

Edizione di lunedì 26 ottobre 2015

EDITORIALI

[Quando la Cassazione è più realista del re](#)

di Sergio Pellegrino

AGEVOLAZIONI

[Patent box: il calcolo del beneficio fiscale](#)

di Alessandro Bonuzzi

IMU E TRIBUTI LOCALI

[L'IMU è dovuta dal debitore pignorato](#)

di Fabio Garrini

IVA

[Regime speciale IVA per i viaggi studio all'estero](#)

di Marco Peirolo

ENTI NON COMMERCIALI

[L'Agenzia illustra un caso di operatività del nuovo "art bonus"](#)

di Guido Martinelli, Marta Saccaro

EDITORIALI

Quando la Cassazione è più realista del re

di Sergio Pellegrino

Nel corso della **prima giornata di Master Breve**, iniziato in queste settimane in molte delle sedi, oltre ad analizzare i **decreti attuativi della legge delega**, ci siamo soffermati su **alcuni spunti derivanti dalla prassi e della giurisprudenza dei mesi estivi**.

Fra questi, abbiamo ritenuto opportuno evidenziare un' **ordinanza della Corte di Cassazione di inizio giugno**, che potrebbe essere sfuggita a qualche Collegha, alla luce dell'"intasamento" professionale del quale siamo vittime nel periodo estivo, ma che è opportuno tenere presente nella nostra attività per evitare spiacevoli "infortuni".

Mi riferisco all'
ordinanza n. 11632 del 5 giugno 2015, nella quale la Suprema Corte si è pronunciata sulla **cumulabilità della sospensione feriale**
dei termini processuali con il differimento del termine di proposizione del ricorso nel caso di attivazione della procedura di accertamento con adesione.

Sin qui la questione è stata un **non-problema** perché, da sempre, la prassi della stessa Amministrazione finanziaria ci ha indicato come le **due sospensioni fossero pacificamente cumulabili**.

In particolare, nella **risoluzione 159/E dell'11 novembre 1999**, il Ministero delle Finanze, nell'affermare appunto la **cumulatività**, aveva indicato come le due sospensioni perseguissero **diverse finalità**:
"collegata al periodo in cui ricadono i termini processuali, quella feriale; connessa ad un proficuo esercizio del contraddittorio in sede di adesione, quella dei 90 giorni".

Nella nostra attività professionale, obiettivamente, di **certezze granitiche ne abbiamo davvero poche** e così quando la Cassazione, come ogni tanto

malauguratamente avviene,
ne demolisce alcune, rimaniamo “interdetti” e cerchiamo di comprendere quali siano le conseguenze a livello pratico.

Così è avvenuto anche in relazione a questa ordinanza, nella quale i giudici hanno affermato un principio contrario a quello sin qui applicato dall’Amministrazione finanziaria, arrivando ad una conclusione diametralmente opposta e cioè che le **due sospensioni non siano affatto cumulabili**: nel caso in esame, la conseguenza, nefasta per il contribuente, di questo approccio, è stata **l'inammissibilità del ricorso**, considerato tardivo.

Quanto alle motivazioni addotte per giustificare questo tipo di “approdo”, secondo la visione elaborata dalla Cassazione la **sospensione feriale dei termini**, prevista dall’articolo 1 della legge n. 742/1969, **non è applicabile ai procedimenti non giurisdizionali**, quale è appunto l’accertamento con adesione, che ha natura amministrativa.

Nell’ordinanza viene inoltre richiamata, in quanto evidentemente ritenuta assonante, la **sentenza n. 28051/2009**, nella quale era stata affermata la **non cumulabilità della sospensione feriale con quella in tema di condono fiscale**.

Applicando il preceitto enunciato dall’ordinanza, nel caso di presentazione di un’istanza di accertamento con adesione, ad esempio, il 15 luglio, il termine per la proposizione del ricorso **scadrebbe al 90° giorno**, senza considerare quindi, come sin qui fatto, i 31 giorni di sospensione feriale dal 1° al 31 agosto.

La dottrina tutta ha **criticato** la posizione espressa dalla Corte, evidenziando come, se con l’accertamento con adesione i termini per l’impugnazione sono sospesi per 90 giorni, questi sono **termini processuali** e debbono per forza di cose conseguentemente **tenere conto della sospensione feriale**.

Il fatto che le conclusioni raggiunte siano non condivisibili emerge anche dalla considerazione che, per **bypassare** il problema, il soggetto notificato di un avviso di accertamento nel periodo a cavallo di quello di sospensione feriale, avrebbe a questo punto la **convenienza di rinviare la presentazione dell’istanza di accertamento con adesione al mese di settembre**: così facendo beneficerebbe della sospensione feriale e successivamente, con la presentazione dell’istanza di adesione, anche degli ulteriori 90 giorni.

Come sovente avviene quando la Cassazione percorre **strade nuove e poco convincenti**, il Governo, attraverso i *question time* alla Camera, anche in questo caso ha tentato di ristabilire lo *status quo*, con la risposta all’

interrogazione parlamentare n. 5-06008 del 9 luglio.

Viene innanzitutto evidenziata la “volubilità” delle pronunce della Cassazione, evidenziando come l’ordinanza in questione,

“lungi dal rappresentare un orientamento consolidato è l’unica pronuncia della Corte che ha disconosciuto la cumulabilità delle due sospensioni dei termini; viceversa l’orientamento favorevole ha trovato ancora una volta conferma in due recenti pronunce del medesimo Collegio (sentenza della Corte di Cassazione n. 10360/2015 e 11403/2015) ...”.

Viene quindi ribadita la volontà del legislatore, supportata da quella dell’Amministrazione finanziaria, di riconoscere l’applicazione della sospensione feriale anche quando si attivino procedimenti che, seppure di natura amministrativa,
si collocano in una fase prodromica a quella processuale.

Tutto bene quindi? In realtà mica tanto, anche alla luce del fatto che un giudice convinto della bontà della tesi avanzata dall’ordinanza n. 11632 potrebbe **rilevare d’ufficio la tardività della proposizione del ricorso:** vale quindi forse la pena di tenerne comunque conto per evitare un domani spiacevoli sorprese.

Ecco quello che accade a voler essere più realisti del re ...

AGEVOLAZIONI

Patent box: il calcolo del beneficio fiscale

di Alessandro Bonuzzi

Il decreto del Ministero dello sviluppo economico – elaborato di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze – 30 luglio 2015, entrato in vigore con la pubblicazione del comunicato nella Gazzetta Ufficiale n.244 del 20 ottobre 2015 che lo ufficializza, dà attuazione alla disciplina della **patent box in vigore dal 2015**.

Trattasi di un **regime opzionale di tassazione** a cui possono aderire tutte le **imprese** per i redditi derivanti dall'utilizzazione di **beni immateriali** quali opere dell'ingegno, brevetti industriali, marchi, disegni e modelli nonché processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili. La novella mira ad incentivare:

- la collocazione in Italia di beni immateriali detenuti all'estero,
- il mantenimento degli stessi sul suolo nazionale se già ivi posseduti,
- l'investimento in attività di ricerca e sviluppo.

Il beneficio fiscale si sostanzia in una **variazione in diminuzione** dal reddito d'impresa imponibile ai fini delle imposte dirette e Irap pari al 30 per cento – nel 2015 (40 per cento nel 2016 e 50 per cento dal 2017) – di una quota parte del reddito derivante dallo sfruttamento diretto o dalla concessione in uso del bene immateriale. In sostanza, ai fini del calcolo del bonus occorre seguire i seguenti **passaggi**:

1. individuare i beni immateriali agevolabili;
2. individuare l'ammontare del reddito derivante dall'utilizzo del bene immateriale;
3. determinare la quota di reddito agevolabile in base alla percentuale di spese di ricerca e sviluppo (costi qualificati) rispetto alle spese complessive afferenti il bene (costi complessivi);
4. determinare la variazione in diminuzione da indicare in sede di compilazione del modello dichiarativo.

Qui di seguito si analizzano le singole fasi.

I beni agevolabili

Per l'appunto i beni immateriali agevolabili sono i software protetti da copyright, brevetti

industriali, marchi d'impresa, nonché disegni, modelli, informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali giuridicamente tutelabili.

Il reddito agevolabile

Il reddito agevolabile è individuato in modo differente a seconda di come avviene lo sfruttamento del bene. Se quest'ultimo è **concesso a terzi in licenza d'uso**, il reddito si sostanzia nei relativi canoni conseguiti al netto dei costi – diretti e indiretti – ad essi connessi di competenza del periodo d'imposta. Diversamente, in caso di **uso diretto**, il reddito agevolabile è costituito dal contributo economico – cd. reddito figurativo – del singolo bene immateriale al risultato fiscale dell'impresa. Per calcolare il reddito figurativo è necessario isolare le componenti positive e negative di reddito ascrivibili allo sfruttamento del bene intangibile; la quantificazione è effettuata di **concerto** con l'Agenzia delle Entrate.

La quota di reddito agevolabile

La quota di reddito agevolabile è determinata sulla base del rapporto tra i **costi di attività di ricerca e sviluppo** sostenuti direttamente o tramite Università e società terze per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale (cd. costi qualificati) e i costi complessivi afferenti il bene medesimo (cd. costi complessivi). La formula è la seguente:

Quota di reddito agevolabile = costi qualificati/costi complessivi*reddito agevolabile

Rientrano tra le attività di ricerca e sviluppo: la ricerca di base, la ricerca applicata, l'ideazione e la progettazione di prodotti e servizi (design), la realizzazione del software protetto da copyright, le ricerche di mercato, l'adozione di sistemi anticontraffazione e, infine, il marketing e la pubblicità necessari all'affermazione del prodotto sul mercato.

L'ammontare dei **costi complessivi** è dato dalla somma dei costi qualificati (indicati al numeratore) con le spese di ricerca e sviluppo derivanti da rapporti con consociate e le spese relative all'acquisizione del bene immateriale.

A beneficio dell'impresa, il numeratore può essere ulteriormente incrementato di un importo (cd. **up-lift**) corrispondente alla differenza tra i costi complessivi e i costi qualificati, ma fino a concorrenza del 30 per cento dei costi qualificati. Così, ponendo che i costi qualificati siano pari a 8.000 e i costi complessivi pari a 13.000, il coefficiente da applicare al reddito agevolabile risulta dal seguente rapporto $10.400/13.000$, ove il numeratore è dato da $8.000+8.000*30\%$ in quanto il 30 per cento di 8.000 è inferiore a 5.000 ($=13.000-8.000$).

Per il 2015, 2016 e 2017 il **coefficiente** (nell'esempio pari all'80 per cento) si calcola

computando tutti i costi qualificati e complessivi sostenuti nell'esercizio e nei 3 precedenti **senza distinzione per singolo bene**. Quindi per il 2015 si devono considerare i costi – qualificati e complessivi – di competenza degli anni 2012, 2013, 2014 e 2015.

Dal 2018 il coefficiente sarà calcolato **per singolo bene** avendo riguardo ai relativi costi qualificati e complessivi degli anni 2015, 2016, 2017 e 2018. Ciò in quanto, nel frattempo, l'impresa avrà implementato sistemi di rilevazione adeguati.

La variazione in diminuzione in dichiarazione

Da ultimo non resta altro che calcolare la variazione in diminuzione dal reddito d'impresa, **pari al 30 per cento – nel 2015 – della quota del reddito agevolabile**. Riprendendo i dati dell'esempio precedente, pertanto, con un reddito agevolabile di 100.000, una società di capitali godrà di un risparmio fiscale pari a 7.536 (= $100.000 * 80\% * 30\% * 31,4\%$).

IMU E TRIBUTI LOCALI

L'IMU è dovuta dal debitore pignorato

di Fabio Garrini

La procedura di **pignoramento immobiliare**, fino a quando non viene definita con la vendita ad un soggetto terzo dell'immobile e la conseguente emissione del decreto di trasferimento, **non comporta alcuna modifica della soggettività passiva IMU**. Pertanto, sino a tale data, il debitore pignorato dovrà assolvere agli obblighi (in primis il versamento) imposti dalla disciplina relativa all'imposta comunale.

La procedura di pignoramento

L'esecuzione dell'atto di **pignoramento immobiliare** non ha come conseguenza automatica la modifica della soggettività tributaria passiva, perlomeno sino al momento in cui l'immobile non sia stato oggetto di cessione in favore di soggetti terzi; pertanto **non vi sarà alcun effetto sulla debenza dell'IMU** sino a quando le formalità relative alla procedura di vendita forzata dell'immobile non siano state conseguentemente trascritte in conservatoria dei registri immobiliari.

Il **decreto di trasferimento** è infatti l'unico atto che sia in grado di sancire il trasferimento del bene dal precedente proprietario in favore del terzo aggiudicatario: l'IMU è infatti imposta il cui presupposto è strettamente ancorato al **possesso**, così come definito ai sensi dell'art. 2 D.lgs. 504/92. Soggetto passivo è infatti chi detiene il diritto reale sul bene, diritto che si trasferisce, appunto, tramite l'emissione del decreto di trasferimento.

A supporto di tale interpretazione constano diverse pronunce giurisprudenziali. Si veda, in particolare, **l'ordinanza 5737 del 7 marzo 2013 della Cassazione**: “*le conseguenze giuridiche derivanti dall'esecuzione della formalità del pignoramento immobiliare, costituite dai particolari obblighi e divieti imposti al proprietario del cespite, non escludono l'applicazione a suo carico dell'ICI* [ma ciò vale anche ai fini IMU visto che il presupposto è esattamente lo stesso, n.d.a.] *in quanto il presupposto impositivo viene a mancare (rectius, a migrare nella sfera giuridica dell'assegnatario) soltanto all'atto dell'emissione del decreto di trasferimento del bene*”. Da notare, quindi, che gli obblighi IMU in capo al cedente non vengono meno dall'iscrizione in conservatoria dei registri immobiliari del decreto, ma piuttosto da quando il decreto è stato emesso, peraltro in analogia a quanto avviene nei trasferimenti volontari degli immobili con atto di compravendita.

Nella medesima sentenza si legge che, conseguentemente, **il carico tributario non si**

trasferisce **"medio tempore in capo al custode giudiziale"**, che non risulta mai possessore dell'immobile. Peraltro, anche l'Agenzia delle Entrate (RM 158/E/05) era intervenuta affermando come il custode non rivesta il ruolo di soggetto passivo, né ai fini IVA, né per le imposte sul reddito. La custodia, infatti, non determina alcuna modifica della titolarità dei beni e dei frutti che ne sono oggetto: **il debitore esecutato, seppure privato del potere di disporre degli stessi, ne rimane comunque proprietario.**

Come osservato da un'altra pronuncia della **Cassazione – sentenza 6472 del 14 marzo 2013** – l'interpretazione appena fornita trova conferma *"nell'ipotesi in cui l'immobile sia compreso nel fallimento, in quanto solo in tale caso il D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 10, comma 6, ha stabilito che l'imposta gravasse sul fallimento e venisse dedotta dall'importo ricavato con la vendita del bene. Il che conferma che in caso di pignoramento "ordinario" l'onere grava sul proprietario, che del resto si giova del reddito del bene (anche quando non lo utilizzi direttamente) in quanto tale reddito concorre al soddisfacimento dei debiti."* Il fatto che il Legislatore abbia regolamentato solo il caso della procedura fallimentare sta a significare che la semplice esecuzione forzata non comporti alcuna conseguenza in termini di mutamento della soggettività passiva.

In tale senso si è espressa anche la **CTR del Lazio, con la sentenza 56/06/08 del 28 maggio 2008**: *"L'obbligo, infatti, deriva dalla proprietà del bene e persiste sino al decreto di trasferimento dell'immobile pignorato in dipendenza di vendita forzata. Pertanto, finché permane la proprietà in capo al contribuente che ha subito il pignoramento, sussiste anche l'obbligo di pagamento del relativo tributo."*

Si segnala, per completezza, come esistano pronunce minoritarie (e poco convincenti) di tenore contrario, quale la sentenza 79 del 17 marzo 2010 pronunciata dalla CTR della Basilicata.

Qualche complessità in più si presenta per definire il trattamento ai fini **TASI**, anche e soprattutto per il fatto che ad oggi con constano pronunce sul tema. L'imposta sui servizi indivisibili risulta dovuta dal possessore e, in parte, dal detentore dell'immobile:

- per quanto riguarda la **quota imputabile al possessore** valgono le medesime considerazioni proposte in precedenza ai fini IMU, quindi il tributo sarà dovuto dal debitore esecutato sino all'emissione del decreto di trasferimento e solo successivamente a tale data la soggettività passiva passerà in capo all'aggiudicatario;
- in relazione alla **quota imputabile al detentore**, non pare che neppure in questa situazione la gestione da parte del custode possa avere un qualche effetto. Quindi, a patto che non vi siano contratti di comodato o locazione in corso, nel qual caso tale frazione di imposta sarà necessariamente dovuta dal comodatario o locatore, pare logico affermare che il tributo dovrà essere corrisposto dal debitore esecutato.

IVA

Regime speciale IVA per i viaggi studio all'estero

di Marco Peirolo

Sulla possibilità di applicare, alle vacanze studio all'estero, il regime IVA previsto per le agenzie di viaggio e turismo è intervenuta la Corte di giustizia con la sentenza di cui alla causa C-200/04 del 13 ottobre 2005.

Dato che il regime speciale si riferisce, ai sensi dell'art. 306 della Direttiva n. 2006/112/CE, corrispondente all'art. 26, par. 1, dell'abrogata VI Direttiva CEE, alle operazioni delle agenzie di viaggio che **agiscono in nome proprio nei confronti del viaggiatore** e utilizzano, per l'esecuzione del viaggio, cessioni di beni e prestazioni di servizi di altri soggetti passivi IVA, i giudici comunitari hanno esaminato – nell'ordine – se la società che offre alla propria clientela le vacanze studio all'estero agisca in nome proprio e se ricorra, per effettuare le operazioni in esame, ai beni e servizi forniti da altri soggetti passivi.

Una volta accertato, alla luce degli obblighi contrattuali, che la società non operi in veste di mandataria, lo **status di operatore economico** ricompreso nell'ambito di applicazione del regime speciale presuppone che i servizi resi dall'agenzia di viaggi siano composti da **prestazioni plurime**, in particolare riguardanti il trasporto e l'alloggio, effettuati sia all'interno che all'esterno del territorio del Paese membro dell'Unione europea in cui l'agenzia è stabilita, cioè ha la sede o la stabile organizzazione.

Nella sentenza Madgett e Baldwin (cause riunite C-308/96 e C-94/97 del 22 ottobre 1998), la Corte UE ha ritenuto che le ragioni sottese al regime particolare applicabile alle agenzie di viaggi sono valide anche nell'ipotesi in cui l'operatore economico non sia un'agenzia di viaggi o un *tour operator*, ma effettui **operazioni identiche nell'ambito di un'altra attività**. Infatti, un'interpretazione che limiti l'applicabilità degli artt. 306 e ss. della Direttiva n. 2006/112/CE ai soli operatori economici quali le agenzie di viaggi o gli organizzatori di giri turistici, nel senso generalmente attribuito a tali termini, avrebbe per effetto di far rientrare prestazioni identiche nell'ambito di disposizioni diverse secondo la **qualifica formale** dell'operatore economico.

Nel caso in cui la società che offre le vacanze studio all'estero alla propria clientela non sia un'agenzia di viaggi o un *tour operator*, occorre pertanto verificare se le operazioni dalla medesima compiute siano **identiche o almeno comparabili** a quelle di un'agenzia di viaggi o di un *tour operator*.

Secondo i giudici comunitari, l'esito di tale verifica deve intendersi positivo se, come nella fattispecie, la società propone prestazioni di servizi connesse al trasferimento aereo dei propri

clienti e/o al soggiorno degli stessi nel Paese di destinazione e, per fornire servizi generalmente collegati con tale tipo di attività, ricorre ad altri soggetti passivi, vale a dire ad un'organizzazione locale associata e ad una compagnia aerea. In questa ipotesi, il regime speciale può applicarsi se, come precedentemente ricordato, la società offre ai partecipanti – ad un **prezzo forfettario** – oltre alle prestazioni connesse all'istruzione e alla formazione linguistica degli stessi, prestazioni acquisite presso altri soggetti passivi, quali il trasferimento verso il Paese di destinazione e/o il soggiorno in tale Paese.

Nella sentenza di cui alla citata causa C-200/04 si dà atto che alcuni Stati membri hanno ritenuto che le prestazioni in esame non sarebbero ricomprese tra quelle rientranti nel regime IVA speciale, osservando:

- da un lato, che, secondo la giurisprudenza comunitaria (Corte di giustizia, 11 febbraio 1999, causa C-237/97), nella **nozione di "viaggio"** di cui alla Direttiva 13 giugno 1990, n. 90/314/CEE, riguardante i viaggi, le vacanze ed i circuiti "tutto compreso", **non sono compresi** gli scambi scolastici della durata approssimativa di sei mesi o di un anno, che hanno come finalità il fatto che lo studente frequenti un istituto scolastico nel Paese ospitante affinché familiarizzi con la sua società e la sua cultura e durante i quali lo studente soggiorna presso una famiglia ospitante, come se fosse un membro della stessa;
- dall'altro, che, in considerazione del **carattere omnicomprensivo della prestazione** resa dalla società che vende la vacanza studio, la **prestazione principale** è costituita dalla possibilità di seguire una formazione linguistica e che tale prestazione non può ritenersi inclusa nelle normali prestazioni di viaggio di cui all'art. 306 della Direttiva n. 2006/112/CE.

I giudici comunitari hanno, tuttavia, affermato che la valutazione operata dalla Corte europea nella sentenza relativa alla causa C-237/97 non aveva per oggetto l'applicazione dell'IVA.

È vero che la Direttiva n. 2006/112/CE non definisce la nozione di "viaggio"; tuttavia, ai fini dell'applicazione del regime speciale, non è necessario individuare previamente gli elementi costitutivi del viaggio, dovendosi ritenere che l'unico criterio idoneo per applicare le disposizioni in materia sia quello basato sulla **natura, accessoria o meno, della prestazione di viaggio**.

Ai fini in esame, non contano, pertanto, né lo scopo del viaggio, né la durata del soggiorno nel Paese di destinazione. Se così non fosse, infatti, tali elementi integrerebbero un **requisito supplementare** rispetto a quelli in precedenza evidenziati, finendo per determinare una distorsione della concorrenza tra gli operatori interessati e per compromettere l'applicazione uniforme della Direttiva IVA.

In tal senso si è espresso anche l'Avvocato generale presso la Corte di giustizia nelle conclusioni presentate il 16 giugno 2005, osservando come il suddetto requisito supplementare, oltre ad essere del tutto estraneo all'art. 306 della Direttiva n. 2006/112/CE, è

anche **incompatibile con gli obiettivi contemplati dal regime speciale**, non essendo agevole conciliare la considerazione delle finalità e della durata del viaggio con l'idea della semplificazione che presiede all'adozione delle disposizioni in materia. Anzi, al contrario, se si considera che gli **obiettivi della semplificazione** trovano la loro ragion d'essere nella natura dell'attività delle agenzie di viaggio, la quale si svolge in più luoghi, e giustificano così l'adozione del regime dell'imposizione fiscale sui margini, siffatti obiettivi nel caso in esame sono propriamente garantiti dalla qualifica della società come soggetto rientrante nel regime speciale.

ENTI NON COMMERCIALI

L'Agenzia illustra un caso di operatività del nuovo “art bonus”

di Guido Martinelli, Marta Saccaro

Con la risoluzione n. 87/E del 15 ottobre scorso l'Agenzia delle Entrate illustra un'ipotesi di applicazione del cosiddetto "art bonus", il meccanismo di agevolazione fiscale introdotto dall'art. 1 del D.L. n. 83/2014. Nello specifico, secondo quanto indicato nella risoluzione, se sono verificate determinate condizioni la disposizione di vantaggio opera **anche quando il finanziatore sostiene direttamente la spesa** per gli interventi di restauro e non si limita a fornire l'erogazione al beneficiario.

Come si ricorderà, la norma è stata posta per agevolare i finanziamenti **vincolati a specifiche finalità**, analiticamente previste. Si tratta, nello specifico, di: interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici, per il sostegno degli istituti e dei luoghi della cultura di appartenenza pubblica e per la realizzazione di nuove strutture, il restauro e il potenziamento di quelle esistenti delle fondazioni lirico-sinfoniche o di enti o istituzioni pubbliche che, senza scopo di lucro, svolgono esclusivamente attività nello spettacolo. L'agevolazione risulta inoltre applicabile anche qualora le erogazioni liberali in denaro effettuate per interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici siano destinate ai soggetti concessionari o affidatari dei beni oggetto di tali interventi.

Per i versamenti effettuati con le finalità sopra ricordate compete un credito d'imposta pari:

- al **65% delle erogazioni liberali effettuate** in ciascuno dei **due periodi d'imposta successivi** a quello in corso al **31 dicembre 2013**;
- al **50% delle erogazioni liberali effettuate** nel **periodo d'imposta successivo** a quello in corso al **31 dicembre 2015**.

È previsto 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**. In ogni caso, il credito di imposta deve 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 risoluzione n. 87/E l'Agenzia delle Entrate affronta il caso di alcune fondazioni bancarie che, in attuazione dei propri scopi statutari, intendono sostenere un **progetto di restauro e di valorizzazione**, sulla base di protocolli d'intesa stipulati con diversi enti territoriali, di un bene pubblico, sottoposto alla tutela della Soprintendenza. La particolarità del quesito sta nel fatto che le fondazioni bancarie non provvederanno ad erogare le somme necessarie per la

realizzazione dell'intervento sul bene ma assumeranno l'obbligazione di dare esecuzione ai progetti di restauro e di valorizzazione del monumento **facendosi carico** – in via esclusiva – **dei relativi oneri finanziari e organizzativi**.

La risoluzione identifica questa attività come una forma di **mecenatismo** che, per le sue caratteristiche, si discosta totalmente dallo scopo lucrativo proprio delle **sponsorizzazioni**. In pratica, secondo le Entrate, si tratta pur sempre di una **liberalità**, anche se le fondazioni non trasferiscono somme di denaro all'ente pubblico territoriale ma provvedono direttamente al pagamento delle fatture per la progettazione e l'esecuzione dei lavori di restauro del bene pubblico. A sostegno della propria tesi l'Agenzia delle Entrate si relaziona al parere reso dal Ministero per i beni e le attività culturali – competente in merito all'ambito oggettivo di applicazione della norma di agevolazione e, per questo motivo, preventivamente interpellato –, secondo il quale l'iniziativa intrapresa dalle fondazioni bancarie costituisce un caso di diretta applicazione dell'art. 121, del D.Lgs. n. 42/2004 (Codice dei beni culturali e del paesaggio), che prevede espressamente che gli enti pubblici territoriali possano stipulare protocolli d'intesa con le fondazioni bancarie che per statuto persegono scopi di utilità sociale nel settore dell'arte, attività e beni culturali *“al fine di coordinare gli interventi di valorizzazione sul patrimonio culturale e, in tale contesto, garantire l'equilibrato impiego delle risorse finanziarie messe a disposizione”*.

Il punto focale sta proprio qui: **l'Agenzia delle Entrate equipara questo tipo di erogazione** – quantificata a monte, sulla base dei protocolli d'intesa tra le fondazioni e l'ente pubblico, come somma determinata – **ad un'erogazione in denaro**.

La norma riconosce infatti solo alle “erogazioni liberali in denaro” la possibilità di attribuire al donante il beneficio qualificato come “art bonus”. In questo caso, **in via eccezionale** (come sottolinea la risoluzione) si può estendere l'operatività della disposizione anche ad una fattispecie nella quale la liberalità è, di fatto, corrisposta “in natura”, attraverso il pagamento delle fatture relative all'intervento di ripristino del bene pubblico.