

Risposta n. 103

OGGETTO: Interpello ex articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n.212 - “Art-bonus” e “mecenatismo culturale” -Articolo 1 del decreto legge 31 maggio 2014, n. 83 e articolo 100, comma 2, lettera m), del TUIR

Con l’interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

La società Alfa ha stipulato nel 2014 una convenzione con la Sovrintendenza ... avente ad oggetto l’intervento di restauro integrale, che prevedeva l’erogazione liberale in denaro di complessivi ... euro, corrisposti dalla società istante in base ad un apposito piano triennale (2014/2016).

Secondo quanto precisato nell’interpello, il prolungamento dei lavori di restauro oltre i termini previsti ha richiesto la revisione della tempistica dei versamenti delle suddette elargizioni, con lo slittamento del versamento dell’ultima *tranche* di ... euro, effettuato dalla società istante nel 2017.

Con riferimento agli aspetti fiscali della suddetta erogazione liberale, la società fa presente di aver dedotto integralmente, ai sensi dell’articolo 100, comma 2, lettera *m*), del TUIR, le somme corrisposte, ai fini della determinazione della base imponibile IRES, applicando il cosiddetto “principio di cassa”, cioè nel limite della quota effettivamente versata di volta in volta alla Sovrintendenza ... nel corso dei periodi d’imposta interessati dai lavori di restauro. Inoltre, per quanto attiene agli obblighi di comunicazione, la società fa

presente di aver provveduto mediante l'invio telematico dei dati relativi alle somme erogate a titolo di liberalità, entro il 31 gennaio del periodo d'imposta successivo a quello in cui è avvenuto il trasferimento delle disponibilità finanziarie. Con riferimento particolare all'ultima *tranche* di versamenti effettuata nel 2017, la società dichiara di aver inviato la relativa comunicazione nel gennaio 2018.

Con nota del 2017, la Sovrintendenza ... ha comunicato alla società istante l'accettazione della "manifestazione d'interesse" ad effettuare, in qualità di "mecenate unico", un'ulteriore erogazione liberale volta al recupero di....., con inizio dei lavori programmato a partire dalla fine del 2018.

Nella medesima comunicazione di accettazione è stato, altresì, precisato che l'importo complessivo necessario per l'intervento di recupero ammonta a circa ... di euro, "*di cui € ... residuati dalla precedente donazione finalizzata al restauro della ...*" (successivamente, l'ammontare residuo della precedente donazione è stato definitivamente individuato in ... euro).

Come precisato dalla società anche in sede di integrazione documentale, pervenuta alla scrivente in data ..., la convenzione con la Sovrintendenza ..., volta a disciplinare i dettagli della seconda erogazione liberale per il recupero dell'Area ..., è tutt'ora in fase di definizione.

Per quanto riguarda gli aspetti fiscali, in riferimento alla seconda erogazione liberale sopra descritta, la società istante, nel ritenere soddisfatti i requisiti soggettivi ed oggettivi richiesti dalla norma per poter fruire del credito d'imposta di cui all'articolo 1 del decreto legge 31 luglio 2014, n. 83, convertito con modificazioni nella legge 29 luglio 2014, n. 106 (cosiddetto "*Art Bonus*"), per un ammontare di ... euro, commisurato all'importo erogabile stimato in ... euro, chiede di sapere:

1) se la somma di ... euro, versata nel periodo d'imposta 2017 e risultata eccedente dalla precedente donazione, possa concorrere, insieme alla quota di erogazione liberale di circa ... euro versata entro la fine del 2018, alla maturazione del cosiddetto "*Art bonus*" in riferimento ai lavori di recupero di...

..., per l'anno d'imposta 2018, da utilizzare in quote annuali di un terzo ciascuna, a partire dal periodo d'imposta successivo;

2) quali siano gli effetti fiscali, ai fini dell'IRES, sul periodo d'imposta 2017, derivanti dalla riqualificazione della somma risultata eccedente dalla precedente donazione, quale quota che concorre, nell'ambito della seconda donazione, alla maturazione del credito d'imposta di cui all'articolo 1 del decreto legge 31 luglio 2014, n. 83.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante ritiene che, a fronte del versamento della somma di circa ...euro (da effettuare entro il 31 dicembre 2018), quale quota dell'importo complessivo di circa ... euro di erogazione liberale finalizzata all'attuazione dei lavori di recupero di ..., il credito d'imposta possa considerarsi "maturato" nel medesimo anno d'imposta 2018 per il suo intero ammontare, pari a circa euro ..., con possibilità di utilizzo in compensazione in quote annuali di un terzo ciascuna, a partire dal 1° gennaio 2019.

In particolare, nell'ipotesi in cui l'effettuazione dell'erogazione liberale si rendesse integralmente necessaria già entro l'anno 2018, secondo la società il relativo credito d'imposta deve considerarsi interamente maturato, in applicazione del principio di cassa, proprio nel periodo d'imposta in cui avviene l'effettivo trasferimento delle somme versate a titolo di liberalità.

Ciò è valido, sia in riferimento alla quota di erogazione liberale effettivamente versata entro la fine del 2018, sia per la quota di euro ..., risultata eccedente dalla precedente donazione per il restauro di..., ancorché versata dalla società istante nel periodo d'imposta precedente.

Quanto al secondo quesito, la società ritiene di dover operare, in sede di dichiarazione, una variazione in diminuzione del reddito imponibile pari a soli euro ..., in quanto riferibile all'erogazione liberale effettuata nell'ambito del primo progetto di restauro di ..., per il quale, come sopra precisato, la società

fruisce dell'agevolazione consistente nella deduzione dal reddito imponibile, ai sensi dell'articolo 100, comma 2, lettera *m*), del TUIR. Tale ultima somma è pari alla differenza tra quanto versato nel periodo d'imposta 2017 e la quota, risultata eccedente, ridestinata dalla Sovrintendenza ... al progetto di restauro di ...

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 100, comma 2, lettera *m*), del TUIR prevede la totale deducibilità delle erogazioni liberali in denaro da parte di soggetti titolari di reddito di impresa a favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute *“per lo svolgimento dei loro compiti istituzionali e per la realizzazione di programmi nei settori dei beni culturali e dello spettacolo”*.

In base alla citata disposizione, il Ministro per i beni e le attività culturali (MIBAC) individua periodicamente con proprio decreto, sulla base di criteri definiti, i soggetti e le categorie di soggetti che possono beneficiare delle predette erogazioni liberali; determina le quote assegnate a ciascun ente o soggetto beneficiario; definisce gli obblighi di informazione da parte dei soggetti erogatori e dei soggetti beneficiari; vigila sull'impiego delle erogazioni e comunica all'Agenzia delle entrate l'elenco dei soggetti erogatori e l'ammontare delle erogazioni liberali da essi effettuate. Nel caso in cui, in un dato anno, le somme complessivamente erogate abbiano superato l'importo allo scopo indicato o determinato, i singoli soggetti beneficiari che abbiano ricevuto disponibilità finanziarie maggiori della quota assegnata dal MIBAC versano all'entrata dello Stato un importo pari al 37 per cento della differenza.

Come previsto dal D.M. attuativo 3 ottobre 2002, modificato dal D.M. 19 novembre 2010, i soggetti beneficiari sono tenuti a comunicare al Ministero per i beni e le attività culturali (MIBAC), entro il termine del 31 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento, l'ammontare delle erogazioni liberali ricevute, le generalità complete del soggetto erogatore, le finalità o attività per le quali

sono state elargite ovvero la riferibilità delle predette erogazioni ai loro compiti istituzionali.

I soggetti che effettuano le erogazioni liberali sono tenuti a comunicare all'Agenzia delle Entrate, entro il termine del 31 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento, l'ammontare delle erogazioni effettuate nel periodo d'imposta, avendo cura di specificare le proprie generalità e l'elenco dei soggetti beneficiari delle erogazioni. L'Agenzia delle Entrate invia i dati ricevuti al MIBAC.

Infine, il MIBAC vigila sull'impiego delle erogazioni e comunica entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello di riferimento, al sistema informativo dell'Agenzia delle Entrate, l'elenco dei soggetti erogatori aventi titolo a beneficiare dell'agevolazione fiscale e l'ammontare delle relative erogazioni.

Con riferimento al cosiddetto "*Art bonus*", si fa presente che il decreto legge 31 maggio 2014, n. 83 (convertito, con modificazioni, nella legge 29 luglio 2014, n. 106) ha introdotto, nell'ambito di disposizioni urgenti per la tutela del patrimonio culturale, lo sviluppo della cultura e il rilancio del turismo, una disciplina agevolativa finalizzata al riconoscimento di un credito di imposta sulle erogazioni liberali effettuate per interventi a sostegno della cultura e dello spettacolo.

In particolare, l'articolo 1 del citato decreto legge, come da ultimo modificato dall'articolo 5 della legge 22 novembre 2017, n. 175, riconosce un credito di imposta, di natura permanente, nella misura del 65 per cento del valore delle erogazioni liberali in danaro effettuate, a decorrere dal periodo d'imposta 2014, dalle persone fisiche, dagli enti non commerciali e dai soggetti titolari di reddito d'impresa, per interventi di varia natura, tra cui gli interventi di "*manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici*".

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.

Per quanto riguarda i limiti di spettanza, in particolare, per i titolari di reddito d'impresa, il credito matura nel limite del 5 per mille dei ricavi annui.

In merito alle modalità di utilizzo, la norma specifica che il credito di imposta è ripartito in tre quote annuali di pari importo. I soggetti titolari di reddito di impresa utilizzano il credito di imposta mediante compensazione con il modello F24, ai sensi dell'articolo 17 del D. Lgs. n. 241 del 1997, 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.

Tutto ciò premesso in relazione al quadro normativo di riferimento, avuto riguardo al caso in esame, si ritiene che le somme versate nell'ambito della disciplina agevolativa prevista dall'articolo 100, comma 2, lettera *m*), del TUIR, risultate eccedenti, non possano concorrere alla determinazione del cosiddetto "*Art bonus*" che la società maturerà in riferimento alle somme che intende versare per sostenere il secondo progetto, riguardante il recupero di ...

Sulla base del quadro normativo di riferimento sopra illustrato, infatti, il meccanismo di funzionamento dell'agevolazione di cui all'articolo 100, comma 2, lettera *m*), del TUIR prevede che le somme versate a titolo di liberalità:

- siano finalizzate allo svolgimento di compiti istituzionali degli enti beneficiari e alla realizzazione di programmi culturali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo;
- diano diritto, in capo ai soggetti eroganti, alla deducibilità del loro intero ammontare;
- concorrano, insieme a tutte le altre erogazioni effettuate complessivamente in un dato anno, alla determinazione del limite massimo determinato dal MIBAC, oltre il quale scatta l'obbligo per tutti i beneficiari di restituire all'erario il 37 per cento della differenza.

Le somme versate e risultate eccedenti non sono poi suscettibili di restituzione; infatti, la stessa Convenzione, all'articolo 4, stabilisce in capo al beneficiario l'obbligo "*di impiegare completamente le risorse finanziarie donate da ...*" e nel caso in cui "*vi dovessero essere dei residui fondi derivanti*

dall'espletamento della gara, questi dovranno essere destinati ad ulteriori interventi da concordare tra le parti". Di analogo tenore è anche la previsione contenuta nell'ultimo periodo dell'articolo 2 della medesima Convenzione.

Di conseguenza, alla luce del predetto quadro normativo di riferimento e dell'assenza di un diritto alla restituzione dei fondi residui da parte dell'istante, la stessa non potrà usufruire sulle predette somme già versate del c.d. *art bonus*, in quanto queste sono acquisite a titolo definitivo dal soggetto beneficiario.

Si osserva, inoltre, che in base all'articolo 100, comma 2, lettera *m*), del TUIR al ricorrere dei presupposti ivi previsti, la circostanza che le somme versate in un periodo d'imposta risultino, *a posteriori*, "eccedenti" rispetto alle spese effettivamente sostenute dal soggetto beneficiario, non incide in alcun modo sulla piena spettanza dell'agevolazione in esame in capo al mecenate.

Nel corso del 2017 la società istante ha effettuato erogazioni liberali sulla base di un'apposita Convenzione stipulata con la Sovrintendenza ... per l'intervento di restauro integrale di ...; gli importi versati sono stati regolarmente comunicati all'Agenzia delle entrate entro i termini normativamente previsti ed acquisiti dal soggetto beneficiario a titolo definitivo, ancorché parzialmente destinati alla realizzazione di un nuovo progetto, così come previsto dalla Convenzione stipulata e sopra richiamata.

In conclusione, si ritiene che, ai sensi della disposizione di cui all'articolo 100, comma 1, lettera *m*), del TUIR, l'agevolazione possa essere legittimamente fruita, in applicazione del principio di cassa, esclusivamente nel 2017, sotto forma di deduzione dalla base imponibile ai fini delle imposte dirette per l'intero importo di ... euro.

IL DIRETTORE CENTRALE *ad interim*
(firmato digitalmente)