



## Tributi & Tributi

*Nell'infinito panorama delle sigle impositive ora c'è anche quella al «singhiozzo»*

# Arte e fisco: lo strano connubio

*Gaio Cilnio Mecenate, nato nell'anno 68 a.C. da un'antica famiglia etrusca, oltre che essere stato un influente consigliere, alleato ed amico dell'imperatore Augusto, è diventato famoso perché formò un circolo di intellettuali e di poeti (tra i quali si possono annoverare i classici Orazio e Virgilio) che protesse, incoraggiò e sostenne nella loro produzione artistica. Si potrebbe persino paragonare l'importanza di Mecenate a quella di un moderno ministro della cultura. Con questo suo atteggiamento egli contribuì efficacemente ad elevare il tono della vita letteraria e culturale dell'era di Augusto e divenne modello per Cosimo il Vecchio de' Medici (1389-1464) e suo nipote Lorenzo il Magnifico (1449-1492), che raccolsero attorno a loro i più grandi talenti artistici del tempo. Il termine "mecenate" indica una persona dotata di potere o risorse finanziarie che sostiene concretamente le iniziative artistiche. Si usa, inoltre, il termine "mecenate d'impresa" per indicare un finanziatore di iniziative imprenditoriali con caratteristiche innovative e di rischio dalle quali non si aspetta un ritorno finanziario diretto. Rivolgiamo in questo articolo la nostra attenzione ad un provvedimento legislativo che si propone di stimolare l'intervento di moderni "mecenati" a sostegno del mondo dell'arte. Recentemente approvato da parte del Governo, il cosiddetto "Decreto Cultura" voluto dal Ministro dei Beni Culturali, Dario Franceschini, ha introdotto anche un "Bonus Arte" in forma di detrazione fiscale.*

*Inoltre, sapevate che è possibile estinguere il proprio debito tributario non solo con il "vile denaro" ma, in modo più creativo ed aulico, anche con la assegnazione a favore dello Stato di un oggetto d'arte?*

### **Il credito d'imposta per la cultura**

**I**l decreto-legge 31 maggio 2014, n. 83 ha introdotto, nell'ambito delle disposizioni urgenti per la tutela del patrimonio culturale, lo sviluppo della cultura e il rilancio del turismo, un credito di imposta per favorire le erogazioni liberali a sostegno della cultura (c.d. "Art-Bonus"). Si tratta di un regime fiscale agevolato di natura temporanea, sotto forma di credito di imposta, nella misura del 65 per cento delle erogazioni liberali effettuate nel 2014 e nel 2015, e nella misura del 50 per cento delle erogazioni effettuate nel 2016, da parte delle per-

### **di Pier Federico Carozzo**



Pier Federico Carozzo

*sono fisiche e giuridiche per interventi a favore della cultura e dello spettacolo.*

### *L'ambito oggettivo*

Per usufruire del credito di imposta, le predette erogazioni liberali devono essere effettuate esclusivamente in denaro ed essere finalizzate ai seguenti scopi: interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici; sostegno degli istituti e dei luoghi della cultura di appartenenza pubblica (ovvero, musei, biblioteche, archivi, aree e parchi archeologici, complessi monumentali); realizzazione di nuove

strutture, restauro e potenziamento di quelle esistenti, delle fondazioni lirico-sinfoniche o di enti o istituzioni pubbliche che, senza scopo di lucro, svolgono esclusivamente attività nello spettacolo.

Il credito d'imposta in rassegna è altresì riconosciuto laddove le erogazioni liberali in denaro effettuate per gli interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici siano destinate ai soggetti concessionari o affidatari dei beni oggetto di tali interventi.

### *L'ambito soggettivo*

La misura agevolativa è riconosciuta a tutti i soggetti, indipendentemente dalla natura e dalla forma giuridica, che effettuano le erogazioni liberali a sostegno della cultura previste dalla norma in commento. La nuova disposizione legislativa – come precisato nella relazione illustrativa al decreto-legge – mira, infatti, ad introdurre meccanismi più semplici ed efficaci di agevolazione fiscale per le erogazioni liberali riguardanti i beni culturali, superando l'attuale dicotomia prevista dalle disposizioni del TUIR che riconosce una detrazione del 19 per cento alle persone fisiche ed una deduzione dalla base imponibile alle persone giuridiche.

### *La misura del credito d'imposta*

Il credito d'imposta, come osservato in premessa, spetta nella misura del 65 per cento delle erogazioni liberali in denaro effettuate in ciascuno dei due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2013 (anni 2014 e 2015) e del 50 per cento per quelle effettuate nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015 (anno 2016).

In relazione alla qualifica del soggetto che effettua le liberalità sono previsti diversi limiti massimi di spettanza del credito di imposta nonché modalità di fruizione differenziate. Relativamente ai limiti, si deve operare una distinzione tra persone fisiche ed enti che non svolgono attività commerciale, da un lato, e imprese, dall'altro.

Alle persone fisiche che non svolgono attività d'impresa (lavoratori dipendenti, pensionati, titolari di reddito di lavoro autonomo, titolari di redditi di fabbricati, ecc.) ed agli enti che non svolgono attività commerciale (enti non commerciali e società semplici), il credito d'imposta è riconosciuto entro il limite massimo del 15 per cento del reddito imponibile, mentre ai titolari di reddito d'impresa il credito d'imposta spetta nel limite del 5 per mille dei ricavi.

A tale proposito si precisa che:

- per le erogazioni liberali effettuate dalle società semplici, il credito di imposta spetta ai singoli soci nella stessa proporzione prevista ai fini della imputazione fiscale del reddito;
- per titolare di reddito d'impresa si intende sia l'imprenditore individuale sia le società e gli enti che svolgono attività commercia-

le (società di persone, società di capitali, società cooperative, enti commerciali ed enti non commerciali che esercitano, anche marginalmente, attività commerciale);

- che il credito di imposta spetta, nel limite del 5 per mille dei ricavi, anche alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di imprese non residenti.

### *L'utilizzo del credito d'imposta*

Il credito di imposta è ripartito in tre quote annuali di pari importo. In merito alle modalità di fruizione, ferma restando la suddetta ripartizione triennale, per i soggetti titolari di reddito di impresa, il credito d'imposta è utilizzabile tramite compensazione nel modello F24 con imposte e contributi. Le persone fisiche e gli enti che non esercitano attività commerciali fruiscono del credito d'imposta nella dichiarazione dei redditi. In particolare, questi ultimi iniziano a fruire della prima quota annuale del credito di imposta (nella misura di un terzo dell'importo maturato) nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui è stata effettuata l'erogazione liberale, ai fini del versamento delle imposte sui redditi, con l'avvertenza che la quota annuale non utilizzata può essere riportata in avanti nelle dichiarazioni dei periodi di imposta suc-



<i>Titolare di reddito d'impresa IRES</i>	
Erogazione eseguita nell'anno 2015	10.000
Ricavi dell'anno 2015	800.000
Limite massimo fruibile (800.000 x 5 per mille)	4.000
Credito d'imposta teorico (10.000 x 65%)	6.500
Credito d'imposta spettante	4.000
Risparmio fiscale anno 2015 (4.000 : 3)	1.333
Risparmio fiscale anno 2016 (4.000 : 3)	1.333
Risparmio fiscale anno 2017 (4.000 : 3)	1.333

<i>Persona fisica non imprenditore</i>	
Erogazione eseguita nell'anno 2015	2.000
Reddito imponibile IRPEF	20.000
Limite massimo fruibile (20.000 x 15%)	3.000
Credito d'imposta spettante (2.000 x 65%)	1.300
Risparmio fiscale anno 2015 (1.300 : 3)	433
Risparmio fiscale anno 2016 (1.300 : 3)	433
Risparmio fiscale anno 2017 (1.300 : 3)	433

cessivi senza alcun limite temporale. Relativamente ai limiti di utilizzo del credito di imposta in esame, si ricorda che il credito di imposta può essere fruito annualmente senza alcun limite quantitativo e, pertanto, 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 di pari a 700.000 euro a decorrere dal 1° gennaio 2014. Inoltre, non si applica neanche il divieto di

compensazione dei crediti relativi alle imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo, per imposte erariali ed accessori, di ammontare superiore a 1.500 euro.

*La non tassabilità del credito d'imposta*  
Il credito in esame non rileva ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP nel senso che l'Art-Bonus non concorre alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, comprese le relative addizionali regionale e comunali, né alla determinazione del valore della produzione tassabile ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive.

### *Gli adempimenti*

Le erogazioni liberali devono essere effettuate avvalendosi esclusivamente di uno dei seguenti sistemi tracciati di pagamento: banca, ufficio postale, carte di debito e di credito e prepagate, assegni bancari e circolari.

Da parte loro, i soggetti beneficiari delle erogazioni liberali comunicano al Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo, mensilmente, l'ammontare delle erogazioni ricevute nel mese di riferimento, provvedendo, inoltre, a dare pubblica comunicazione di tale ammontare, nonché della destinazione e dell'utilizzo delle erogazioni stesse, tramite un'apposita pagina dedicata e facilmente individuabile nei propri siti web istituzionali, nonché in un apposito portale, gestito dallo stesso Ministero.

### *Il pagamento di imposte mediante la cessione di beni culturali*

*È possibile pagare le tasse anche se non si ha liquidità disponibile? Il Ministro della Cultura, Dario Franceschini, il 12 ottobre 2014 ha comunicato di voler rispolverare una vecchia norma che permette di cedere allo Stato quadri d'autore e opere d'arte di comprovato valore in alternativa ai soldi per estinguere il debito. E' stata già costituita la commissione competente per la definizione delle condizioni e per la stima del valore delle opere d'arte eventualmente proposte dai contribuenti per essere utilizzate allo scopo. Gli oggetti che potranno servire per "onorare le imposte dirette e le imposte di successione" possono essere "beni culturali vincolati e non vincolati": quadri, opere d'arte contemporanea, sculture, archivi, siti archeologici, immobili storici o libri antichi. Non si tratta a ben vedere di una novità legislativa: la norma infatti esiste dal 1982 ma finora non è "stata mai attuata con convinzione" posto che l'ultima*



riunione della commissione risale al 2010. Nell'ultima occasione di riunione, in un lotto composto da quadri, statue in bronzo, una collezione archeologica e addirittura una villa a Sanremo, venne accettata solo una tela firmata da Alberto Burri stimata circa 100 mila euro e attualmente esposta alla Galleria Nazionale dell'Umbria.

### Le imposte di successione

La Legge 2 agosto 1982, n.512 (che contiene il regime fiscale dei beni di rile-

vante interesse culturale)

prevede il pagamento dell'imposta di successione da parte degli eredi mediante la cessione di beni culturali costituenti il patrimonio ereditato.

In particolare, gli eredi (e i legatari) possono cedere allo Stato, a scomputo totale o parziale dell'imposta di successione e delle relative imposte ipotecarie e catastali, gli archivi o singoli documenti dichiarati di notevole interesse storico nonché le opere di autori viventi o la cui esecuzione risalga anche ad epoca inferiore al cinquantennio, di cui lo Stato sia interessato all'acquisizione. La proposta di cessione, contenente la descrizione dettagliata dei beni offerti e corredata da idonea documentazione, deve essere

sottoscritta a pena di nullità da tutti gli eredi o dal legatario, e presentata al Ministero per i beni culturali e ambientali ed al competente ufficio del registro, nei termini previsti per il pagamento delle imposte di successione. L'Amministrazione per i beni culturali e ambientali attesta per ogni singolo bene l'esistenza delle caratteristiche previste dalla vigente legislazione di tutela e dichiara l'interesse dello Stato ad acquisire il bene. Le condizioni ed il valore della cessione-

la proposta di cessione l'interessato può chiedere di essere sentito dalla commissione, personalmente o a mezzo di un suo delegato.

Qualora l'Amministrazione dello Stato non intenda acquisire il bene offerto in cessione il Ministro per i beni culturali e ambientali, di concerto con il Ministro delle finanze, provvede con proprio decreto.

Il decreto è emanato entro sei mesi dalla data di presentazione della proposta di cessione ed è notificato al richiedente. Entro i due mesi successivi dalla data di notifica del decreto, l'erede proponente notifica al Ministero per i beni culturali e ambientali, a pena di decadenza, la propria accettazione. Nel caso di cessione di beni mobili, i beni devono

essere consegnati entro i trenta giorni successivi alla notifica dell'accettazione. Nel caso di cessione di beni immobili il trasferimento dei beni allo Stato ha effetto dalla data di notifica della dichiarazione di accettazione. Il decreto e la dichiarazione

di accettazione, con firma autenticata, costituiscono titolo per la trascrizione del trasferimento sui registri immobiliari.

Ai fini dell'estinzione del debito

ne sono stabiliti con decreto del Ministro per i beni culturali e ambientali, di concerto con il Ministro delle finanze, sentita apposita commissione nominata con decreto del Ministro per i beni culturali e ambientali, presieduta dallo stesso Ministro o da un suo delegato. Nel-



tributario, gli eredi devono produrre al competente ufficio del registro, entro sessanta giorni dalla dichiarazione di accettazione, le copie autentiche della accettazione stessa e del decreto recante la indicazione del valore dei beni ceduti.

Si sottolinea che qualora il valore dei beni ceduti superiori l'importo dell'imposta e degli accessori, all'erede cedente non compete

cessione e quella della consegna dei beni o della trascrizione, ovvero può utilizzare, anche frazionatamente, l'importo della cessione per il pagamento delle imposte la cui scadenza è successiva al trasferimento dei beni. Qualora l'interessato nei cinque

*il bene culturale o l'opera d'arte, anche accettandone l'esposizione o la valorizzazione, senza perderne la proprietà, gode della esenzione da imposta di successione o dalla tassazione delle plusvalenze derivanti da capital gains. Qualora il bene oggetto della proposta abbia un valore superiore a quello delle imposte dovute, l'HM Revenue & Customs provvede al rimborso immediato della somma eccedente. Infine, al contribuente inglese viene riconosciuto il completo valore di mercato dell'opera o del bene ceduti, in quanto nella*



alcun rimborso per la differenza; ove il valore dei beni ceduti sia inferiore all'importo dell'imposta e degli accessori, l'erede cedente è, invece, tenuto al pagamento della differenza (alla faccia della parità di trattamento...).

### *Le imposte sul reddito*

Per espressa previsione del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, i soggetti tenuti al pagamento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, possono cedere allo Stato, in pagamento totale o parziale delle imposte stesse, gli stessi beni culturali trasferibili secondo la disciplina e le modalità sopra illustrate con riferimento alle imposte di successione. Dopo il trasferimento dei beni, l'interessato può chiedere il rimborso delle imposte eventualmente pagate nel periodo intercorrente tra la data di presentazione della proposta di

anni successivi al trasferimento dei beni non abbia potuto utilizzare per il pagamento delle imposte l'importo integrale della cessione, può chiedere il rimborso della differenza, senza corresponsione di interessi.

*Nel Regno Unito lo schema di pagamento delle imposte tramite beni e opere d'arte sembra funzionare benissimo: solo nel 2013 l'HM Revenue & Customs, l'Agenzia delle Entrate britannica, ha incassato 30 milioni di sterline di imposte a fronte di un valore di circa 50 milioni di sterline di opere offerte dai contribuenti. Nonostante il richiamo fatto dal Ministro italiano alla legislazione inglese, per sottolineare l'esistenza di analoghe norme estere, le disposizioni giuridiche dei due Paesi sono sostanzialmente diverse. Infatti in U.K. il contribuente può pagare con le opere d'arte ed i beni vincolati solo l'imposta di successione. Inoltre il contribuente inglese, qualora destini ad uso pubblico*

*procedura intervengono direttamente i musei e le fondazioni pubbliche che desiderano ricevere l'offerta e che contribuiscono alla corretta determinazione dell'effettivo valore del bene stesso. Considerata la oggettiva difficoltà che lo Stato italiano ha sinora manifestato nel restituire ai contribuenti le somme versate in eccedenza, a titolo di rimborso, nonché la impossibilità a priori di giungere ad una valutazione delle opere in relazione al reale carico fiscale, che soprattutto nel caso di imposta di successione rischierebbe di provocare gravi danni al contribuente per l'impossibilità di ottenere la restituzione dell'eventuale maggior valore determinato, forse si possono comprendere i motivi che nel nostro Paese hanno fino ad oggi ostacolato (e rischiano di ostacolare anche in futuro) la realizzazione concreta della Legge in oggetto.*

**Pier Federico Carrozzo**  
Dottore Commercialista