e dei siti menzionati alla lettera (f) di cui sopra, è richiesto che esercitino in Belgio attività incentrate sulla conservazione o la protezione di monumenti e siti e che siano sovvenzionate in ragione delle relative attività da parte dello Stato, da una delle Regioni o dalla Comunità germanofona³¹.

La domanda di *agrément* dev'essere presentata per iscritto presso il Ministero delle Finanze, non oltre il 31 dicembre dell'anno precedente il periodo per il quale l'*agrément* è richiesto; il termine non può tuttavia essere inferiore a tre mesi a decorrere dalla data in cui l'istituzione richiedente abbia ottenuto la personalità giuridica. La richiesta in oggetto deve contenere ogni indicazione utile al fine di permettere all'amministrazione competente di verificare se l'istituzione richiedente soddisfi i requisiti stabiliti dalla legge (le condizioni generali e specifiche di cui sopra) nonché una dichiarazione attestante che l'istituzione si impegna a rispettare il menzionato limite del 20%, ad emettere ricevuta al mecenate e a consegnare per via elettronica³² copia di tali ricevute nonché un documento riepilogativo delle stesse all'amministrazione competente – nei due mesi successivi a ciascun anno civile per cui è stato ottenuto l'*agrément* –, e, infine, a fornire all'amministrazione competente ogni informazione utile all'istruzione della procedura di *agrément*. Alla domanda in oggetto dev'essere al-

³⁰ Ossia attività quali (i) difesa e illustrazione della lingua, (ii) incoraggiamento alla formazione di ricercatori, (iii) belle arti, ivi inclusi teatro e cinema, (iv) patrimonio culturale, musei e altre istituzioni scientifiche culturali, (v) biblioteche, discoteche e servizi analoghi, (vi) radiodiffusione e televisione, (vii) politiche giovanili, (viii) educazione permanente e animazione culturale, (ix) educazione fisica, sport e attività all'aria aperta, (x) tempo libero e turismo. Cfr. art. 63/18/3, §2, *Arrêté royal du 27 août 1993*.

³¹ Art. 63/18/3, §6, *Arrêté royal du 27 août 1993*.

³² Tali copie possono eventualmente essere trasmesse in versione cartacea nei primi due anni civili per i quali l'*agrément* è concesso, ex art. 63/18/1, §8, *Arrêté royal du 27 août 1993*.

legata copia autenticata del conto di gestione dell'ultimo periodo contabile completato e del bilancio dell'esercizio contabile corrente³³.

Per quanto concerne le istituzioni di un altro Stato membro del SEE, il contribuente è tenuto a dare evidenza all'Amministrazione fiscale che la relativa istituzione sia paragonabile ad un'istituzione belga e che sia *agrée* in maniera analoga, secondo le medesime condizioni sopra riportate.

Con riguardo all'incentivo fiscale previsto dal CIR, viene fatta una distinzione a seconda che il mecenate sia una persona fisica o una persona giuridica. Nel primo caso, l'art. 145/33 CIR stabilisce una "*réduction d'impôt*" pari al 45% delle *libéralités* effettivamente poste in essere, a condizione che non siano inferiori ad Euro 40; l'importo totale delle stesse per cui è ammessa la detrazione non può eccedere – per periodo di imposta – né il 10% della globalità del reddito netto³⁴, né la somma di Euro 384.300. Quanto all'ipotesi del mecenate persona giuridica, ai sensi del combinato disposto degli artt. 199³⁵ e 200³⁶ CIR, è ammessa la *réduction d'impôt* (o la deduzione?)³⁷ delle *libéralités* per un importo totale non superiore al 5% del reddito imponibile ed inferiore ad Euro 500.000.

Alla luce di quanto precede, emerge chiaramente l'importanza di distinguere tra *frais de publicité* e *libéralités*. Il regime di vantaggio applicabile è differente: i primi – qualora soddisfatte le condizioni di cui all'art. 49 CIR – sono integralmente deducibili, mentre con riguardo alle *libéralités* viene fissata una determinata soglia ed è previsto che il beneficiario dell'elargizione rientri nelle categorie menzionate all'art. 145/33 CIR. L'Am-

³³ Art. 63/18/1, §4, §5 e §7, *Arrêté royal du 27 août 1993*.

³⁴ Sono esclusi i redditi soggetti a imposizione ai sensi dell'art. 171 CIR tra cui figurano, ad esempio, i redditi diversi.

³⁵ L'art. 199 dispone che «les revenus exonérés et les dépenses éligibles à une réduction d'impôt pour libéralités en vertu du présent Code ou de dispositions légales particulières, qui sont compris dans les bénéfices de la période imposable, sont, pour la détermination du revenu imposable, déduits desdits bénéfices».

³⁶ L'art. 200 stabilisce che «Le pourcentage de 10 p.c. et le maximum de 250.000 eur prévus, en matière de réduction pour libéralités, à l'article 145/33, § 1^{er}, alinéa 4, sont fixés respectivement à 5 p.c. et à 500.000 eur».

³⁷ Gli artt. 199 e 200 CIR si trovano alla Sotto-sezione 2 rubricata "*Déduction des revenus exonérés*" facente parte del Titolo III "*Impôt des sociétés*", Capitolo II "*Assiette de l'impôt*", Sezione 4 "*Détermination du montant net du revenu*". Diversamente, l'art. 145/33 si colloca all'interno del Titolo II "*Impôt des personnes physiques*", Capitolo III "*Calcul de l'impôt*", Sezione 1 "*Régime ordinaire de taxation*", Sotto-sezione II *quaterdecies* "*Réduction pour libéralités*". In considerazione della collocazione delle due previsioni legislative relative alle persone giuridiche e di quanto disposto all'art. 199 CIR – pare di comprendere che, con riguardo alle persone giuridiche, non sia prevista una *réduction d'impôt*, ma bensì una deduzione.

ministrazione finanziaria ha delineato alcuni i criteri mediante i quali sia possibile identificare le spese deducibili a titolo di *frais de publicité* al fine di differenziarle dalle *liberalités*. Il Commentario Amministrativo del CIR, in primo luogo, dispone al riguardo che è necessario verificare se le spese in questione contribuiscano o meno ad incentivare la crescita dell'impresa procurandogli maggiore visibilità o presentando le relative attività in una migliore prospettiva nei confronti del pubblico e, in secondo luogo, evidenzia come i funzionari non possano non prendere in considerazione l'evoluzione e il ruolo della pubblicità nell'attuale mondo degli affari³⁸. L'attenzione è dunque posta sul vantaggio percepito e l'impatto che tale pubblicità ha sull'immagine dello sponsor.

Di particolare rilevanza, inoltre, è la *décision anticipée* del 24 gennaio 2006³⁹ che fa riferimento al concetto di "*disproportionnalité*". Secondo il *Service des Décisions Anticipées*, il denaro elargito senza controprestazione ad un'istituzione *agréées* rientra nell'ambito di applicazione dell'attuale art. 145/33 relativo alle *libéralités* nell'ipotesi di *donateurs* che operano al di fuori dell'esercizio della loro attività professionale, ma anche con riguardo a coloro che agiscono nell'ambito della loro attività professionale, qualora l'importo di quanto concesso sia manifestamente sproporzionato rispetto al vantaggio tratto in termini di immagine. Diversamente, qualora gli importi erogati siano *proportionnés* rispetto al vantaggio pubblicitario che se ne trae e si sia in presenza di una controprestazione – tale è il caso della sponsorizzazione –, essi saranno deducibili ai sensi dell'art. 49 CIR a titolo di spese di pubblicità.

Posto quanto sopra, appare evidente come la disciplina tributaria belga improntata ad incentivare mecenatismo e sponsorizzazione sia frammentata, inadeguata e, in particolare nel primo caso, abbia un ambito di applicazione eccessivamente circoscritto.

2. Prospettive di modifica

La situazione sopra delineata non è rimasta inosservata ed è stata posta all'attenzione del legislatore in diverse occasioni, anche da parte del mondo delle associazioni culturali. Proposte di legge ed emendamenti si sono susseguiti a partire dal 2005⁴⁰, al fine di rimediare alle lacune del di-

³⁸ Comm. I.R. 92, n. 52/206.

³⁹ *Décision anticipée* n. 500.242 del 24 gennaio 2006.

⁴⁰ *Proposition de loi* n. 51S1086 del 10 marzo 2005, *proposition de loi* n. 51S1132 del

ritto belga in materia di mecenatismo e di costituire a tal riguardo una chiara normativa tributaria che potesse incentivare privati cittadini e imprese a sostenere e promuovere la cultura in generale. Tuttavia, ad oggi, alcun testo di legge è stato approvato. Le proposte di legge atte ad emendare la disciplina fiscale di vantaggio in questione hanno subito tutte la medesima sorte: sono state riconosciute come non avvenute in ragione dello scioglimento della Camera e del Senato federali⁴¹.

Attualmente, due *propositions de loi* concernenti il mecenatismo sono all'esame della Camera: la *proposition de loi* n. 54 0209/001 del 1° settembre 2014⁴² e la *proposition de loi* n. 54 1650/001 del 16 febbraio 2016⁴³. La prima *proposition* mira ad ampliare l'ambito di applicazione della riduzione d'imposta di cui all'art. 145/33 CIR e, oltre a prevedere una specifica riduzione di imposta con riguardo alle persone giuridiche (e quindi in materia di imposta sul reddito delle società), stabilisce una speciale deduzione per le spese di acquisto di opere originali di artisti viventi e di strumenti musicali. La *proposition* n. 54 1650/001, invece, si focalizza sul *mécénat culturel* e, oltre a definire il termine "artista", aggiunge tale categoria ai beneficiari di cui all'art. 145/33 CIR, stabilisce un aumento della soglia deducibile applicabile alle persone giuridiche da Euro 500.000 a Euro 1.000.000 e prevede altresì un'esenzione IVA con riguardo alle prestazioni di servizio e le cessioni di beni realizzate nel quadro dell'attività di mecenatismo.

Queste le prospettive di modifica per una più chiara e maggiormente attraente normativa fiscale atta ad incoraggiare la filantropia del cittadino belga. Tuttavia, momentaneamente, tutto resta (inspiegabilmente) immutato.

3. Conclusioni

Il patrimonio culturale riveste un ruolo fondamentale nella nostra so-

20 aprile 2005, *proposition de loi* n. 51S1850 del 30 novembre 2006, *proposition de loi* n. 52S1264 del 1° aprile 2009, disponibili sul sito *senate.be*.

⁴¹ Cfr. *loi du 5 mai 1999 relative aux effets de la dissolution des Chambres législatives à l'égard des projets et propositions de loi dont elles sont saisies*.

⁴² *Proposition de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en vue de promouvoir le mécénat d'entreprises*, disponibile sul sito *lachimbre.be*.

⁴³ *Proposition de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, visant à encourager le mécénat culturel*, disponibile sul sito *lachimbre.be*.

cietà, non trattandosi esclusivamente di un oggetto di intrattenimento, ma costituendo altresì uno strumento di coesione sociale, educazione, scambio interculturale e riflessione. È pertanto responsabilità preminente degli Stati tutelarla e promuoverla, altresì mediante il sostegno alle istituzioni culturali, per garantire la salvaguardia ma anche l'accesso alla cultura, elemento essenziale delle democrazie moderne.

Tuttavia, i sussidi statali spesso si rivelano non sufficienti per salvaguardare e promuovere il patrimonio culturale e risulta pertanto necessario trovare alternative di finanziamento, incoraggiando gli investimenti privati. Non si tratta però di sostituire le sovvenzioni pubbliche, ma piuttosto di completarle.

Le istituzioni culturali possono fare appello a mecenatismo e sponsorizzazione, che costituiscono un supporto importante al settore culturale e – al fine di favorire tale tipologia di patrocinio – il legislatore belga ha utilizzato ed utilizza lo strumento della fiscalità.

In Belgio, i settori che beneficiano dell'attenzione dei mecenati dei giorni nostri sono molteplici, quali, in particolare, i progetti nell'ambito del sociale e della salute, le iniziative sportive ed educative, la ricerca scientifica o medica, nonché la protezione dell'ambiente. Anche la cultura e la tutela del patrimonio suscitano grande interesse, trovandosi in quarta posizione tra le sfere di preferenza delle iniziative di mecenatismo delle imprese del *Plat Pays*, a seguito del settore umanitario, dello sport e dell'educazione⁴⁴. L'utilizzo nella pratica di sponsorizzazione e mecenatismo nell'ambito culturale è dunque diffuso, ma, mancando una disciplina specifica, le spese effettuate a tale titolo possono essere e sono attualmente ricondotte sotto la disciplina fiscale di altri istituti diversamente regolati (rispettivamente, *frais professionnels* e *libéralités*). Nondimeno, data la loro specificità, resta difficile incasellarli in più generali categorie, essendo il mecenatismo – in particolare quello d'impresa – non puramente gratuito e lo *sponsoring* non strettamente fondato su un interesse individuale, ma altresì ispirato dall'intento di perseguire un interesse collettivo.

La fiscalità di vantaggio può rivelarsi un eccellente mezzo per sostenere il settore culturale – se impiegato ponderatamente – ed è tempo che il legislatore belga prenda coscienza dell'importanza e della necessità di definire chiaramente le nozioni di “*mécénat*” e “*sponsoring*” nonché di costituire una normativa tributaria *ad hoc* che possa effettivamente incenti-

⁴⁴ www.prométhéa.be, «*Le mécénat d'entreprise: une des sources possibles de financement*», 2013, 11.

vare la filantropia di imprese e privati cittadini, riconoscendone il coinvolgimento e l'impegno sociale.

Abstract

Il mecenatismo e lo sponsoring costituiscono un importante strumento di promozione e sostegno del settore culturale e possono manifestarsi sotto diverse forme, sia finanziariamente che in natura. Considerata l'importanza della conservazione e tutela del patrimonio culturale per la nostra società, il legislatore tributario belga ha inteso incentivare in certa misura tali pratiche mediante una serie di agevolazioni fiscali. Tuttavia, una specifica e dettagliata disciplina è ancora ad oggi inesistente. Nella patria di uno dei maestri del surrealismo, tutto è ancora possibile.

Patronage and sponsorship are important tools for promoting and supporting the cultural sector and can take different shapes. In order to foster and encourage these practices – given the importance for our society of cultural heritage conservation and protection – the Belgian tax legislator has laid down a series of tax incentives. However, a specific and detailed regulation is still absent to date. In the homeland of one of the surrealism masters, everything is still possible.