

GLI INCENTIVI FISCALI ALL'ATTIVITÀ CULTURALE: ART BONUS, TAX CREDIT MUSICA E CREDITO D'IMPOSTA PER LE IMPRESE CULTURALI E CREATIVE

SOMMARIO: 1. Il contesto di riferimento – 2. L'ambito oggettivo di applicazione dell'Art-bonus – 3. Le modalità di applicazione – 4. Gli obblighi per i beneficiari dei contributi – 5. I rapporti con le altre misure di agevolazione – 6. Il *tax credit* musica – 7. Il *tax credit* per le imprese culturali e creative.

1. - *Il contesto di riferimento.*

Il Legislatore nazionale ha deciso di intraprendere un percorso differente da quello seguito in un altro paese europeo che annovera al suo interno un ricco patrimonio storico e artistico, come la Francia, la quale ha incentivato il mecenatismo culturale sotto diversi punti di vista, contemplando rilevanti detrazioni fiscali che non si limitano alle ipotesi delle donazioni, ma si spingono fino a promuovere il regime degli acquisti pubblici di tesori nazionali, nonché gli acquisti da parte di privati anche con riguardo ad opere d'arte di artisti ancora in vita¹.

In Italia, la scelta legislativa, invece, è stata da tempo quella di favorire il mecenatismo culturale che si sostanzia in erogazioni liberali a enti pubblici che perseguono finalità culturali, trascurando l'intervento statale nell'acquisizione dei tesori privati, nonché la promozione del mecenatismo privato verso artisti viventi.

Già con la Legge n. 512/1982 il legislatore nazionale contemplava, infatti, una serie di agevolazioni a favore del settore culturale che riguardavano la deducibilità delle erogazioni liberali a favore dello Stato, annoverando tra i possibili donanti i privati, gli enti non commerciali e le imprese, e ricomprendendo tra i beneficiari le Pubbliche amministrazioni, le fondazioni e le associazioni riconosciute senza scopo di lucro. Le somme dovevano essere finalizzate all'acquisto, manutenzione, protezione, o restauro delle “*cose di interesse artistico e storico*” elencate nell'art. 1 della Legge 1° giugno 1939, n. 1089².

Successivamente, l'art. 38 della Legge n. 342/2000, introducendo la lett. m) al comma 2 dell'art. 100 del Tuir, ha sancito la possibilità di effettuare erogazioni liberali finalizzate alla realizzazione di programmi culturali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo, prevedendo la loro deducibilità dal reddito d'impresa. Tali erogazioni in favore dello Stato, delle Regioni, degli enti territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute, sono assoggettate a rigidi vincoli normativi e procedurali, il cui mancato rispetto comporta l'assoggettamento del beneficiario a pesanti sanzioni.

Si tratta di un regime che agevola solamente i redditi d'impresa, mentre per le persone fisiche e gli enti non commerciali è concessa la possibilità di detrarre dall'imposta lorda il 19% dell'ammontare della donazione, come previsto dall'art. 15, lett. h), del Tuir.

¹ J.P. Babelon - J.P. Chaline - J. Marseille, *Mécénat des dynasties industrielles et commerciales*, Parigi, 2008; Studio dell'associazione ADMICAL (*Association pour le Développement du Mécénat Industriel et Commercial*), *Le mécénat de compétences, une forme innovante de partenariat entre salariés, entreprises et associations*, 2003.

² Marina Bisogno e Stefano Spiniello, *Aiuti fiscali al mecenatismo culturale: l'art bonus e la sua difficile operatività per i soggetti non residenti*, in *il fisco*, 30 / 2017, p. 2937.

Con la Legge 29 luglio 2014, n. 106, è stato convertito il D.L. 31 maggio 2014, n. 83 (cosiddetto "*Decreto Cultura*"), pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 125 del 31 maggio 2014, è stata introdotta una nuova misura agevolativa che si inserisce nel solco di una serie di disposizioni per la tutela del patrimonio culturale, lo sviluppo della cultura e il rilancio del turismo, grazie a numerosi crediti d'imposta per la ristrutturazione e la digitalizzazione delle strutture ricettive.

Tra le misure contenute nel decreto, quella che suscita il maggiore interesse è sicuramente la disposizione prevista nell'art. 1, destinato a disciplinare il c.d. *Art-bonus*, ossia il credito di imposta per favorire le erogazioni liberali a sostegno della cultura.

L'obiettivo era reperire finanziamenti di privati da destinare al patrimonio culturale nazionale³, soprattutto a seguito dei pesanti tagli al bilancio dello Stato, che hanno inciso in maniera significativa anche sugli stanziamenti destinati al *Ministero per i beni e le attività culturali* (di seguito MIBAC). Basti pensare alla percentuale di incidenza delle risorse statali a favore del Ministero che è passata dall'esiguo 0,39% dell'anno 2000 al più scarso 0,19% del 2016⁴.

2.- *L'ambito oggettivo di applicazione dell'Art-bonus.*

La norma dispone l'attribuzione di un credito d'imposta per le erogazioni liberali: (i) per interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici; (ii) a sostegno degli istituti e dei luoghi della cultura pubblici definiti dall'art. 101 del Codice dei beni culturali e del paesaggio⁵, delle fondazioni lirico sinfoniche e dei teatri di tradizione, delle istituzioni 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; (iii) per la realizzazione di nuove strutture o il restauro e il potenziamento delle fondazioni lirico-sinfoniche, dei teatri pubblici e di enti e istituzioni pubbliche che, senza scopo di lucro, svolgono esclusivamente attività nello spettacolo; (iv) realizzazione di interventi di restauro, protezione e manutenzione di beni culturali pubblici qualora vi siano soggetti concessionari o affidatari del bene stesso.

L'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto, in via interpretativa, con la risoluzione n. 87/E del 15 ottobre 2015, un ruolo alle Fondazioni Bancarie che, tramite protocolli d'intesa con gli enti territoriali, sostengono gli interventi di restauro del patrimonio pubblico, intervenendo direttamente nel pagamento dei relativi costi.

In particolare, l'Agenzia, ha fornito un parere, condiviso con il MIBAC, riconoscendo che "*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*". In questo modo le Fondazioni Bancarie non trasferiscono somme di denaro all'ente pubblico territoriale, provvedendo direttamente al pagamento di interventi per la

³ V. Gastaldo, "*La valorizzazione dei beni culturali tra mecenatismo e sponsorizzazioni*", in *Il diritto dell'economia*, 2016, 2, 609; G. Severini, "*Il patrimonio culturale e il concorso dei privati alla sua valorizzazione*", in *Riv. giur. dell'edilizia*, 2015, 6, II, 323.

⁴ Maurizio De Paolis - Presidente dell'Associazione Romana di Studi Giuridici, *Patrimonio culturale nazionale e turismo: misure per la valorizzazione della cultura e per il rilancio dell'economia del paese*, in *Azienditalia*, 12/2017, p. 971.

⁵ Approvato con il D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42.

progettazione ed esecuzione del restauro del bene pubblico territoriale, predeterminati nel protocollo d'intesa. Pertanto, è stato chiarito che sussistono le condizioni soggettive e oggettive che consentono, in via eccezionale, l'applicazione dell'*Art-bonus* a favore delle Fondazioni Bancarie, relativamente alle somme spese per la progettazione e l'esecuzione delle opere di restauro e valorizzazione dei beni culturali⁶.

Dopo gli eventi sismici del 24 agosto 2016 l'ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione è stato via via ampliato per ricomprendervi le erogazioni liberali effettuate a favore del MIBAC per interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali di interesse religioso presenti nei Comuni del centro Italia interessati dal sisma, anche appartenenti a enti e istituzioni della Chiesa cattolica o di altre confessioni religiose, nonché quelle volte al 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*⁷.

Con la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 7 novembre 2017, n. 136/E, acquisito il parere del MIBAC, l'applicazione dell'*Art Bonus* è stata inoltre estesa 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 Conti.

Ad avviso dell'Amministrazione Finanziaria, infatti, in tale circostanza si configura il requisito del "*luogo della cultura di appartenenza pubblica*", il quale, oltre che dall'appartenenza allo Stato, alle Regioni e agli altri enti territoriali, può essere soddisfatto anche al ricorrere di altre caratteristiche del soggetto destinatario delle erogazioni.

Nella risoluzione viene, quindi, fornita l'elencazione, definita esemplificativa e non esaustiva, degli elementi che caratterizzano un "*luogo di appartenenza pubblica*". Tali caratteristiche possono consistere nella circostanza che l'istituto:

- sia costituito per iniziativa di soggetti pubblici e mantenga una *maggioranza pubblica* dei soci e partecipanti;
- 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 amministrazione⁸.

In presenza di una o più di tali situazioni, gli istituti della cultura aventi personalità giuridica di diritto privato possiedono - ad avviso dell'Agenzia delle Entrate - una natura sostanzialmente pubblicistica e possono perciò ricevere erogazioni liberali per il sostegno delle loro attività, che beneficano dell'*Art-bonus*, ferma restando la condizione dell'appartenenza pubblica delle collezioni da essi gestite⁹.

⁶ Marina Bisogno e Stefano Spiniello, *Aiuti fiscali al mecenatismo culturale: l'art bonus e la sua difficile operatività per i soggetti non residenti*, in *il fisco*, 30 / 2017, p. 2937.

⁷ Cfr. art. 17, commi 1 e 2, del D.L. 17 ottobre 2016, n. 189, convertito, con modificazioni, dalla Legge 15 dicembre 2016, n. 229.

⁸ Gagliardi Filippo, *Art bonus: quando la fondazione è luogo della cultura di appartenenza pubblica*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, 46/2017, p. 29.

⁹ Alessandro de Franco, *nuova linfa per le agevolazioni fiscali a favore della cultura*, in *Corriere Tributario*, 5/2018, p. 332.

Con la risposta n. 18 del 2018 in materia di chiarimenti sull'applicazione dell'art. 1, comma 1, del decreto legge 31 maggio 2014, n. 83 (c.d. *Art-Bonus*) l'Agenzia delle Entrate ha poi evidenziato che con riferimento ai "festival", nel corso dei lavori parlamentari per l'approvazione della legge n. 175 del 2017 l'agevolazione è stata ammessa esclusivamente nei confronti di soggetti pubblici e privati organizzatori di festival in possesso dei requisiti previsti dal decreto del MIBAC del 27 luglio 2017, recante "*Criteri e modalità per l'erogazione, l'anticipazione e la liquidazione dei contributi allo spettacolo dal vivo, a valere sul Fondo unico per lo spettacolo di cui alla legge 30 aprile 1985, n. 163*", per cui possono beneficiare dell'*Art-bonus* le associazioni non riconosciute senza scopo di lucro operanti nel settore della cultura musicale a condizione che rientrino negli enti già finanziati dal Fondo Unico per lo Spettacolo (FUS).

È quindi evidente come l'*Art-bonus* non coinvolga più soltanto enti pubblici e quelli in cui è comunque rilevante l'impronta pubblicistica, essendo stato esteso in via interpretativa a favore di enti privati quali il FAI¹⁰ o il Touring Club Italiano, che sono proprietari di monumenti di sicuro rilievo culturale e che, secondo la prima formulazione normativa, non potevano beneficiare dell'agevolazione¹¹.

3.- *Le modalità di applicazione del "bonus".*

L'agevolazione riguarda esclusivamente le erogazioni liberali in denaro: sono quindi escluse tutte le altre forme di finanziamento "in natura", come ha chiarito la circolare n. 24/E del 31 luglio 2014 dell'Agenzia delle Entrate.

Le erogazioni liberali devono essere effettuate avvalendosi esclusivamente di strumenti di pagamento "certificati" (quali il bonifico bancario o postale e altri sistemi di pagamento previsti dall'art. 23 del d.lgs. n. 241/1997 fra cui le carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari).

Come chiarito dalle risposte alle "FAQ" pubblicate dall'Agenzia delle Entrate, l'unico adempimento a carico di chi ha effettuato l'erogazione liberale è quello di conservare copia del documento che certifica l'erogazione in denaro, contenente l'indicazione nella causale di *Art-bonus*, oggetto dell'erogazione e il soggetto/ente beneficiario.

Per i versamenti effettuati con le finalità sopra ricordate compete un credito d'imposta pari al 65% delle erogazioni liberali effettuate nell'esercizio in corso e in ciascuno dei due periodi d'imposta successivi.

Inizialmente tale credito è stato introdotto in via temporanea per il triennio 2014-2016, ma è stato poi reso permanente con la *Legge di stabilità 2016*¹².

La disposizione pone poi un limite alla misura del credito d'imposta riconosciuto per l'effetto dei sopra richiamati versamenti.

In particolare, per le persone fisiche e gli enti non commerciali il credito è pari al 15% del reddito imponibile mentre per i titolari di reddito d'impresa non può superare il 5 per mille dei ricavi annui.

¹⁰ <https://www.fondoambiente.it/landing/art-bonus/>.

¹¹ Marta Saccaro, *come funziona l'"art bonus"*, in *Cooperative e enti non profit*, 10 / 2014, p. 13.

¹² Cfr. art.1, comma 318, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208.

Il fatto di avere ancorato la determinazione del credito ai ricavi e non al risultato fiscale consente una più “certa” fruizione dell’agevolazione (valida, ad esempio, anche negli esercizi chiusi in perdita).

Nella circolare n. 24/E/2014 è stato rilevato che il credito d’imposta può essere fruito da parte degli enti non commerciali e delle persone fisiche che svolgono attività commerciale con modalità diverse a seconda che l’erogazione liberale sia stata effettuata nell’ambito dell’attività d’impresa o meno. Nello specifico, il credito varrà nel limite del 5 per mille dei ricavi se il versamento è stato effettuato nell’ambito dell’attività commerciale, mentre si potrà scontare fino al 15% del reddito imponibile se la liberalità è stata effettuata nell’ambito dell’attività istituzionale o personale.

Come descritto, le persone fisiche e gli enti non commerciali possono usufruire dell’agevolazione in esame attraverso un credito che spetta nei limiti del 15% del proprio reddito imponibile, ma ciò significa che vengono pertanto esclusi tutti quei soggetti che, pur generando redditi in senso lato, non posseggono redditi che confluiscono nella relativa dichiarazione. Si pensi, ad esempio, alle persone fisiche e alle società semplici con importanti patrimoni finanziari (le cui rendite sono soggette ad imposta sostitutiva o a ritenuta), o patrimoni immobiliari abitativi locati con il regime della cedolare secca, nonché ai soggetti contribuenti minimi il cui reddito è soggetto a imposta sostitutiva¹³.

Lo stesso discorso vale poi per le persone fisiche e gli enti commerciali non residenti che non producono redditi in Italia, diversi da quelli soggetti a ritenuta o a imposta sostitutiva, i quali sono automaticamente esclusi da ogni beneficio.

Un’altra categoria penalizzata potrebbe essere quella delle persone fisiche che trasferiscono la residenza fiscale in Italia per usufruire del nuovo regime di cui all’art. 24-*bis* del T.U.I.R., che prevede l’assoggettamento ad un’imposta sostitutiva forfettaria sui redditi prodotti all’estero.

Infatti, anche tali soggetti, in assenza di redditi di fonte italiana soggetti a imposizione ordinaria o di redditi esteri non ricompresi nell’agevolazione, non potranno usufruire dell’*Art-bonus* in quanto non dichiarano redditi in Italia.

Risulta quindi evidente come le modalità di fruizione dell’*Art-bonus* riducano notevolmente le prospettive di sviluppo di questa misura agevolativa, dal momento che non si presta a stimolare le donazioni di chi possiede grandi patrimoni e pochi redditi. Estromettendo di fatto la categoria dei non residenti poi, si esclude un’ampia fetta di potenziali mecenati che sempre più frequentemente contribuiscono al restauro di beni culturali situati nel nostro territorio. Ma ancor di più si penalizzano gli Italiani all’estero che non detengono redditi in Italia nonché quelli che rientrano in Italia usufruendo del nuovo regime agevolativo previsto dall’art. 24-*bis* del Tuir¹⁴.

In ogni caso, il credito di imposta deve poi essere ripartito in tre quote annuali di pari importo e, per le imprese, può essere utilizzato in compensazione (senza interferire con il limite annuale) e non rileva ai fini delle imposte sui redditi e dell’Irap.

Nella circolare n. 24/E/2014 è stato poi precisato che i soggetti titolari di reddito di impresa utilizzano il credito di imposta, mediante compensazione con il modello F24, nei limiti di un terzo della quota maturata, a partire dal 1° giorno del periodo di imposta successivo a quello di effettuazione delle erogazioni liberali, inserendo il codice tributo “6842”. In caso di mancato

¹³ Marina Bisogno e Stefano Spiniello, in *il fisco*, 30/2017, p. 2937.

¹⁴ Marina Bisogno e Stefano Spiniello, *op. cit.*, p. 2937.

utilizzo, in tutto o in parte, dell'importo nei predetti limiti, l'ammontare residuo può essere utilizzato nel corso dei periodi di imposta successivi, secondo le modalità proprie del credito.

Per quanto concerne i limiti di utilizzo del credito di imposta, lo stesso non è soggetto ai limiti previsti dall'art. 1, comma 53, della legge n. 244/2007 e, pertanto, può essere fruito annualmente per importi anche superiori al limite di 250.000 euro applicabile ai crediti di imposta agevolativi.

Per espressa previsione di legge, all'*Art-bonus* non si applica neanche il limite generale di compensabilità di crediti di imposta e contributi (art. 34 della Legge n. 388/2000) pari a 700.000 euro.

Non si applica, infine, la limitazione (di cui all'art. 31 del d.l. n. 78/2010), che prevede un divieto di compensazione dei crediti relativi alle imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolodi ammontare superiore a 1.500 euro.

4.- Gli obblighi per i beneficiari dei contributi

È previsto l'obbligo di pubblicizzare adeguatamente la donazione. I soggetti beneficiari delle erogazioni liberali devono infatti comunicare mensilmente al MIBAC l'ammontare delle erogazioni liberali ricevute nel mese di riferimento, nonché la destinazione e l'utilizzo delle erogazioni stesse.

I dati da comunicare al Ministero sono contenuti in un apposito portale in cui ai soggetti destinatari delle erogazioni liberali sono associate tutte le informazioni relative allo stato di conservazione del bene, gli interventi di ristrutturazione o riqualificazione eventualmente in atto, i fondi pubblici assegnati per l'anno in corso, l'ente responsabile del bene, nonché le informazioni relative alla fruizione.

Questi soggetti sono poi tenuti a dare pubblica comunicazione di tale ammontare, nonché della destinazione e dell'utilizzo delle erogazioni stesse, nei propri siti *web*istituzionali, nell'ambito di una pagina dedicata e facilmente individuabile.

Sono fatte salve le disposizioni del Codice in materia di protezione dei dati personali edel G.D.P.R.

5.- I rapporti con le altre misure di agevolazione

Si noti al riguardo che, al fine di evitare che con un'unica liberalità si benefici di più vantaggi, sono previste incompatibilità con altre norme di agevolazione fiscale per le donazioni aventi a oggetto iniziative culturali.

Non si applicano infatti le agevolazioni previste per le persone fisiche dall'art. 15, comma 1, lett. h) ed i) del Tuir e quelle previste per le imprese dall'art. 100, comma 2, lett. f) e g) dello stesso provvedimento. In proposito, è necessario sottolineare che la disapplicazione delle disposizioni del Testo Unico deve riguardare solo le attività sovrapponibili. Infatti, l'*Art-bonussi* riferisce esclusivamente agli interventi di "manutenzione, protezione e restauro" di beni culturali pubblici mentre la portata delle disposizioni del Tuir è sicuramente più ampia.

In ogni caso, il nuovo provvedimento non riguarda la disposizione contenuta nella lettera m) del comma 2 dell'art. 100 del Tuir che da diciotto anni disciplina il c.d. mecenatismo culturale attraverso un meccanismo di comunicazioni annuali con il MBAC e l'Agenzia delle Entrate per i beneficiari dei finanziamenti e donatori.

Le erogazioni liberali di questo tipo consentono la piena deducibilità ai finanziatori, grazie al sistema di controllo dei flussi di erogazione elaborato proprio dal MBAC.

La disposizione relativa all'*Art-bonus* non interessa, poi, le norme in materia di sponsorizzazioni culturali che rimangono pur sempre una significativa fonte di finanziamento di iniziative culturali con un sicuro *appeal* fiscale da parte di chi investe.

Come chiarito nell'allegato tecnico al d.m. 19 dicembre 2012 emanato dal Ministero per i Beni e le Attività Culturali, *“la sponsorizzazione di beni culturali, quale peculiare rapporto di partenariato pubblico-privato che si caratterizza per l'associazione del nome, del marchio, dell'immagine o del prodotto di un'impresa a un bene o a un'iniziativa culturale, suscita crescente interesse sia da parte della Pubblica amministrazione, sia da parte degli operatori economici. La prima rinviene in essa, infatti, una modalità duttile e agevolmente percorribile per il reperimento di risorse, o anche di beni e servizi, da destinare al perseguimento dei propri scopi istituzionali; i secondi dimostrano di ritenere particolarmente appetibile il vantaggio promozionale che può essere tratto dall'accostamento dell'azienda o dei suoi prodotti al prestigioso patrimonio culturale nazionale”*. Il provvedimento disciplina le modalità attraverso le quali questa forma di finanziamento può essere realizzata.

A differenza dell'*Art-bonus* che, come visto, non richiede alcuna specifica iniziativa da parte di chi riceve le risorse - se non un'opportuna pubblica comunicazione delle stesse - la sponsorizzazione presuppone una specifica prestazione da parte del soggetto destinatario dei finanziamenti. Si tratta quindi pur sempre di un'iniziativa legata alla contrattazione delle parti.

Si fa presente, in conclusione, che, se, come visto, alcune agevolazioni per interventi a favore della cultura rimangono in vigore, con il provvedimento sull'*Art-bonus* vengono invece definitivamente abrogate - anche perché, di fatto, mai attuate - le disposizioni in tema di “micro-mecenatismo” dei privati alla cultura di cui all'art. 12 del d.l. n. 91/2013.

6.- *Il tax credit musica.*

Un'altra importante misura volta ad agevolare gli investimenti nel settore culturale è il c.d. *tax credit* musica introdotto dalla Legge finanziaria 2007¹⁵ senza tuttavia trovare concreta attuazione. In particolare, in tale occasione veniva concesso alle piccole e medie imprese di produzioni musicali (con fatturato annuo non superiore a 15 milioni di euro e non possedute, direttamente o indirettamente, da un editore di servizi radiotelevisivi) di beneficiare di un credito d'imposta per le spese di produzione, di sviluppo, di digitalizzazione e di promozione di registrazioni fonografiche o videografiche musicali per opere prime o seconde di artisti emergenti. Senonché, il capitolo di spesa¹⁶ destinato a finanziare l'agevolazione in esame non fu dotato di alcuno stanziamento, né in termini di competenza né di cassa, e poi fu definitivamente soppresso¹⁷.

¹⁵ Cfr. commi 287 e 288 dell'art. 1 della Legge 27 dicembre 2006, n. 296.

¹⁶ V. il Capitolo 3882 relativo alle “*Somme da versare all'entrata del bilancio dello Stato per i crediti d'imposta fruiti dalle piccole e medie imprese di produzioni musicali a titolo di spesa di produzione, di sviluppo, di digitalizzazione e di promozione di registrazioni fonografiche o videografiche musicali per opere prime o seconde di artisti emergenti*”.

¹⁷ Alessandro de Franco, *nuova linfa per le agevolazioni fiscali a favore della cultura*, Corriere Tributario, 5 / 2018, p. 332.

Successivamente, con lo specifico scopo di agevolare il rilancio del sistema musicale italiano, l'art. 7, commi da 1 a 6, del d.l. 8 agosto 2013, n. 91¹⁸ e il d.m. 2 dicembre 2014 (emanato dal MIBAC, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle finanze) hanno introdotto l'attuale *tax credit* musicale per il triennio 2014-2016, mentre il comma 3 dell'articolo 5 della legge n. 175/2017 ha reintrodotto il credito di imposta a partire dal 2018, senza circoscrivere il periodo di applicazione, per cui l'agevolazione è divenuta permanente.

Il credito è riconosciuto nella misura del 30% dei “*costi sostenuti per attività di sviluppo, produzione, digitalizzazione e promozione di registrazioni fonografiche o videografiche musicali*” a favore delle imprese produttrici di fonogrammi e di videogrammi musicali, individuate dall'articolo 78, legge 633/1941 (note come imprese discografiche) e delle imprese organizzatrici e produttrici di spettacoli di musica dal vivo, esistenti almeno dal 1° gennaio 2012.

Il decreto attuativo, tra l'altro, fornisce indicazioni sulla procedura di accesso e riconoscimento dell'agevolazione prevedendo che le imprese presentino l'istanza al MIBAC, che verifica il rispetto dei requisiti soggettivi, oggettivi e formali e, in caso di ammissione, comunica all'istante l'importo oggetto di agevolazione.

Lo stesso MIBAC provvede, altresì, a inviare telematicamente all'Agenzia delle Entrate l'elenco delle imprese beneficiarie, con l'importo assegnato a ciascuna di esse, allo scopo di consentire alla stessa, attraverso controlli automatizzati, che non vengano utilizzati in compensazione importi superiori a quelli riconosciuti.

Le spese, per essere ammissibili, devono riferirsi a compensi afferenti:

a) allo sviluppo dell'opera (*cachet* agli artisti-interpreti), al produttore artistico, all'ingegnere e ai tecnici del suono;

b) alle spese relative all'utilizzo e noleggio di studi di registrazione, noleggio e trasporto di materiali e strumenti;

c) alle spese di *post*-produzione, come il montaggio, il mixaggio, la masterizzazione, la digitalizzazione e la codifica dell'opera, nonché spese di progettazione e realizzazione grafica e del progetto;

d) spese di promozione e pubblicità dell'opera. Il credito di imposta viene riconosciuto esclusivamente per la realizzazione di opere prime, seconde e terze (non rilevano quindi le demo autoprodotte) di nuovi talenti definiti come artisti, gruppi di artisti, compositori o artisti-interpreti. Nel caso di gruppi di artisti, il gruppo può usufruire del credito d'imposta solo se nella stessa annualità più della metà dei componenti non ne abbiano già usufruito. L'importo massimo ammesso, per il triennio appena concluso, era di 200 mila euro¹⁹.

Per poter fruire del *tax credit* musicale, le imprese investitrici - che anche in questo caso non devono essere controllate da un editore di servizi media audiovisivi - hanno l'obbligo di spendere nel territorio nazionale un importo corrispondente all'80% del beneficio concesso, privilegiando la formazione e l'apprendistato in tutti i settori tecnici coinvolti.

In base alla definizione contenuta nel d.m. 2 dicembre 2014, per opere si intendono “*le registrazioni fonografiche o videografiche musicali composte da un insieme di almeno otto brani, non già pubblicati, diversi tra loro, ovvero da uno o più brani non già pubblicati di durata complessiva non inferiore a 35 minuti*”.

¹⁸ Convertito, con modificazioni, dalla Legge 7 ottobre 2013, n. 112 e recante “*misure urgenti per la promozione della musica di giovani artisti e compositori emergenti, nonché degli eventi di spettacolo dal vivo di portata minore*”.

¹⁹ Giovanni Scoz, *Lavoro nello spettacolo: la riforma del settore*, in *Diritto e Pratica del Lavoro*, 46 / 2017, p. 2808.

Le disposizioni attuative del *tax credit* musicale sono state approvate dal decreto interministeriale del 2 dicembre 2014, il quale si occupa di disciplinare, tra l'altro, le tipologie di spese eleggibili, le procedure per la loro ammissione al beneficio, le soglie massime di spesa eleggibile per singola registrazione fonografica o videografica, i criteri di verifica e accertamento dell'effettività delle spese sostenute, nonché le procedure di recupero nei casi di utilizzo illegittimo dei crediti d'imposta²⁰.

Anche il *tax credit* per la musica non concorre alla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, né alla determinazione del valore della produzione ai fini Irap.

Il provvedimento 23 dicembre 2015 del direttore dell'Agenzia delle entrate stabilisce che il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione presentando il modello F24 esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dell'Agenzia²¹.

7.- Il tax credit per le imprese culturali e creative

L'importanza del settore economico legato alle imprese operanti in campo culturale è stata molto avvertita nel disegno di legge n. AC 2950 (presentato alla Camera dei Deputati l'11 marzo 2015 e ivi approvato il 26 settembre 2017 e trasmesso al Senato il 27 settembre 2017), a cui si deve l'iniziativa legislativa che ha poi portato all'introduzione delle imprese culturali e creative nella Legge di bilancio 2018

Nella relazione al predetto disegno di legge si legge infatti che la “Valorizzare tali assets riveste dunque un'importanza strategica per il nostro Paese. Si consideri, infatti, che in Europa cultura e creatività offrono lavoro a più di 6 milioni di persone, partecipando in termini di Prodotto Interno Lordo (PIL) europeo con una quota del 7 per cento in Italia, mentre, l'intera filiera culturale vale 214 miliardi di euro: il 15,3 per cento del valore aggiunto nazionale. Le imprese che operano in questo senso sono 443.458, il 7,3 per cento del totale. A queste si deve il 5,4 per cento della ricchezza prodotta nel nostro Paese. Si tratta di 74,9 miliardi di euro, che raggiungono gli 80 miliardi (5,7 per cento dell'economia nazionale) se includiamo istituzioni pubbliche e no profit”.

La Legge di bilancio 2018²², ha dunque istituito a decorrere dal 1° gennaio 2018 un nuovo credito d'imposta a favore delle imprese culturali e creative, in misura pari al 30% dei costi sostenuti per l'attività di sviluppo, di produzione e di promozione di prodotti e servizi culturali e creativi nel limite di spesa di 500.000 euro per l'anno 2018 e di un milione di euro per ciascuno degli anni 2019 e 2020.

Le imprese destinatarie dell'agevolazione devono avere la sede in Italia, in uno Stato membro dell'Unione Europea, ovvero in uno degli Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo.

Le stesse devono in ogni caso essere soggetti passivi di imposta in Italia.

L'oggetto sociale, esclusivo o prevalente, deve essere l'ideazione, la creazione, la produzione, lo sviluppo, la diffusione, la conservazione, la ricerca e la valorizzazione o la gestione di prodotti culturali.

²⁰ Secondo quanto stabilito dall'art. 1, comma 6, del d.l. 25 marzo 2010, n. 40, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 maggio 2010, n. 73.

²¹ Annarita Gurrado, *Art bonus e tax credit musica: sostegno per l'arte più ampio*, in *FiscoOggi*, 13 Dicembre 2017.

²² Cfr. art. 1, commi da 57 a 60, della Legge 27 dicembre 2017, n. 205, pubblicata nella G.U., Serie Gen., n. 302, Suppl. ord. n. 62/L, del 29 dicembre 2017.

In particolare, per prodotti culturali si intendono beni, servizi e opere dell'ingegno inerenti alla letteratura, alla musica, alle arti figurative, alle arti applicate, allo spettacolo dal vivo, alla cinematografia e all'audiovisivo, agli archivi, alle biblioteche e ai musei nonché al patrimonio culturale e ai processi di innovazione a esso collegati.

Si noti che la distinzione tra imprese culturali e creative è solo evocata, ma non sviluppata²³ e che nella prima formulazione del d.d.l. Ascani, ci si riferiva alle sole imprese culturali. Quelle creative, assumendo l'elemento culturale come mero *input* per la produzione di un *output* funzionale, presentano invece ben maggiori margini di incertezza²⁴.

È stata pertanto demandata a un emanando Decreto del MIBAC la disciplina della procedura per il riconoscimento della qualifica di impresa culturale e creativa e la definizione dettagliata di prodotti e servizi culturali e creativi, nonché l'individuazione di adeguate forme di pubblicità, mentre un ulteriore Decreto interministeriale dovrà disciplinare le modalità di fruizione dell'agevolazione, le procedure per l'ammissione al beneficio, i criteri per la verifica e l'accertamento dell'effettività delle spese sostenute, i criteri relativi al cumulo con altre agevolazioni aventi a oggetto gli stessi costi, le cause di decadenza e revoca del beneficio, nonché le procedure di recupero nei casi di utilizzo illegittimo del credito d'imposta.

AVV. ALBERTO VANNI

²³ Alessandro Mazzullo, *Nascono le imprese culturali e creative: una nuova qualifica da coordinare con il codice del terzo settore*, in *il fisco*, 6 / 2018, p. 535.

²⁴ Al riguardo, si segnala che secondo il Libro Verde della Commissione UE per industrie creative s'intendono quelle "che utilizzano la cultura come input e hanno una dimensione culturale, anche se i loro output hanno un carattere principalmente funzionale. Comprendono l'architettura e il design, che integrano elementi creativi in processi più ampi, e sotto-settori come il design grafico, il design di moda o la pubblicità".