

DIRITTO E PROCESSO TRIBUTARIO
Dialogo con le Corti

Rivista quadrimestrale
1/2019



Edizioni Scientifiche Italiane

Direzione

Massimo Basilavecchia, Gianluigi Bizzioli, Andrea Carinci, Giuseppe Maria Cipolla, Andrea Colli Vignarelli, Angelo Contrino, Daria Coppa, Stefano Fiorentino, Marco Greggi, Manlio Ingrosso, Enrico Marelli, Giuseppe Melis, Antonio Merone, Sebastiano Maurizio Messina, Salvo Muscarà, Mario Nussi, Maria Cristina Pierro, Francesco Pistolesi, Thomas Tassani, Giuseppe Tinelli, Antonio Uricchio, Marco Versiglioni.

Comitato scientifico

Francisco David Adame Martínez, Giampiero Balena, Renaud Bourget, Marcello Clarich, Gian Domenico Comporti, Claudio Consolo, Roberto Conti, Giovanni Fian-daca, Joaquín Álvarez Martínez, Mauro Pennasilico, Giovanni Perlingieri, Michael Sciascia, Giorgio Spangher, Francesco Terrusi, Giuseppe Tesaro, Umberto Tombari, Ugo Villani.

Comitato editoriale

Patrizia Accordino, Federico Aquilanti, Mario Aulenta, Samantha Buttus, Isabella Catalano, Junio D'Amico, Marcella Ferrante, Oriana Lombardi, Michele Marzano, Maria Pia Nastri, Maria Grazia Ortoleva, Maria Concetta Parlato, Antonio Perrone, Alessio Persiani, Luca Peverini, Federica Pitrone, Stefano Reali, Gianluca Selicato.

Comitato esterno di valutazione

Fabrizio Amatucci, Massimo Basilavecchia, Mauro Beghin, Andrea Castaldo, Roberto Cordeiro Guerra, Lorenzo Del Federico, Eugenio Della Valle, Luigi Ferlazzo Natoli, Valerio Ficari, Alessandro Giovannini, Maurizio Logozzo, Enrico Marelli, Giuseppe Marini, Salvatore Muleo, Franco Paparella, Ugo Patroni Griffi, Giovanni Puoti, Claudio Sacchetto, Livia Salvini, Salvatore Sammartino, Giuliano Scarselli, Dario Stevanato, Roberto Schiavolin, Francesco Tesaro, Loris Tosi, Giuseppe Zizzo.

Registrazione presso il Trib. di Napoli al n. 51 del 29 ottobre 2014.
Responsabile: Ludovico Greco.

Hanno collaborato a questo numero

Roberta ALFANO, Ludovic AYRAULT, Elena MASSEGLIA MISZCZYSZYN, Antonio MERONE, Maria Pia NASTRI, Angelo PARENTE, Paula VICENTE ARCHE COLOMA.

Criteri di selezione dei contributi pubblicati

Questa Rivista sottopone i lavori destinati alla pubblicazione a un procedimento di valutazione anonima che garantisce l'obiettività e la ponderatezza del giudizio. Tali contributi possono essere inviati alla Redazione che li sottopone al giudizio di due *referee* individuati in ragione della competenza specifica richiesta (c.d. *double blind peer-review*) attraverso una procedura, dunque, che garantisce il rispetto dei requisiti di indipendenza di giudizio e assenza di conflitti di interesse. A questi fini la Redazione potrà avvalersi di uno o più Responsabili della valutazione, i quali disgiuntamente, li potranno sottoporre a due o più componenti del Comitato di valutazione o a *referee* esterni.

Il *referee* riceve il contributo da valutare senza l'indicazione dell'Autore; all'Autore non viene comunicata l'identità del *referee*. Il giudizio motivato potrà essere positivo senza riserve; positivo con riserve; negativo. Esso verrà trasmesso alla Direzione che, direttamente o tramite il Responsabile della valutazione, provvederà a comunicarlo all'Autore, sempre garantendo l'anonimato del *referee*. I contributi giudicati meritevoli di pubblicazione dai *referee* possono essere oggetto di pubblicazione nella Rivista in base alla insindacabile valutazione della Direzione.

La Direzione può assumere direttamente la responsabilità della pubblicazione di studi provenienti da Autori stranieri di consolidata esperienza o di Autori anche italiani di anzianità e prestigio tali che la presenza del loro contributo si possa reputare di per sé ragione di lustro per la Rivista.

Indice

SAGGI

LUDOVIC AYRAULT, Le régime fiscal du patrimoine culturel en France	1
PAULA VICENTE ARCHE COLOMA, Pago en especie o <i>datio in solutum</i> en el ordenamiento tributario español	9
ROBERTA ALFANO, Il credito d'imposta per il mecenatismo culturale: luci ed ombre dell' <i>Art bonus</i> . Bilancio del primo lustro di applicazione	25
MARIA PIA NASTRI, Il ruolo delle agevolazioni fiscali nella promozione del patrimonio immobiliare culturale dei privati	45
ELENA MASSEGLIA MISZCZYSZYN, Mecenatismo e sponsorizzazione. Fiscalità di vantaggio nel settore culturale belga	65

RASSEGNE

Rassegna di giurisprudenza, a cura di ANTONIO MERONE con la collaborazione di ANGELO PARENTE	81
--	----

Tutti i lavori pubblicati nel presente numero sono stati sottoposti ad un procedimento di valutazione ad opera di blind referees, con esito positivo.

ROBERTA ALFANO*

Il credito d'imposta per il mecenatismo culturale: luci ed ombre dell'Art bonus. Bilancio del primo lustro di applicazione

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. La disciplina fiscale a favore del mecenatismo culturale antecedente al d.l. 83/2014. – 3. L'Art bonus. – 4. Segue: I limiti della disciplina. – 5. Conclusioni.

1. Introduzione

L'art. 1 del d.l. 31 maggio 2014 n. 83 ha istituito nel nostro ordinamento l'Art bonus, per potenziare sia pure indirettamente, attraverso la leva fiscale, il contributo pubblico alla conservazione e al recupero dei beni culturali, risorsa collettiva e potenzialità per il corpo sociale¹ ed ha utilizzato meccanismi già ampiamente adoperati per l'erogazione di contributi per altre finalità, quali, ad esempio, la ricerca scientifica o i nuovi investimenti produttivi. Tale agevolazione fiscale ha una qualificazione giuridica non immediatamente agevole². Si tratta di un credito di imposta per la

* Professore associato di diritto tributario nell'Università degli Studi di Napoli Federico II.

¹ G. SCIULLO, *I beni culturali quali risorsa collettiva da tutelare - una spesa, un investimento*, in *Aedon, Rivista di arti e diritto* online, 3, 2017, in *aedon.it*.

² Il complesso tema delle agevolazioni fiscali è stato più volte analizzato in dottrina. In particolare senza pretesa di esaustività, in ordine rigorosamente cronologico, F. MOSCHETTI, *Agevolazioni fiscali - Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in *Dig. disc. priv.*, sez. comm., I, Utet, Torino, 1987, 74; S. LA ROSA, *esenzioni ed agevolazioni tributarie*, in *Enc. giur.* Treccani, Roma, 1989; F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova, 1992; F. MOSCHETTI, *Profili generali*, in F. MOSCHETTI (a cura di), *La capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1993, 43; S. LA ROSA, *Le agevolazioni fiscali*, in A. AMATUCCI, (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Cedam, Padova, 1994, I, 401 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, in *Encl. dir.*, V Agg., 2002 e in *Rass. trib.*, 2, 2002, 421; A. PACE, *Agevolazioni fiscali. Forme di tutela e schemi processuali*, Giappichelli, Torino, 2012; A. GUIDARA, *Agevolazioni fiscali*, in *Enc. giur.* Treccani - *Diritto online*, 2013. Con riferimento al delicato ed imprescindibile rapporto fra agevolazioni fiscali ed aiuti di Stato, si veda la dettagliata analisi di S. FIORENTINO, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, in M. INGROSSO e G. TESAURO (a cura di), *Aiuti di Stato e agevolazioni fiscali*, E.S.I., Napoli, 2009, 375, Id., *Controllo sugli aiuti di stato illegali, incompatibili e*

promozione di determinati beni o attività, uno strumento per il pagamento dei tributi, commisurato ad una erogazione, che, per sua natura, è affatto distinta dalle attività generatrici del reddito, posto che si tratta di uno strumento che si pone all'esterno della determinazione dei tributi e non consente ulteriori cumuli con altri meccanismi più squisitamente tributari. L'*Art bonus* nasce certamente in un tentativo di semplificazione, ponendo in essere una autoliquidazione del contributo stesso, con un correlato «sgravio da responsabilità» per l'amministrazione di riferimento, che è tenuta ad un mero intervento di controllo, senza un coinvolgimento attivo nell'attività di istruzione e liquidazione del contributo.

Pur trattandosi di uno strumento dalle molteplici positività, nella fattispecie concreta, l'*Art bonus* sconta però diversi limiti e rigidità dovuti prevalentemente alla natura pubblica che la norma richiede nei confronti dei beni ed attività che potrebbero beneficiare di atti di mecenatismo; ciò comporta che le incertezze interpretative lo rendano uno strumento indiscutibilmente molto meno pregnante rispetto ad altre formule di credito di imposta parimenti – e frequentemente – utilizzate dal nostro legislatore. Ciò, ovviamente, sta alla base anche dei limiti propri di tale strumento, che occorre analizzare con attenzione, anche nel tentativo di suggerirne un diverso utilizzo.

L'*Art bonus* presenta *in nuce* infatti, oltre ad indiscutibili – molte delle quali non ancora esplorate – potenzialità anche molteplici limiti; in particolare risultano evidenti le lacune riferite ad una serie di esclusioni in merito ai potenziali fruitori, quali ad esempio, i soggetti non residenti, ovvero ad alcune tipologie di reddito, come quelli riferiti ad alcune rendite finanziarie o ad imposizione sostitutiva; ancora, la previsione di una forma di mecenatismo esclusivamente riferita a quello in denaro, quale erogazione liberale, con una assoluta assenza di forme di mecenatismo in natura, ampiamente utilizzate – in modo più che positivo – in altri ordinamenti.

La previsione di adeguati correttivi, anche alla luce di possibili modelli di riferimento provenienti da altri ordinamenti, in particolare dall'esperienza posta in essere nell'ordinamento francese, potrebbe fornire spunti di interesse per una migliore fruizione dei beni e delle attività culturali, «risorsa collettiva e quindi potenzialità per il corpo sociale [...] elemento

abusivi: il ruolo del giudice tributario, in *questa Rivista*, 1, 2017, 1 ss. e in G. RAGUCCI e F. ALBERTINI (a cura di), *Costituzione, legge e tributi - Scritti in onore di G. Gaffuri*, Giuffrè-Francis Lefebvre, Milano, 2018, 227 ss.

di sviluppo e di progresso anche sotto il profilo della crescita economica del Paese»³.

Appare opportuno, dunque procedere sinteticamente a tracciare le modalità con cui si è pervenuti a detta disciplina, verificandone nel contempo peculiarità, limiti e potenzialità e provando a suggerire possibili correttivi.

2. *La disciplina fiscale a favore del mecenatismo culturale antecedente al d.l. 83/2014*

Il legislatore italiano ha cominciato ad interessarsi del fenomeno del mecenatismo culturale a partire dagli anni ottanta, con primi tentativi finalizzati a sollecitare maggiormente le erogazioni liberali da parte delle imprese, attraverso la previsione di deduzioni e detrazioni fiscali⁴, carenti però di una reale disciplina organica. Negli anni successivi sono stati previsti molteplici interventi, per la maggior parte rivolti a favorire, a lungo e prioritariamente, la tutela dei beni immobili dal particolare interesse storico, artistico o culturale, in un tentativo, solo parzialmente riuscito, di realizzare una sistematizzazione della disciplina⁵.

È apparso ben presto evidente che un riordino della disciplina avrebbe potuto svolgere un ruolo determinante per lo sviluppo del mecenatismo culturale, sia con riferimento alle persone fisiche che – in misura esponenziale – al variegato mondo delle associazioni, imprese, società operanti, a vario titolo, per la tutela e promozione del patrimonio culturale. Que-

³ CORTE DEI CONTI, *Relazione sul rendiconto generale dello Stato 2015*, II, Roma, 2016, 367.

⁴ A. FRANCO, *Gli investimenti in cultura: l'attuale normativa fiscale e le principali problematiche* e F. STAFFIERI, *Beni culturali e forme di agevolazione fiscale: criticità del sistema attuale e possibili prospettive di miglioramento*, entrambi contenuti in F. MARCHETTI (a cura di), *L'intervento privato nel settore dei beni culturali - Aspetti fiscali e amministrativi*, pubblicato sul sito della Fondazione Bruno Visentini e sulla rivista *on line Archivio Ceradi della Luiss*, 2012.

⁵ G. MARONGIU, *Le agevolazioni per gli immobili di interesse storico o artistico* in *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 4, 2004, 312. All'attualità, dopo un intervento organico, posto in essere dal d.l. 16/2012, più noto come "Decreto semplificazioni", che ha resistito anche al vaglio della Consulta – Corte cost. 05 aprile 2018 n. 72 – si assiste ad un'inversione di tendenza, con una riduzione delle agevolazioni per tali immobili. Cfr. E. BAGAROTTO, *Note in materia di tassazione dei trasferimenti degli immobili di interesse storico artistico* in *Dir. prat. trib.*, 1, 2018, 39; M.P. NASTRI, *Il patrimonio immobiliare dei privati: misure agevolative ed incentivi fiscali*, in *Finanza pubblica e misure tributarie per il patrimonio culturale - Prime riflessioni*, a cura di R. Cordeiro Guerra, A. Pace, C. Verigni e A. Viotto, Torino, 2019, in corso di pubblicazione.

ste ultime sono state e sono all'attualità interessate da un profondo cambiamento che ha portato a renderle una significativa presenza economica e sociale, secondo modelli di comportamento volti ad una rinnovata sostenibilità ambientale e culturale; l'applicazione di un regime agevolativo dal punto di vista fiscale in favore di attività e soggetti che operano nel *non profit* ha agito e agisce, infatti, da volano per lo sviluppo del terzo settore⁶. La l. 2 agosto 1982, n. 512 aveva poi contemplato una serie di disposizioni tributarie di favore dai caratteri non sempre chiaramente definiti inerenti il settore culturale. Fra queste, in particolare era stata stabilita la deducibilità delle erogazioni liberali a favore dello Stato, poste in essere da privati, enti non commerciali ed imprese; tra i beneficiari erano ricomprese le pubbliche amministrazioni, le fondazioni e associazioni riconosciute senza scopo di lucro, purché i proventi fossero finalizzati all'acquisto, manutenzione, protezione o restauro dei beni elencati nell'art. 1, l. 1 giugno 1939, n. 1089.

In seguito, il primo concreto intervento in favore del settore culturale deve essere ricercato negli artt. 15 e 100 del t.u.i.r. e nel d.l. 14 marzo 2005 n. 35, il c.d. Decreto competitività. Il Decreto ha previsto che le persone fisiche abbiano diritto ad una detrazione I.r.p.e.f. pari al 19 per cento – ridotta temporaneamente durante gli anni difficili della crisi economica⁷ – dell'ammontare delle donazioni in denaro rivolte all'acquisto, manutenzione, protezione o restauro di cose di interesse artistico e culturale⁸.

Per quanto concerne i redditi d'impresa, l'art. 100 comma 2 m) t.u.i.r.,

⁶ Così G. MARINO, *Agevolazioni fiscali per la salvaguardia e promozione del patrimonio culturale, storico ed artistico*, Call for proposals and papers, *Finanza pubblica e fiscalità per la salvaguardia e promozione del patrimonio culturale, storico ed artistico*, Firenze 11 maggio 2017. Per un primo quadro sulle più recenti novità, B. PAGAMICI, *Le agevolazioni fiscali per il terzo settore*, in *Cooperative e enti non profit*, 3, 2019, 20. In estrema sintesi, si rileva che gli enti non profit hanno diritto ad optare per un regime fiscale semplificato ed agevolato. Nell'ambito della normativa di vantaggio a loro favore rientrano altresì le persone fisiche, alle quali spetterà una detrazione I.r.p.e.f. pari al 30 per cento se effettueranno erogazioni in denaro o in natura a favore di tali enti; la percentuale è elevata al 35 per cento se il beneficiario è una organizzazioni di volontariato.

⁷ Ex art. 1, comma 576 della l. 147/2013 la riduzione della detrazione era stata portata al 18 per cento per il periodo d'imposta 2013 e al 17 per cento per il periodo d'imposta 2014. La disposizione è stata soppressa ex art. 2, comma 1, lett. a), del d.l. 4/2014, poi convertito con legge 50/2014.

⁸ Ex art. 147, comma 1, t.u.i.r. anche gli enti non commerciali possono fruire dell'agevolazione detraendo l'importo predetto dall'I.r.e.s. Tra le detrazioni applicabili agli enti non commerciali il predetto articolo richiama anche l'art. 13 comma 1 lett. b) poi soppresso dall'art. 1 del d.lg. 344/2003 in tema di erogazioni liberali.

ha previsto l'integrale deducibilità delle erogazioni liberali in denaro corrisposte per la realizzazione di programmi nei settori dei beni culturali e dello spettacolo⁹. Per poter beneficiare dei meccanismi agevolativi, tali erogazioni devono essere eseguite in favore di beneficiari individuati dalla norma, tra cui lo Stato, le regioni, gli enti territoriali, ovvero enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico¹⁰. I beneficiari sono tenuti a rispettare rigidi vincoli normativi e procedurali, il cui mancato rispetto comporta l'irrogazione di significative sanzioni. L'art. 100, al comma 2, lett. f) t.u.i.r. ha altresì previsto la deducibilità dal reddito d'impresa delle erogazioni liberali in denaro effettuate 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 di cui all'art. 2 del d.lg. 29 ottobre 1999 n. 490 nonché del d.P.R.30 settembre 1963 n. 1409; fra queste, le erogazioni effettuate per l'organizzazione di mostre e di esposizioni, di rilevante interesse scientifico o culturale, e per gli studi e le ricerche a ciò finalizzati. La lett. i) dell'art. 100, comma 2 t.u.i.r. prevedeva, infine, la deducibilità delle spese relative all'impiego di lavoratori dipendenti, assunti a tempo indeterminato, utilizzati per prestazioni di servizi erogate a favore di ONLUS, fino all'entrata in vigore, a partire dal 1 gennaio 2018, del Codice del terzo settore¹¹. Le liberalità, sia in denaro che in natura, disposte in favore dei soggetti che operano nel settore di promozione della cultura, sono deducibili nel limite del 10 per cento del reddito dichiarato e comunque nella misura massima di 70.000 euro annui¹². L'art. 14, comma 6, ha infine chia-

⁹ A titolo esemplificativo si riportano i dati contenuti nella Circolare MIBACT 22 dicembre 2016 n. 118: nell'anno 2015 per quanto riguarda l'applicazione dell'art. 100 comma 2 lett. m) del t.u.i.r., l'importo complessivo delle erogazioni liberali effettuate nel settore culturale è stato di 22.770.500 euro.

¹⁰ Per beneficiare delle erogazioni liberali è necessario che tali soggetti, individuati ex d.m. 3 ottobre 2002, svolgano attività mirate alla tutela, conservazione, promozione, gestione e valorizzazione di tali beni.

¹¹ A tale disciplina deve poi aggiungersi l'agevolazione fiscale prevista dall'art. 14, comma 1, del predetto decreto competitività, che sancisce la deducibilità dal reddito del soggetto erogante – persona fisica o ente soggetto all'imposta sul reddito delle società – delle liberalità a soggetti meritevoli, secondo la logica del cd. "più dai meno versi", fino all'entrata in vigore del Codice del terzo settore.

¹² Circolare n. 39 /E del 19 agosto 2005, l'erogazione liberale è deducibile fino al mi-

rito che, in relazione alle erogazioni effettuate ai sensi del comma 1, la deducibilità di cui al medesimo comma non può cumularsi con altre possibili agevolazioni fiscali previste a titolo di deduzione o di detrazione di imposta da altre disposizioni di legge. Occorre rilevare che la disciplina delle donazioni effettuate da imprese è stata fortemente penalizzata, oltre che dai limiti evidenziati, dalla complessità della procedura, pur in presenza di un intento di semplificazione posto in essere dal d.l. 6 dicembre 2011 n. 201, convertito in legge 22 dicembre 2011 n. 214¹³. Solo con l'emanazione dell'*Art bonus*, per la prima volta, viene previsto uno strumento agevolativo a basso tasso di burocrazia¹⁴.

nore dei due importi; pertanto il limite massimo di 70.000 euro varrà solo nel caso in cui tale cifra corrisponda o sia inferiore al 10 per cento del reddito complessivo del soggetto erogante (quindi per redditi uguali o superiori a 700.000,00 euro) mentre, per redditi inferiori, il limite da considerare è comunque il 10 per cento del reddito medesimo.

¹³ L'art. 40, comma 9 ha infatti previsto una riduzione degli adempimenti amministrativi per le imprese e per i cittadini che intendono effettuare erogazioni liberali a favore dei beni ed attività culturali ai sensi dagli articoli 15, comma 1, lett. g) ed h) e art. 100 comma 2, lett. e) ed f) del t.u.i.r. Per un esempio di concreta semplificazione proveniente dalla Francia cfr. R. ALFANO e R. BOURGET e M. BISOGNO, *Le agevolazioni fiscali al mecenatismo culturale nell'esperienza francese: spunti per un'analisi comparata*, in *Finanza pubblica e misure tributarie per il patrimonio culturale - Prime riflessioni*, a cura di R. Cordeiro Guerra, A. Pace, C. Verrigni e A. Viotto, cit. Il legislatore d'oltralpe ha optato su una poderosa politica fiscale per fomentare l'intervento dei privati nella tutela del patrimonio culturale nazionale e ha dunque predisposto conseguenziali iter procedurali semplificati.

¹⁴ È questa la definizione di R. LUPI, *L'Art bonus come sovvenzione pubblica in forma di «credito d'imposta»*, in *Aedon, Rivista di arti e diritto* online, 2014, 3, in *aedon.it*. L'autore evidenzia come la procedura amministrativa sia «leggera», senza necessità di «accordi quadro»; ciò per la destinazione ad enti pubblici o a loro concessionari che ha permesso di snellire le condizioni che sarebbe state necessarie per le erogazioni ad enti privati. «La discriminazione tra patrimonio culturale pubblico e patrimonio culturale privato si giustifica con esigenze di cautela, che nel caso del patrimonio culturale pubblico esiste per definizione; sarebbero state invece necessarie verifiche, sull'impiego delle erogazioni, per gli enti privati, cui restano peraltro altri istituti tributari cui fare appello per chiedere sostegno». L'A. evidenzia che, per tale motivo, le erogazioni liberali devono fatte essere in denaro e non possono consistere nell'assunzione diretta di opere e lavori; in tal caso, infatti, nel qual caso riemergerebbe la necessità di documentazione e controllo. Tutto deve fluire attraverso l'ente pubblico che sostiene la spesa; correlativamente, eventuali inadempienze dell'ente pubblico agli obblighi di legge non possono pregiudicare l'*Art bonus* per il privato erogante, posto che egli non può intervenire e controllare.

3. L'Art bonus

La frammentaria disciplina italiana in tema di agevolazioni fiscali al mecenatismo ha trovato dunque solo recentemente una prima sistematizzazione con l'art. 1 del d.l. 83/2014¹⁵, che ha introdotto l'*Art bonus*; con tale intervento sono state migliorate le modalità di fruizione della misura agevolativa attraverso la previsione del credito d'imposta che certamente permette in modo più agevole di realizzare finalità extrafiscali, ponendo in essere, nel contempo, una semplificazione degli aspetti procedurali.

Tale riforma, in concomitanza con il superamento della fase maggiormente recessiva della grande crisi globale, è una chiara espressione del un ritrovato interesse verso il settore culturale e le sue potenzialità per la ripresa economica stessa, anche se la disciplina prevista ha immediatamente evidenziato la necessità, ancora presente, di essere migliorata, superando i limiti applicativi che di fatto restringono la platea dei soggetti beneficiari¹⁶.

L'*Art bonus* era stato inizialmente previsto per il solo triennio 2014-2016; successivamente, ex art.1, comma 318, della legge di stabilità 2016 è stato reso definitivo. La l. 22 novembre 2017, n. 175, prima e la l. 27 dicembre 2017, n. 205 poi, in chiusura di legislatura, hanno avviato un programma di riordino della legislazione in materia di spettacolo, rivolta anche a realizzare alcune modifiche alla disciplina originaria dell'*Art bonus*, che non aveva compiutamente proceduto ad una regolamentazione di tale settore¹⁷ e del *tax credit* musica, cui va aggiunto il nuovo credito d'imposta a favore delle imprese culturali e creative introdotto dalla legge di bilancio 2018.

Il sistema agevolativo dell'*Art bonus* si applica a tutti i soggetti che effettuano erogazioni liberali in denaro a favore della cultura, a prescindere dalla loro forma e natura giuridica: si applica ai residenti e teoricamente – salvo quello che si dirà *infra* – ai non residenti. Si sostanzia in un credito di imposta pari al 65 per cento dell'importo erogato, concesso nel li-

¹⁵ D.l. 83/2014 convertito con modificazioni in l. 29 luglio 2014 n. 106 e s.m.i. Il d.l. non ha inserito soltanto lo strumento fiscale; interessante, ad esempio, quanto disciplinato dall'art. 12, che introduce variazioni circa la disciplina di riproduzione di beni culturali, su cui, G. GALLO, *Il decreto Art bonus e la riproducibilità dei beni culturali* in *Aedon, Rivista di arti e diritto* on line, 2014, 3, *aedon.it*.

¹⁶ C. BUCCICO, *Il volano fiscale dell'Art Bonus*, in *Innovazione e Diritto*, 6, 2016, 67.

¹⁷ C. BARBATI, *Lo spettacolo nel decreto «Art Bonus». Conferme e silenzi*, in *Aedon, Rivista di arti e diritto* on line 3, 2014, in *aedon.it* e, a seguito della riforma, R. LUPI, *Calcolo e regime tributario delle sovvenzioni al cinema tramite «tax credit»*, in *Aedon, Rivista di arti e diritto* on line, 1, 2018.

mite del 15 per cento del reddito imponibile per le persone fisiche e per gli enti non commerciali che non svolgano attività d'impresa¹⁸ e nel limite del 5 per mille dei ricavi annui per i titolari di redditi d'impresa¹⁹. Il credito viene riconosciuto anche nel caso in cui le erogazioni liberali siano effettuate a favore di concessionari o affidatari dei beni oggetto di tali interventi. Le erogazioni devono essere rivolte ad operazioni di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici, al sostegno di istituti e luoghi della cultura di appartenenza pubblica, alla realizzazione di nuove strutture o potenziamento di quelle esistenti di enti o istituzioni pubbliche che, senza scopo di lucro, svolgono esclusivamente attività nello spettacolo.

La previsione di un credito d'imposta permette di adattare lo strumento alle finalità extrafiscali proprie dell'*Art Bonus*, semplificando, nel contempo, gli aspetti procedurali. Il credito è ripartito in tre quote annuali di pari importo e va riportato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui è stato riconosciuto²⁰. Per i soli titolari di reddito di impresa, il credito è utilizzabile anche mediante compensazione *ex art.* 17 del d.lg. 241/1997 e non rileva ai fini delle imposte sui redditi e dell'I.r.a.p.²¹. La previsione dell'*Art bonus* preclude, naturalmente, l'applicazione degli artt. 15, lett. *h*) e *i*) e 100, lett. *f*) e *g*) del t.u.i.r., precedentemente evidenziati. L'*Art bonus* può essere applicato in compensazione di imposte,

¹⁸ Circolare n. 24/E del 31 luglio 2014: per le società semplici il credito di imposta spetta ai singoli soci nella stessa proporzione prevista dall'art. 5 t.u.i.r. per l'imputazione del reddito.

¹⁹ Per la determinazione dei ricavi occorre fare riferimento agli artt. 85 e 57 t.u.i.r. Circolare n. 24/E del 10 giugno 2004. Anche le imprese in perdita possono beneficiare del credito d'imposta, posto che la norma non prevede la determinazione dell'agevolazione su un reddito imponibile positivo.

²⁰ Le persone fisiche utilizzano il credito d'imposta in dichiarazione e iniziano a fruire della prima quota annuale del *bonus* – pari a un terzo dell'importo spettante – nella dichiarazione relativa all'anno in cui è stata effettuata l'erogazione liberale, ai fini del versamento delle imposte sui redditi. La quota annuale non utilizzata può essere indicata nelle dichiarazioni dei periodi di imposta successivi, senza limiti temporali.

²¹ Circolare n. 24/E del 31 luglio 2014: in particolare l'*Art bonus* non concorre alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, comprese le relative addizionali regionali e comunali; non concorre alla determinazione del valore della produzione netta ai fini I.r.a.p.; non rileva ai fini della determinazione della quota di interessi passivi deducibile dal reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 61 del t.u.i.r.; non rileva ai fini della determinazione della quota di spese e altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, deducibile dal reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 109 comma 5 del t.u.i.r. L'*Art bonus* può essere utilizzato in compensazione senza applicazione dei limiti quantitativi di 250.000 e 700.000 euro normalmente previsti in tema di compensazione.

ritenute d'imposta e contributi di varia natura, applicabile anche in presenza di perdite, con possibilità di riportare per gli anni successivi, senza limiti di tempo, gli eventuali residui non utilizzati, purché riferiti esclusivamente a tributi e contributi²².

L'ambito di operatività dell'*Art bonus* – per chiara volontà normativa – è stato inizialmente circoscritto ai soli «beni culturali pubblici»; l'Agenzia delle entrate ha, in seguito, riconosciuto, in via interpretativa, con un parere condiviso con il MIBACT, un ruolo alle fondazioni bancarie che, tramite protocolli d'intesa con gli enti territoriali, sostengano gli interventi di restauro del patrimonio pubblico, intervenendo direttamente nel pagamento delle fatture per gli interventi di restauro²³. In seguito l'art. 17 del d.l. 189/2016 – «Interventi urgenti in favore delle popolazioni colpite dagli eventi sismici del 2016» – ha previsto la possibilità di utilizzazione dell'*Art Bonus*, fra l'altro, anche per interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali di interesse religioso presenti nei Comuni colpiti dal sisma anche appartenenti ad enti ed istituzioni della Chiesa cattolica o di altre confessioni religiose²⁴, beni nei confronti dei quali – tutti, non soltanto quelli ricompresi nei territori danneggiati – sarebbe proba-

²² Ancora R. LUPI, *L'Art bonus come sovvenzione pubblica in forma di «credito d'imposta»*, cit, secondo cui «Questo rende irrilevante, sostanzialmente un caso limite, l'unica caratteristica che lo differenzia dalle sovvenzioni statali in denaro; mi riferisco all'impossibilità di essere chiesto a rimborso in caso di «incapienza» dei debiti tributari; prima o poi infatti un debito tributario o previdenziale da poter utilizzare in compensazione necessariamente giungerà».

²³ Cfr. Risoluzione n. 87/E del 15 ottobre 2015. Per l'Agenzia: «la natura dell'iniziativa intrapresa dalle fondazioni bancarie costituisce un'ipotesi di mecenatismo, posto che, perseguendo lo scopo statutario dell'intervento nel territorio di riferimento attraverso l'erogazione di contributi e la promozione di iniziative nell'ambito dei settori dell'arte e dei beni culturali, esse non intervengono in alcun modo con uno scopo lucrativo, proprio delle sponsorizzazioni». Le fondazioni, nel protocollo di intesa, hanno stabilito di non trasferire denaro all'ente pubblico territoriale, ma provvedono direttamente al pagamento delle fatture per la progettazione ed esecuzione del restauro del bene pubblico territoriale; tale meccanismo ha spinto l'Agenzia ed il MIBACT a ritenere ricorrenti le condizioni soggettive e oggettive che permettano, in via eccezionale, l'applicazione dell'*Art bonus* a favore delle fondazioni bancarie, in riferimento alle somme spese per la progettazione e l'esecuzione delle opere di restauro e valorizzazione dei beni culturali. A. DE FRANCO, *L'Agenzia apre sul mecenatismo delle fondazioni bancarie*, in *Corr. trib.*, 1, 2016, 41.

²⁴ La norma si applica per le donazioni effettuate a decorrere dal 19 ottobre 2016 (data di entrata in vigore del d.l. n. 189/2016), anche con riferimento alle donazioni al MIBACT per il sostegno dell'Istituto superiore per la conservazione e il restauro, dell'Opificio delle pietre dure e dell'Istituto centrale per il restauro e la conservazione del patrimonio archivistico e librario.

bilmente opportuna una riflessione circa la possibile estensione dell'ambito stesso di applicazione dell'*Art bonus*²⁵.

Con riferimento poi al requisito della «appartenenza pubblica» in via interpretativa è stato rilevato che si possa considerare soddisfatto, oltre che dall'appartenenza allo Stato, alle Regioni e agli altri enti territoriali, anche dal ricorrere di altre caratteristiche del soggetto destinatario delle erogazioni. L'Agenzia delle entrate, previa acquisizione di parere del MIBACT, ha infatti previsto la possibilità di applicare la disciplina dell'*Art bonus* anche alle erogazioni effettuate a favore di una fondazione di diritto privato costituita da un ente pubblico per la gestione di un museo e sottoposta al controllo della Corte dei conti²⁶.

Il 27 dicembre 2017 è entrata in vigore la l. 22 novembre 2017, n. 175, la cd. legge sullo spettacolo, che – posta la volontà di riformare organicamente un settore che da tempo lo richiedeva²⁷ – contiene, tra le altre²⁸, previsioni di carattere fiscale in tema di *Art bonus*. Infatti, la legge sullo spettacolo ha aggiunto tra le finalità agevolate anche il sostegno delle istituzioni

²⁵ In particolare per i beni vincolati ed aperti alla fruizione pubblica, che non possono qualificarsi quali “beni culturali pubblici”, se appartengono a persone giuridiche private senza fine di lucro, “ivi compresi gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti”. V. DI MARCANTONIO, *L'Art bonus: presupposti applicativi attuali e potenziali, efficacia e criticità*, Call for proposals and papers, *Finanza pubblica e fiscalità per la salvaguardia e promozione del patrimonio culturale, storico ed artistico*, Firenze 11 maggio 2017.

²⁶ Risoluzione n. 136/E del 7 novembre 2017. Per l'Agenzia parimenti può configurarsi un “luogo della cultura di appartenenza pubblica”; tale qualificazione, oltre che dall'appartenenza allo Stato, alle Regioni e agli altri enti territoriali, può essere soddisfatto anche in presenza di altre caratteristiche del soggetto destinatario delle erogazioni.

A titolo esemplificativo e non esaustivo, esse possono consistere nella circostanza che l'istituto beneficiario sia costituito per iniziativa di soggetti pubblici e mantenga una maggioranza pubblica dei soci e partecipanti oppure sia finanziato esclusivamente con risorse pubbliche; gestisca un patrimonio culturale di appartenenza pubblica, conferito in uso al soggetto medesimo; sia sottoposto, nello svolgimento delle proprie attività, ad alcune regole proprie della Pubblica amministrazione, quali gli obblighi di trasparenza o il rispetto della normativa in materia di appalti pubblici; sia sottoposto al controllo analogo di una pubblica amministrazione. In presenza di una o più di tali situazioni, gli istituti della cultura aventi personalità giuridica di diritto privato dimostrano una natura sostanzialmente pubblicistica che permette di ricevere erogazioni liberali, finalizzate a sostenere le loro attività, che possano beneficiare dell'*Art bonus*: imprescindibile, la condizione che le collezioni gestite siano ad appartenenza pubblica.

²⁷ A. DE FRANCO, *Nuova linfa per le agevolazioni fiscali a favore della cultura*, in *Corr. trib.*, 5, 2018, 332.

²⁸ In particolare, la legge sullo spettacolo riordina sia il c.d. tax credit musica, introdotto per la prima volta dalla legge finanziaria 2007 sia il cd. tax credit cinema, introdotto in via temporanea dalla legge finanziaria 2008 e poi reso permanente dal 1° gennaio 2014.

concertistico – orchestrali, dei teatri nazionali, dei teatri di rilevante interesse culturale, dei festival, delle imprese e dei centri di produzione teatrale e di danza, nonché dei circuiti di distribuzione – senza scopo di lucro – che svolgano le loro attività esclusivamente nel settore dello spettacolo²⁹.

Permane però ancora evidente come non sia stato realizzato un reale cambio culturale di apertura verso i soggetti privati ed il credito sia ancora, nell'intenzione del legislatore, appannaggio degli istituti culturali con sostanziale natura pubblicistica.

I timidi riconoscimenti resi in via interpretativa, avevano infatti fatto ben sperare quali punti di partenza per estendere il campo di applicazione della norma ai privati – quali musei o fondazioni – che stipulino con enti pubblici territoriali protocolli di intesa volti a tutelare beni culturali da essi detenuti, considerati di rilevante interesse generale. Invece, proprio recentemente, l'Agenzia ha evidenziato che una fondazione teatrale «non sembra avere caratteristiche tali da consentire l'assimilazione ad un ente o ad una istituzione pubblica, non emergendo una prevalente componente 'pubblica' nella costituzione e nella gestione della stessa»³⁰. Tale interpretazione è il sintomo di come ancora non sia considerato maturo il tempo per una più incisiva svolta applicativa, sulla quale però occorre insistere per una rimeditazione.

L'introduzione dell'*Art bonus* ha dunque certamente previsto modalità di fruizione della predetta misura agevolativa, attraverso il credito d'imposta, particolarmente congeniale alla realizzazione di finalità extrafiscali e la semplificazione della procedura.

Tuttavia, anche questo intervento, nel tentativo di sistematizzare il quadro normativo di riferimento, reso più precario dagli anni della crisi³¹, ha posto in evidenza una serie di limiti, sui quali – in particolare in riferimento all'ambito soggettivo di applicazione – occorre riflettere, nel tentativo di rendere tale strumento maggiormente incisivo.

²⁹ A ciò si aggiunga che la legge di bilancio 2018 ha istituito a decorrere dal 1° gennaio 2018 un nuovo credito d'imposta a favore delle imprese culturali e creative, in misura pari al 30 per cento dei costi sostenuti per l'attività di sviluppo, di produzione e di promozione di prodotti e servizi culturali e creativi. Circolare n. 7/Edel 27 aprile 2018.

³⁰ Interpello Ag. delle Entrate 12 febbraio 2019 n. 48.

³¹ F. PISTOLESI, *Il ruolo delle agevolazioni fiscali nella gestione dei beni culturali in tempi di crisi*, in *Riv. dir. trib.*, 11, 2014, 1211.

4. Segue: *I limiti della disciplina*

La lettera della norma istitutiva dell'*Art bonus* aveva inizialmente fatto ipotizzare una fruizione generalizzata di tale misura; l'*Art bonus* pareva, infatti, potersi applicare a tutti i soggetti che effettuino erogazioni liberali in denaro, secondo quanto previsto dal d.l. 83/2014, a prescindere dalla loro forma e natura giuridica, potendosi applicare anche ai non residenti. Nella pratica, però, la situazione appare affatto diversa, con molteplici difficoltà operative.

Il primo limite che si rileva è l'impossibilità di fruizione per i soggetti che producano redditi, ma non di tipologie riportabili in dichiarazione. Iniziando la disamina dalle persone fisiche e dagli enti non commerciali, si vuole evidenziare il caso di redditi sottoposti ad imposta sostitutiva o a ritenuta e che, in quanto tali, non sono sottoposti ad obbligo dichiarativo in Italia³².

Un caso particolare che merita una riflessione è quello delle persone fisiche che trasferiscano la residenza fiscale in Italia per usufruire del nuovo regime di cui all'art. 24 *bis* del t.u.i.r. L'art. 1, comma 152, della l. 11 dicembre 2016, n. 232, ha introdotto un'imposta sostitutiva forfetaria applicabile, in via opzionale, sui redditi prodotti all'estero da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza in Italia³³. La nuova, interessante di-

³² M. BISOGNO e S. SPINIELLO, *Aiuti fiscali al mecenatismo culturale: l'Art bonus e la sua difficile operatività per i soggetti non residenti*, in *Il fisco*, 30, 2017, 2940, che evidenziano l'esclusione delle persone fisiche, così come delle società semplici, dall'importante patrimonio finanziario in cui le rendite sono soggette ad imposta sostitutiva o a ritenuta. Analogamente, nell'ipotesi di patrimoni immobiliari abitativi locati con il regime della cedolare secca, per i contribuenti minimi il cui reddito è soggetto ad imposta sostitutiva, ovvero per le persone fisiche e gli enti commerciali non residenti che non producono redditi in Italia, diversi da quelli soggetti a ritenuta o ad imposta sostitutiva.

³³ Rileva G. SALANITRO, *Profili sistematici dell'imposta sostitutiva per le persone fisiche che trasferiscono la residenza in Italia (cd. flat tax per neo-residenti)*, in *Riv. dir. trib.*, 1, 2018, 59 come la limitazione alle sole persone fisiche potrebbe considerarsi ingiustificata, in quanto anche per gli altri soggetti di diritto è prevista la disciplina della tassazione dell'utile mondiale. Il riferimento normativo appare dunque tassativo, anche se, come rilevato dal documento di studio n. 1/2017 del gruppo di studio "*resident non domiciled*" dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili di Milano, nel silenzio della legge, non è da escludersi che il contribuente resti anche residente nel paese di origine. Diversa questione è se i soggetti che esercitano detta opzione possono poi considerarsi residenti anche ai fini convenzionali; la risposta sembra essere positiva in quanto la totalità dei loro redditi sconta, in via ordinaria o forfetaria, le imposte in Italia. In tal senso, Circolare n. 17/E del 23 maggio 2017. In dottrina, P. PISTONE, *Diritto tributario internazionale*, Giappichelli, Torino, 2017, 127; G. TURRI, *Le agevolazioni per attrarre in Italia cit-*

sposizione consente, a determinate condizioni, un trattamento differenziato tra i redditi nazionali ed esteri; tale disposizione, che si colloca nella disciplina generale dell'imposizione delle persone fisiche, potrebbe però essere di ostacolo all'applicazione dell'*Art bonus*. Infatti, in assenza di redditi di fonte italiana soggetti ad imposizione ordinaria i soggetti passivi non potrebbero usufruire dell'*Art bonus* in quanto, di fatto, non dichiarano redditi in Italia.

Analogamente per gli italiani che vivono all'estero, posto che, in tale fattispecie, la base imponibile delle persone fisiche non residenti è costituita soltanto dai redditi eventualmente prodotti nel territorio dello Stato così come elencati dall'art. 23 del d.P.R. 917/1986.

Il dettato della norma secondo cui l'agevolazione si sostanzia in un credito che spetta nei limiti del 15 per cento del reddito *imponibile* determina, dunque, il concreto rischio che una vasta platea di soggetti persone fisiche ed enti non commerciali potenzialmente dai grandi patrimoni, potrebbe non poter beneficiare dell'*Art bonus*. Sia gli italiani che vivono all'estero sia gli stranieri interessati all'Italia, per beneficiare delle misure di favore previste nell'ipotesi di acquisizione della residenza fiscale, sono categorie di contribuenti che, in molteplici occasioni, hanno evidenziato un'inclinazione al mecenatismo per il restauro dei beni culturali, per ragioni affettive o per una passione per il *Bel Paese* non insolita negli stranieri; tali categorie di contribuenti, dunque, potrebbero essere certamente ancor più stimolati a recuperare il patrimonio culturale, se maggiormente sollecitati anche dal punto di vista delle possibili agevolazioni.

Con riferimento agli enti commerciali non residenti, una particolare attenzione meritano quelli sprovvisti di stabile organizzazione; in tale ipotesi, infatti, si rileva più di un ostacolo alla possibile fruizione dell'*Art bonus*. In particolare, risulta scarsamente agevole la quantificazione del pa-

tadini ad alto reddito e ad elevata specializzazione, in *Dir. prat. trib.*, 6, 2018, 2755. La scelta del legislatore di procedere con imposizione sostitutiva non contrasta con i principi costituzionali di uguaglianza e di tassazione in base alla capacità contributiva. In tal senso, L. PEVERINI, *Sulla legittimità costituzionale dell'art. 24 bis t.u.i.r. e sulla possibilità di differenziare il concorso alle spese pubbliche da parte dei residenti in funzione del grado di collegamento con il territorio*, in *Riv. dir. trib.*, 6, 2018, 683, secondo cui i dubbi inizialmente paventati vengono meno nel momento in cui si evidenzia che attraverso l'art. 24 bis il legislatore intende valorizzare il diverso (e più debole) grado di collegamento con il territorio che il neo-residente ha rispetto al ordinario soggetto residente. Letto in quest'ottica l'art. 24 bis è certamente conforme alla Costituzione, e fornisce al concetto di residenza fiscale una nuova dimensione, intrinsecamente correlata all'interessante idea che l'imposizione possa essere modulata in ragione del minore o maggiore grado di collegamento territoriale.

rametro del 5 per mille dei ricavi annui entro cui usufruire del credito d'imposta a sostegno della cultura. La quantificazione di tale parametro è già, di per sé stessa, in termini oggettivi di non agevole definizione. Il riferimento ai concetti tributari del reddito imponibile per le persone fisiche e gli enti non commerciali e dei ricavi annui per chi esercita attività di impresa è stata assimilata ad «una ricognizione normativa della regola di comune esperienza secondo cui esiste, nell'*id quod plerumque accidit*, una proporzionalità tra contributo ammissibile e dimensioni dell'attività del contribuente. Erogazioni eccedenti le soglie del 15 per cento del reddito o del 5 per mille dei ricavi potrebbero apparire economicamente anormale e quindi ne è stata pregiudizialmente sancita l'irrilevanza»³⁴. Nell'ipotesi in cui il valore aggiunto sia contenuto rispetto ai ricavi, come per le imprese di rivendita di merci, il 5 per mille potrebbe sostanzarsi in valori elevati rispetto al reddito; il valore aggiunto, è, infatti, da intendersi come un indice significativo dell'impresa, in grado di tener conto della redditività rispetto al giro d'affari³⁵. Ciò porterebbe, dunque, in tali fattispecie, a dissentire nei confronti di un'interpretazione dell'*Art bonus*, come strumento di modesta rilevanza, in ragione della «bassa percentuale» (*sic!*) in cui è ammesso il credito di imposta³⁶.

Con riferimento agli enti commerciali con stabile organizzazione italiana non sembrano evidenziarsi particolari problemi applicativi³⁷; al contrario, nel caso in cui non vi sia una stabile organizzazione mancherebbe

³⁴ Così R. LUPI, *L'Art bonus come sovvenzione pubblica in forma di «credito d'imposta»*, cit. L'A. rileva che si tratta di un non problema», posto che le erogazioni continuano ad essere scarsamente incidenti del genere. In ogni caso, a fronte del limite del 15 per cento del reddito uguale per tutti, mentre quello sui ricavi riguarda un elemento del reddito di impresa, fortemente variabile in relazione al diverso valore aggiunto dell'impresa medesima, e rispetto alla percentuale di profitto dai ricavi. Il limite del 5 per mille dei ricavi è infatti relativamente modesto per le imprese «con pochi costi», a parità di giro d'affari (sinonimo di ricavi), come quelle di servizi immateriali o di consulenza

³⁵ Ancora R. LUPI, *L'Art bonus come sovvenzione pubblica in forma di «credito d'imposta»*, cit, secondo cui risulterebbero avvantaggiati i soggetti con elevato fatturato rispetto al valore aggiunto, come ad esempio la grande distribuzione, i rivenditori di autovetture o di generi petroliferi. Tutti gli esempi fatti evidenziano potenziali fatturati elevati rispetto al reddito; di converso, una azienda di servizi, ad esempio informatici o anche manifatturiera, in settori ad alto valore aggiunto rispetto alle materie prime, ha fatturati molto più bassi rispetto al valore aggiunto. Per l'autore tale stesura normativa sottende una finalità *ad hoc*, pensata con elevata probabilità per il mecenatismo delle grandi aziende, tipo ENI, Coop, Enel, telefoniche e di servizi infrastrutturali, le quali hanno anche notevoli ricadute pubblicitarie da questi interventi.

³⁶ A. CHERCHI, *Quello sconto piccolo piccolo*, in *Il sole 24 ore* del 10 novembre 2014.

³⁷ Ancora Circolare n. 24/E del 31 luglio 2014.

il parametro su cui calcolare tale 5 per mille, posto che il soggetto non residente senza stabile organizzazione *ex art. 85 t.u.i.r.* non produce ricavi in Italia. Sarebbe possibile, in tale fattispecie, poter fare riferimento al parametro del 15 per cento del reddito previsto per gli enti non commerciali: ciò avrebbe però come conseguenza che i soggetti non residenti, senza stabile organizzazione potrebbero fruire dell'agevolazione unicamente in caso di redditi prodotti in Italia e non sottoposti ad imposte sostitutive; quest'ultima è, decisamente, un'ipotesi residuale, limitata a ben poche fattispecie, come, ad esempio, avviene per i redditi fondiari. In tale ipotesi, poi, il credito sarebbe in ogni caso usufruibile solo per l'abbattimento dell'imposta risultante dalla dichiarazione e non in compensazione con altre imposte *ex art. 17 del d.lg. 241/1997*; opzione, comprensibilmente, di scarso *appeal*.

Ancora, fra le possibili criticità va annoverato il silenzio della norma nell'ipotesi in cui le somme versate a favore di un progetto non raggiungano l'ammontare di donazioni minimo necessario per la realizzazione dell'intervento. Deve essere chiaro che la mancata utilizzazione – si auspica solo temporaneamente – della somma da parte del beneficiario – eventualità non impossibile, come l'esperienza degli ultimi anni insegna – non deve, in ogni caso, inficiare la spettanza del credito d'imposta in capo all'erogante³⁸.

Parimenti è assordante il silenzio in merito al regime delle possibili agevolazioni per gli acquisti di opere d'arte, completamente ignorato dal legislatore italiano. Non è questa la sede per affrontare tale complessa disciplina, con le sue molteplici criticità correlate, tra l'altro, a quella delle plusvalenze generate dalla vendita di tali opere. Basti in questa sede solo accennare che il meccanismo dell'*Art bonus* ben avrebbe potuto trovare una sua modalità applicativa anche al mondo degli acquisti in un momento di così grande confusione in materia³⁹.

Infine, si rileva un ulteriore limite del sistema italiano, ovvero, la mancata previsione di forme di mecenatismo diverso da quello in denaro, fiscalmente agevolate. Interessante, in questo senso, appare l'esempio proveniente da altri ordinamenti – in particolare da quello francese – del mecenatismo in natura, sostanziandosi in un apporto – in genere regolato da un contratto di locazione o comodato gratuito – di beni mobili o immo-

³⁸ Per una prima lettura, si veda S. SALFAROLI CAMILOCCI, *Art bonus, sponsorizzazioni e forme di partenariato per la cultura e lo spettacolo*, in *Il fisco*, 9, 2019, 824.

³⁹ E. TITO e G. GIUSTI, *Sono tassabili le plusvalenze da cessione occasionale di opere d'arte?*, in *Corr. Trib.*, 47- 48, 2016, 3666.

bili, ovvero di una prestazione di servizi, mezzi, personale o tecnologie. Il modello francese, prevede, anche in tali casi, l'applicazione delle medesime agevolazioni fiscali applicate alle donazioni in denaro, calcolate attraverso una monetizzazione dell'apporto effettuato. Particolarmente interessante risulta il mecenatismo di competenza⁴⁰, che si sostanzia nella messa a disposizione di propri dipendenti per lo svolgimento di un'attività durante le ore di lavoro, a vantaggio di una organizzazione che persegua un interesse generale e può assumere la forma della prestazione di un servizio ovvero del prestito di mano d'opera. L'impresa che pone in essere tale forma di mecenatismo, ottiene un significativo beneficio fiscale sul prezzo di costo corrispondente al servizio offerto, ovvero nel caso di prestito di mano d'opera, sulla remunerazione dei lavoratori comprensiva degli oneri sociali. Tale forma di mecenatismo, pur di non immediata realizzazione burocratica, trova decisa applicazione, non tanto da parte delle PMI, proprio per le difficoltà di gestione, che richiederebbero qualche correttivo applicativo, ma soprattutto delle grandi imprese, che ottengono significativi vantaggi, di cui quelli fiscali non risultano essere i maggiormente significativi. In particolare, i maggiori vantaggi si sostanziano nella pubblicità e nell'incremento della coesione interna dei propri dipendenti, contribuendo alla creazione di una identità sociale e culturale d'impresa particolarmente virtuosa al fine della fidelizzazione dei propri lavoratori⁴¹.

Una siffatta forma di mecenatismo non è totalmente sconosciuta al nostro ordinamento: l'articolo 100 comma 2 lett. i) del t.u.i.r. consentiva, ante la riforma del terzo settore di cui al d.lg. 3 luglio 2017, n. 117 e successive modifiche e integrazioni apportate dal d.lg. 105/2018, infatti di dedurre le spese relative all'impiego di lavoratori dipendenti assunti a tempo indeterminato, utilizzati per prestazioni di servizi erogate a favore di ON-

⁴⁰ Tale mecenatismo è disciplinato nel paragrafo 50 del Bollettino Ufficiale delle Imposte (B.O.I) 4 C-5-04 del 13 luglio 2004. Sul punto cfr. R. ALFANO e R. BOURGET e M. BISOGNO, *Le agevolazioni fiscali al mecenatismo culturale nell'esperienza francese: spunti per un'analisi comparata in Finanza pubblica e misure tributarie per il patrimonio culturale – Prime riflessioni*, a cura di R. Cordeiro Guerra, A. Pace, C. Verrigni, A. Viotto, cit.

⁴¹ Il mecenatismo in natura è realizzato da grandi gruppi imprenditoriali tra cui Accenture, Chanel, Sncf, Deloitte. La società di revisione Deloitte promuove in tutto il mondo l'iniziativa dell'Impact Day: in tale giorno, impiega i propri lavoratori come volontari per una causa benefica a vantaggio della collettività. La compagnia ferroviaria francese Sncf mette invece a disposizione di associazioni d'interesse generale 1500 dipendenti per una durata massima di 10 giorni lavorativi all'anno. La società Eiffage ha realizzato, con tali modalità, il restauro delle colonne di Buren del Palais Royal di Parigi, certamente una best practice di mecenatismo di competenza.

LUS nel limite del cinque per mille dell'ammontare complessivo delle spese per prestazioni di lavoro dipendente. Ben potrebbe, dunque, ipotizzarsene un utilizzo analogo anche per finalità culturali, attraverso una dilatata interpretazione del predetto articolo del t.u.i.r.

5. Conclusioni

L'*Art bonus* ha assunto negli ultimi anni una sua stabilità nel panorama degli istituti sottrattivi. Deve considerarsi certamente un passo importante verso una concreta politica di mecenatismo culturale, con molteplici luci, ma anche diverse ombre, per le quali sarebbe auspicabile la previsione di correttivi, per un'applicazione più puntuale, che amplii in primo luogo la categoria dei beneficiari. Se è infatti comprensibile che, in sede di prima applicazione, la discriminazione verso il patrimonio culturale privato potesse trovare fondamento in un'esigenza di cautela, la messa a regime dovrebbe portare al superamento di detti limiti intrinseci della disposizione normativa, che dovrebbe prevedere – quanto meno – un'apertura decisa verso i musei privati e le fondazioni, detentori di beni culturali di rilevante interesse nazionale. Va apprezzato lo sforzo dell'amministrazione finanziaria in via interpretativa, per permettere un ampliamento della cerchia dei soggetti beneficiari alle fondazioni bancarie, agli istituti e luoghi di cultura di appartenenza pubblica intesi in senso ampio, ed alle istituzioni concertistico-orchestrali. Appare ora maturo il momento per una diversa presa di posizione del legislatore. Tale apertura potrebbe trovare conforto anche nel potenziamento di strumenti pattizi – oggi solo abbozzati⁴² – fra diverse realtà sociali ed enti pubblici territoriali, anche per rafforzare il legame ed il senso di appartenenza tra patrimonio culturale e comunità locali. I tempi sembrano poter giustificare una maggiore progettualità, con la previsione di una più vasta scelta di strumenti fiscali per

⁴² Si pensi in tal senso al Protocollo d'intesa stipulato fra l'ANCI – Associazione Nazionale Comuni Italiani – l'Istituto per il Credito Sportivo e ALES nel 2017 per la concessione di mutui fortemente agevolati ai Comuni per il completamento di interventi sui quali sono state aperte raccolte fondi, ovvero all'Accordo quadro, dello stesso anno, per la promozione e la diffusione delle reti d'impresa per la cultura, tra Ales Spa (società in house del Ministero dei Beni e delle Attività Culturali e del Turismo che ne detiene il 100 per cento del pacchetto azionario) e Confindustria (Gruppo Tecnico Cultura e Sviluppo, Gruppo Tecnico Reti di impresa e Agenzia RetImpresa), al fine di contribuire, nel rispetto delle specifiche competenze, al processo di tutela e di valorizzazione del patrimonio culturale italiano. Per entrambi *artbonus.gov.it*.

fomentare l'intervento privato nel settore culturale, superando politiche d'intervento ancora troppo spesso dettate esclusivamente – come ancora ci dimostra quanto disposto in materia dal d.l. 189/2016, successivo al terremoto che ha colpito il centro – Italia – da necessità emergenziali.

Non appare poi più strettamente necessario che le erogazioni liberali debbano essere realizzate esclusivamente in denaro, e non possano consistere nell'assunzione diretta di opere e lavori. Pur nella consapevolezza che tale apertura al privato farebbe certamente riemergere una serie di adempimenti propri delle «maglie della burocrazia», quali la necessità di documentazione e controllo, tuttavia appare ormai eccessivamente riduttivo che l'*Art bonus* possa essere veicolato solo attraverso l'ente pubblico⁴³.

Parimenti, non sembrano esservi ostacoli teorici insormontabili a soluzioni che permettano di superare alcuni dei limiti precedentemente evidenziati, per favorire anche il mecenatismo delle persone fisiche che non abbiano un reddito imponibile. Una possibile opzione potrebbe essere l'eventuale estensione del meccanismo dell'*Art bonus*, con la possibilità di compensazione di tale credito con altri debiti tributari, a tutti i redditi delle persone fisiche e dei soggetti non residenti senza stabile organizzazione in Italia, comprese, dunque, eventuali imposte sostitutive o patrimoniali. In alternativa, potrebbe ipotizzarsi una cessione del credito da *Art bonus*, sulla falsariga di quanto disposto dall'art. 1, comma 74, lett. a), della l. 28 dicembre 2015, n. 208, per i soggetti «incapienti» relativamente agli interventi di riqualificazione energetica di parti comuni degli edifici condominiali.

Ancora, è stata suggerito⁴⁴ di porre in essere un modello sottrattivo *ad hoc* sulla falsariga della cd. «*Patent Box*», introdotta nel sistema nazionale, nel rispetto di un consolidato modello internazionale, con la l. 23 dicembre 2014 n. 190, art. 1, commi da 37 a 45, già modificato ad opera del cd. «*Investment Compact*», di cui al d.l. 24 gennaio 2015 n. 3, poi convertito nella l. 24 marzo 2015 n. 33 e successive modificazioni⁴⁵: una

⁴³ Ancora R. LUPI, *L'Art bonus come sovvenzione pubblica in forma di «credito d'imposta»*, cit. L'A. fa riferimento per esempio alla specificità dell'utilizzo dei fondi, alla comunicazione mensile al ministero dei beni e delle attività culturali e alla pubblica comunicazione di tali somme, nonché della destinazione e dell'utilizzo delle erogazioni stesse. Non si può certo far carico al privato «sovventore» dell'inadempimento di tali obblighi da parte dell'ente beneficiario dell'erogazione. Del resto la previsione di tali obblighi costituisce un incentivo ad utilizzare l'istituto, aumentandone la valorizzabilità pubblicitaria per gli eroganti.

⁴⁴ F. PISTOLESI, *Il ruolo delle agevolazioni fiscali nella gestione dei beni culturali in tempi di crisi*, cit., 1211.

⁴⁵ In estrema sintesi, la Patent box italiana è un regime opzionale di tassazione agevo-

sorta di *cultural box*, «che agevolerebbe i titolari dei beni culturali (e, più in generale, anche quanti ne risultino detentori, affidatari o concessionari) in misura effettivamente proporzionale a quella in cui costoro sosterebbero oneri connessi alla relativa attività di protezione e promozione, superando così l'ordinario criterio presuntivo (sotteso alle vigenti disposizioni di favore fiscale) di generica minore redditività dei beni di interesse culturale»⁴⁶.

L' *Art bonus* è certamente l'espressione di una nuova stagione e di una nuova sensibilità verso la fiscalità culturale.

Occorre procedere su questa via per giungere ad un mecenatismo dal carattere diffuso, che trovi applicazione ai diversi livelli di governo, anche tenendo conto del fatto che, a livello decentrato, ben potrebbe ritagliarsi un diverso ruolo attivo per le PMI, cuore pulsante dell'economia del Paese. Le PMI hanno capacità di creare legami privilegiati con il territorio a differenza delle grandi imprese, fisiologicamente più inclini a progetti su scala nazionale. Ed è innegabile che il mecenatismo sia espressione di una importante qualificazione sociale oltre che economica, con una composizione fatta da innumerevoli piccoli mecenati, strettamente legati alla comunità di appartenenza, che, con il loro impegno, radicano la propria presenza sul territorio⁴⁷.

Occorre poi incoraggiare il mecenatismo estero, abolendo ogni fron-

lata dei redditi derivanti dall'utilizzazione di opere dell'ingegno, che prevede che una quota pari – a partire dal 2017 – al 50 per cento dei redditi derivanti dall'utilizzazione e dallo sfruttamento di determinati beni immateriali non concorra alla formazione della base imponibile ai fini I.r.e.s. e I.r.a.p. : ciò al fine di incoraggiare lo svolgimento di attività di ricerca e sviluppo. Per un quadro della disciplina, P. BORIA, *La ricerca e l'innovazione industriale come fattori di una fiscalità agevolata*, in *Dir. prat. trib.*, 5, 2017, 1869. Recentemente, la disciplina ha subito alcune modifiche sostanziali su cui G.M. COMMITTERI e M. SEBASTIANELLI, *Patent Box con meno appeal dopo la manovra correttiva*, in *Corr. trib.*, 2017, 2444;

⁴⁶ Così F. PISTOLESI, *Il ruolo delle agevolazioni fiscali nella gestione dei beni culturali in tempi di crisi*, cit., 1211.

⁴⁷ Per un'analisi dell'esperienza francese, ancora R. ALFANO e R. BOURGET e M. BISOGNO, *le agevolazioni fiscali al mecenatismo culturale nell'esperienza francese: spunti per un'analisi comparata* in *Finanza pubblica e misure tributarie per il patrimonio culturale – Prime riflessioni*, a cura di R. Cordeiro Guerra, A. Pace, C. Verrigni, A. Viotto, cit. Si pensi al caso del Louvre, ovvero ai progetti realizzati a Versailles tra cui “Adotta un albero” o “Adotta una statua” che hanno riscosso successo facendo leva sul sentimento di responsabilità che ciascun cittadino prova nei confronti di un bene culturale nazionale appartenente alla collettività; per rafforzare tale legame si potrebbe, ad esempio, come avviene in Francia, corrispondere ai donanti piccoli *gadget* di modico valore, che possono favorire la nascita di una cultura del dono condivisa e definita come valore nazionale.

tiera almeno all'interno del mercato UE con un'attività di massiccia armonizzazione o – almeno – di ravvicinamento delle procedure nazionali, per evitare pratiche concorrenziali.

In conclusione, l'ordinamento italiano, guardando anche alle *best practices* che provengono in particolare dalla Francia, dovrebbe procedere ad un ampliamento dei soggetti beneficiari e delle attività che accedono al meccanismo agevolativo. Parimenti, il legislatore dovrebbe altresì potenziare il mecenatismo culturale con modalità in grado di coinvolgere cittadini ed imprenditoria, nazionale e straniera, con il fine di potenziare significativamente i legami con il territorio.

Abstract

L'art. 1 del d.l. 31 maggio 2014 n. 83 ha istituito nel nostro ordinamento l'*Art bonus*, per potenziare sia pure indirettamente, attraverso la leva fiscale, il contributo pubblico alla conservazione e al recupero dei beni culturali. L'*Art bonus* è una agevolazione fiscale posta in essere sotto forma di credito d'imposta, che meglio si adatta a realizzare finalità extrafiscali permettendo di semplificare gli aspetti procedurali. A distanza di quasi cinque anni dalla sua applicazione si rilevano però ancora molteplici limiti applicativi, che non permettono a molte categorie di contribuenti, in particolare i soggetti non residenti, di poterne beneficiare.

The Art. 1 of the Decree-Law n. 83 of May, 31, 2014 established in our legal system the *Art bonus*. This is to strengthen, although indirectly, the public contribution to the conservation and recovery of cultural assets through the fiscal leverage. The *Art bonus* is a tax credit, which is best suited to accomplish extra-tax purposes allowing to simplify procedural aspects. However, almost five years after its implementation, there are still a lot of application limitations, which do not allow many categories of taxpayers to benefit from it.