



Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Persone fisiche, lavoratori autonomi ed enti non commerciali

OGGETTO: Spettacolo teatrale annullato per emergenza epidemiologica - Rinuncia al voucher/rimborso da parte dell'avente diritto - Rilevanza come erogazione liberale - Credito di imposta Art-bonus - Spettanza

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La Fondazione di un teatro di rilevanza nazionale - nella qualità di fondazione lirico-sinfonica *ex* d.lgs. 29 giugno 1996, n. 367 e di ente di diritto privato controllato da soggetti pubblici - fa presente che, nell'ambito dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, l'articolo 88 del d.l. 17 marzo 2020, n. 18 (convertito dalla legge 24 aprile 2020, n. 27) prevede che, a fronte dell'annullamento degli spettacoli teatrali, l'organizzatore dell'evento provvede all'emissione, a favore del soggetto acquirente che presenti un'apposita istanza di rimborso, di un *voucher* di pari importo al titolo di acquisto, da utilizzare entro diciotto mesi dall'emissione.

L'emissione di tale voucher assolve i correlativi obblighi di rimborso e non richiede alcuna forma di accettazione da parte del destinatario.

La Fondazione, nell'ambito delle iniziative di raccolta fondi promosse al fine di

sostenersi in questa gravissima situazione emergenziale, dopo aver attivato la procedura di cui al citato articolo 88, intende offrire la possibilità, a coloro che hanno legittimamente richiesto il *voucher*, di rinunciare allo stesso, destinando volontariamente il corrispondente importo a titolo di erogazione liberale a sostegno della Fondazione per l'attività artistica da realizzare nell'esercizio 2020.

La Fondazione, al ricevimento, da parte dei titolari dei *voucher*, della comunicazione di voler irrevocabilmente esercitare l'opzione di rinuncia, procederà all'emissione in favore dei benefattori di un'attestazione con la quale viene riconosciuta e precisamente individuata l'erogazione liberale ricevuta.

Ciò posto, la Fondazione chiede di sapere se le erogazioni liberali disposte dai titolari dei *voucher*, a seguito della rinuncia all'utilizzo degli stessi, possano beneficiare dell'agevolazione prevista dall'articolo 1, comma 1, del d.l. n. 83 del 2014 (c.d. Art-bonus).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Fondazione ritiene che le erogazioni liberali disposte dai titolari del diritto ai *voucher* di cui al richiamato articolo 88 del d.l. n. 18 del 2020, mediante dichiarazione di rinuncia all'utilizzo degli stessi e di destinazione dell'importo corrispondente in favore della Fondazione, siano sostanzialmente riconducibili alle erogazioni liberali in denaro e che, quindi, ricorrano le condizioni soggettive e oggettive che consentono l'applicazione del Art-bonus.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 1 del decreto legge 31 maggio 2014, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 luglio 2014, n. 106, al comma 1, prevede un credito d'imposta (c.d. Art-bonus), nella misura del 65 per cento delle erogazioni effettuate in

denaro da persone fisiche, enti non commerciali e soggetti titolari di reddito d'impresa per *«interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici, per il sostegno degli istituti e dei luoghi della cultura di appartenenza pubblica, 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 e per la realizzazione di nuove strutture, il restauro e il potenziamento di quelle esistenti di enti o istituzioni pubbliche che, senza scopo di lucro, svolgono esclusivamente attività nello spettacolo».*

Tale credito d'imposta - riconosciuto alle persone fisiche e agli enti non commerciali nei limiti del 15 per cento del reddito imponibile ed ai soggetti titolari di reddito d'impresa nei limiti del 5 per mille dei ricavi annui, ripartito in tre quote annuali di pari importo - è altresì riconosciuto 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.

Come precisato nella circolare n. 24/E del 31 luglio 2014, il credito d'imposta spetta per le erogazioni liberali effettuate in denaro per i seguenti scopi:

- interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici;
- sostegno degli istituti e dei luoghi della cultura di appartenenza pubblica (come definiti dall'articolo 101 del Codice dei beni culturali e del paesaggio di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42), 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;
- realizzazione di nuove strutture, restauro e potenziamento di quelle esistenti di enti o istituzioni pubbliche che, senza scopo di lucro, svolgono esclusivamente attività nello spettacolo;

- realizzazione di interventi di restauro, protezione e manutenzione di beni culturali pubblici qualora vi siano soggetti concessionari o affidatari del bene stesso.

Con riferimento specifico al requisito della "appartenenza pubblica" degli istituti e dei luoghi della cultura, con la risoluzione n. 136/E del 7 novembre 2017, è stato chiarito che lo stesso si considera soddisfatto, oltre che dall'appartenenza allo Stato, alle Regioni e agli altri Enti territoriali, anche al ricorrere di altre caratteristiche del soggetto destinatario delle erogazioni.

A titolo esemplificativo e non esaustivo, ciò accade allorquando ad esempio l'istituto:

- è costituito per iniziativa di soggetti pubblici e mantiene una maggioranza pubblica dei soci e partecipanti;

- è finanziato esclusivamente con risorse pubbliche;

- gestisce un patrimonio culturale di appartenenza pubblica, conferito in uso al soggetto medesimo;

- è 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;

- è sottoposto al controllo analogo di una pubblica amministrazione.

Pertanto, in presenza di una o più caratteristiche, si è ritenuto che gli istituti ed i luoghi della cultura di appartenenza pubblica aventi personalità giuridica di diritto privato - ad esempio, perché costituiti in forma di fondazione - abbiano in realtà natura sostanzialmente pubblicistica e possano perciò ricevere erogazioni liberali, per il sostegno delle loro attività, che beneficano del credito di imposta in esame.

Nella circolare n. 19/E dell'8 luglio 2020 (pagina 393 e seguenti) sono stati forniti precisi chiarimenti in ordine alla modalità di fruizione del credito di imposta in esame, peraltro già contenuti nella circolare n. 13/E del 31 maggio 2019 (pagina 376 e seguenti).

In particolare, è stato chiarito che il credito d'imposta c.d. Art-bonus è ripartito in

tre quote annuali di pari importo. Le persone fisiche fruiscono del credito d'imposta nella dichiarazione dei redditi ed iniziano a godere della prima quota (nella misura di un terzo dell'importo maturato) nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui è stata effettuata l'erogazione liberale. La quota annuale non utilizzata può essere riportata nelle dichiarazioni dei periodi d'imposta successivi senza alcun limite temporale.

Il sostenimento dell'onere deve essere documentato dalla ricevuta del versamento bancario o postale ovvero, in caso di pagamento con carta di credito, carta di debito o carta prepagata, dall'estratto conto della società che gestisce tali carte. Ne deriva, quindi, che il credito d'imposta non spetta per le erogazioni liberali effettuate in contanti.

Inoltre, sempre nel citato documento di prassi, è stato chiarito che nel caso di pagamento con assegno bancario o circolare ovvero nell'ipotesi in cui dalla ricevuta del versamento bancario o postale o dall'estratto conto della società che gestisce la carta di credito, la carta di debito o la carta prepagata non sia possibile individuare il soggetto beneficiario dell'erogazione liberale, il contribuente deve essere in possesso della ricevuta rilasciata dal beneficiario dalla quale risulti la modalità di pagamento utilizzata.

È necessario, infine, che dalla documentazione attestante il versamento sia possibile individuare il carattere di liberalità del pagamento. Pertanto, per i pagamenti effettuati, è necessario che la natura di liberalità del versamento risulti dalla ricevuta del versamento bancario o postale, dall'estratto conto della società che gestisce le carte di credito, di debito o prepagate, ovvero sia indicata dalla ricevuta rilasciata dal beneficiario.

L'articolo 88, comma 1, del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18 (c.d. "Decreto Cura Italia"), convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27, come da ultimo modificato dall'articolo 183, comma 11, del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. "Decreto Rilancio"), in corso di conversione, stabilisce che - a seguito

dell'adozione delle misure di cui all'articolo 2, comma 1, lettere b) e d), del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 8 marzo 2020, ossia la sospensione delle manifestazioni, eventi e spettacoli di qualsiasi natura, ivi inclusi quelli cinematografici e teatrali, svolti in ogni luogo, sia pubblico sia privato - *«in ragione degli effetti derivanti dall'emergenza da Covid-19, a decorrere dalla data di entrata in vigore del medesimo decreto e fino al 30 settembre 2020, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 1463 del codice civile, ricorre la sopravvenuta impossibilità della prestazione dovuta in relazione ai contratti di acquisto di titoli di accesso per spettacoli di qualsiasi natura, ivi inclusi quelli cinematografici e teatrali, e di biglietti di ingresso ai musei e agli altri luoghi della cultura.*

I soggetti acquirenti presentano, entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, o dalla diversa data della comunicazione dell'impossibilità sopravvenuta della prestazione, apposita istanza di rimborso al soggetto organizzatore dell'evento, anche per il tramite dei canali di vendita da quest'ultimo utilizzati, allegando il relativo titolo di acquisto. L'organizzatore dell'evento provvede alla emissione di un voucher di pari importo al titolo di acquisto, da utilizzare entro 18 mesi dall'emissione. L'emissione dei voucher previsti dal presente comma assolve i correlativi obblighi di rimborso e non richiede alcuna forma di accettazione da parte del destinatario».

Tale disposizione prevede che gli acquirenti di un biglietto relativo ad uno spettacolo cinematografico/teatrale, annullato a seguito dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, non hanno diritto alla restituzione materiale della somma pagata per assistere allo spettacolo annullato ma possono presentare, entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del medesimo decreto, ovvero dalla diversa data della comunicazione dell'impossibilità sopravvenuta della prestazione, un'istanza di rimborso al soggetto organizzatore dell'evento, allegando il relativo titolo di acquisto.

A seguito del ricevimento dell'istanza di rimborso, l'organizzatore dell'evento provvede all'emissione, a favore del richiedente, di un *voucher* di pari importo al titolo

di acquisto, da utilizzare entro diciotto mesi dall'emissione. La norma, infine, precisa che l'emissione di tale *voucher* assolve i correlativi obblighi di rimborso e non richiede alcuna forma di accettazione da parte del destinatario.

Il citato articolo 88, quindi, nel disporre che il rimborso in questione non venga erogato in denaro in applicazione dell'articolo 1463 del codice civile, ma per equivalente, ossia attraverso un *voucher* di pari valore spendibile entro diciotto mesi dall'emissione, riconosce indirettamente, in capo al venditore, il diritto a trattenere le somme di denaro già incassate.

Tanto premesso, con riferimento alla fattispecie in esame, al fine di giungere ad una definizione condivisa della questione, è stato necessario acquisire il parere dal competente Ministero per i beni e le attività culturali e per il turismo (MiBACT).

Quest'ultimo Dicastero, nel precisare che sotto il profilo soggettivo la Fondazione istante "*rientra tra le fondazioni lirico-sinfoniche cui, insieme ai teatri di tradizione, a partire dal 1° gennaio 2015 (a seguito delle modifiche apportate alla disciplina dell'Art bonus dalla legge 23 dicembre 2014, n. 190) possono essere destinate le erogazioni liberali ammesse al riconoscimento del credito di imposta Art bonus*", ritiene che "*la rinuncia al voucher nei termini enunciati possa qualificarsi quale erogazione liberale in denaro ammissibile all'agevolazione fiscale in oggetto.*

L'applicabilità dell'Art bonus è, tuttavia, condizionata all'esplicito riconoscimento della causale dell'importo ricevuto (rectius, non rimborsato mediante voucher) a titolo di donazione, circostanza che, ad avviso di questo Ufficio, appare assolta dall'emissione di un'apposita attestazione, nei confronti dei destinatari del voucher che rinuncino allo stesso, che riconosca e individui specificamente, nell'importo e nella causale, l'erogazione liberale disposta in favore della Fondazione".

Tanto premesso, sulla base del citato parere reso dal MiBACT, si rileva che la rinuncia all'ottenimento del *voucher*, che per legge sostituisce il rimborso in denaro del biglietto, da parte dell'acquirente rappresenti, nella sostanza, un'erogazione liberale

valida ai fini del riconoscimento del beneficio dell'Art-bonus se posta in essere secondo le modalità e le prescrizioni sopra riportate nel medesimo parere.

In particolare, al fine di beneficiare del credito di imposta in parola, resta fermo quanto chiarito con la citata circolare n. 19/E dell'8 luglio 2020.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)