

Economic Analysis of Law Review

Le agevolazioni di nuova generazione nella tutela e promozione dell'industria cinematografica: il sistema dei tax credit cinematografici

The tax benefits new generation for protection and promotion of film industry: the film tax credits system¹

Annalisa Pace²
Università di Teramo

SOMMARIO

Un studio attento delle agevolazioni fiscali mostra come la particolare figura dei crediti d'imposta agevolativi (c.d. tax credit) negli ultimi si sia imposta tra gli strumenti di agevolazione grazie ai meccanismi applicativi autonomi e semplificati che ne caratterizzano l'applicazione e non solo. Il settore cinematografico non fa eccezione. D'altro canto, in questo ambito il successo della misura dei crediti d'imposta manifesta un aspetto di singolare specificità rappresentando l'espressione di un'importante inversione di tendenza delle politiche pubbliche di intervento che da mero finanziamento pubblico si stanno trasformando in vero e proprio investimento.

Palavras-chave: Agevolazioni fiscali – Crediti d'imposta – Settore cinematografico.

JEL:

ABSTRACT

A tax benefits close examination shows that the particular form of tax credits has prevailed in recent years thanks to easy and autonomous application mechanism and not only. In the film industry it is the same. Moreover in this sector tax credit use shows a special aspect: it expresses an important change of direction in the public policies that are turning from public funding into a real investment.

Keywords: Tax benefits – Tax credits – Film industry.

R: 16/10/19 **A:** 11/12/19 **P:** 31/12/19

¹ Il saggio prende spunto dalla relazione tenuta il 20 aprile 2018 nel convegno di studi “Conversazioni sulla settimana Arte – Il cinema come espressione della cultura nazionale: misure tributarie e di finanza pubblica per la sua promozione”, svoltosi presso l'Università degli Studi di Teramo, evento finanziato nell'ambito del PRIN 2015, Finanza pubblica e fiscalità per la salvaguardia e la promozione del patrimonio culturale, storico ed artistico, ed è destinato al volume che raccoglierà gli atti del convegno.

² E-mail: apace@unite.it

1. Premessa

Quello delle agevolazioni fiscali è un tema classico che è stato ampiamente studiato e discusso³, tuttavia ha meritato una rinnovata attenzione considerato che negli ultimi anni si è caratterizzato per un netto e deciso cambiamento: si è passati, infatti, dalle classiche misure di agevolazione, quali le riduzioni della base imponibile, le riduzioni di aliquote, le deduzioni dall'imponibile, le vere e proprie esenzioni⁴, a misure di agevolazione innovative caratterizzate da significativi profili di autonomia rispetto ai tributi sui quali pure vanno ad incidere⁵.

Mentre le prime solitamente accedono ad uno specifico tributo dal quale mutuano regole e forme, le agevolazioni, per così dire, “di nuova generazione” si connotano per meccanismi applicativi autonomi e semplificati (spesso quasi automatici) che negli anni ne hanno decretato il successo. Il riferimento è, in particolare, ai crediti di imposta (o misure di tax credit) agevolativi, a cui il legislatore fiscale è ricorso nell'ultimo ventennio con sempre maggiore frequenza, negli ambiti più disparati⁶, e quello della tutela e promozione del settore cinematografico non fa eccezione⁷.

Il cinema quale espressione multiforme (il film è al tempo stesso prodotto commerciale, prodotto culturale ed infine vera e propria opera d'arte⁸) ha sempre beneficiato di importanti interventi pubblici nelle forme più variegate: dalle vere e proprie contribuzioni finanziarie ai più sofisticati strumenti di politica fiscale. Si pensi alle misure di *tax shelter* (che hanno avuto, però, una vita breve) o a quelle di *product placement* (riconosciute per la prima volta dal c.d. Decreto Urbani, D.leg.vo n. 72 del 22 marzo 2004). Anche se le prime ipotesi di credito d'imposta agevolativo risalgono al 1999 (con il tax credit per gli esercenti sale cinematografiche ex art. 20, D.Lgs n. 60/1999), il primo intervento normativo sistematico lo si rinviene nelle disposizioni dell'art. 1

³ Tra coloro che più di altri se ne sono occupati si ricordano: FICHERA, Le agevolazioni fiscali, Padova, 1992; LA ROSA, Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali, Milano, 1968; MOSCHETTI, Il principio della capacità contributiva, Padova, 1973.

⁴ Per una puntuale descrizione si rinvia alla dettagliata elencazione contenuta in ZENNARO – MOSCHETTI, Agevolazioni fiscali, in Dig. Disc. Priv., Sez. Comm., 1987, v. I.

⁵ Sul punto si consenta di rinviare ai miei, Le agevolazioni fiscali e gli schemi di attuazione dei tributi, in Rass. Trib. 2011, p. 1540 e ss., e Le agevolazioni fiscali – Profili procedurali e processuali, Torino, 2012, in particolare p. 65 e ss..

⁶ Per un esame delle misure di tax credit utilizzate nell'ambito della tutela del patrimonio culturale, si consenta di rinviare al mio, Le agevolazioni di nuova generazione nella tutela del patrimonio storico – artistico. Il meccanismo compensativo del c.d. “Art – bonus”, in Istituzioni Diritto ed Economia, Quaderni di Scienze sociali, Napoli, 2018, pp. 71 – 82.

⁷ Più in generale, sulla prevalenza delle misure di tax credit tra le forme di intervento pubblico per il cinema si v. D'URSO – MEDOLAGO ALBANI, I principi che ispirano l'intervento pubblico nel cinema e nell'audiovisivo e la nuova legge, in Il cinema di Stato – Finanziamento pubblico ed economia simbolica nel cinema italiano contemporaneo, a cura di Marco Cucco e Giacomo Manzoli, Bologna, 2017, p. 251, che rilevano la tendenza verso l'aumento delle forme di aiuto indiretto (come appunto il tax credit) rispetto alle forme di aiuti diretti che si sostanziano essenzialmente in erogazioni sia a fondo perduto che con prestiti rimborsabili. Utilizzando una ulteriore qualificazione, quella del sostegno automatico rispetto al sostegno selettivo, le due autrici mettono in evidenza come il successo dei tax credit cinematografici che appartengono alla categoria degli aiuti automatici sia strettamente collegata alla maggiore certezza che essi offrono ai produttori cinematografici nel momento in cui costoro avviano la strategia imprenditoriale di produzione del film.

⁸ Parlano per la precisione di “oggetto spurio”, CUCCO – MANZOLI, Introduzione, nel volume da loro curato, Il cinema di Stato – Finanziamento pubblico ed economia simbolica nel cinema italiano contemporaneo, cit., p. 9; gli autori osservano che: “un film è contemporaneamente un prodotto commerciale, in quanto risultato di investimenti economici che si rivolgono ad un mercato; un prodotto culturale, in quanto capace di riflettere una serie di usi e costumi, visioni del mondo, valori, affetti, passioni e idiosincrasie della società da cui provengono coloro che li hanno realizzati e coloro ai quali sono destinati; infine è un'opera d'arte, in quanto in essa possono essere riconosciuti quegli attributi di particolare pregio, influenza o rarità che attivano la possibile inclusione nel circuito del valore intrinseco, ovvero della tutela, della formazione, del canone e così via”.

commi 325 – 328, L. n. 244 del 2007, che introduce quattro distinte forme di tax credit: per la produzione, per la distribuzione, per la digitalizzazione degli schermi e per le industrie tecniche.

Le ragioni che hanno giustificato l'ampio utilizzo del meccanismo del credito d'imposta agevolativo sono varie: di certo, la circostanza che i crediti d'imposta presuppongono un carico tributario sul quale incidere (diminuendolo od annullandolo) ha l'innegabile vantaggio di far sì che siano fruiti da coloro che contribuiscono attivamente alla spesa pubblica consentendo così di indirizzare il meccanismo agevolativo verso una platea qualificata di contribuenti; sotto il profilo procedurale la semplicità (o meglio l'automaticità, soprattutto in una fase iniziale) delle procedure di riconoscimento e utilizzo ha svolto un ruolo importante nel successo della misura. Nell'ambito in esame, però, il successo dei crediti d'imposta agevolativi manifesta un aspetto di singolare specificità rappresentando l'espressione di un'importante inversione di tendenza delle politiche pubbliche di intervento nel settore cinematografico che da mero finanziamento pubblico si trasformano in vero e proprio investimento.

Il cinema finanziato dallo Stato era sostanzialmente a fondo perduto prima del 2004 (anno di introduzione del c.d. Decreto Urbani) e in parte lo è ancora oggi, ma con l'introduzione dei tax credit, come si vedrà, si è cercato di instaurare un reale dialogo tra il mondo della produzione cinematografica e l'imprenditoria esterna al settore e lo Stato, finalmente, ha iniziato ad investire nel cinema più che a finanziarlo⁹.

2. Le forme di finanziamento nel cinema e nell'audiovisivo: un rapido excursus

Prendendo ispirazione dalle considerazioni di chi conosce molto bene il fenomeno cinema¹⁰, assumeremo quale punto di partenza per questa sintetica rassegna che, come si è già anticipato, mira a dimostrare che l'introduzione di un sistema di agevolazioni automatiche come quelle dei tax credit ha avuto il grande merito di innovare profondamente (e positivamente) il settore, la data del 30 gennaio 1919 in cui viene firmato l'atto costitutivo dell'Unione Cinematografica Italiana (UCI). Si tratta di un consorzio nazionale che ha lo scopo primario di ricostituire una grande impresa cinematografica nazionale visto che, a pochi anni dalla Prima Guerra Mondiale, l'industria cinematografica italiana, prima "fiorente e di successo, si ritrovava sull'orlo di un baratro", così da restituirle la forza necessaria per rivaleggiare ad armi pari con il sistema della cinematografia hollywoodiana. Finanziata da tre importanti istituti creditizi (la Banca commerciale italiana, la Banca italiana di sconto e il Credito industriale delle Venezie), l'UCI ha l'appoggio di importanti sponsor politici che fanno lievitare il capitale iniziale, tuttavia l'assenza di un vero e proprio piano industriale la porta presto al fallimento.

Durante il periodo del fascismo l'intervento pubblico nell'industria cinematografica è chiaramente espressione di una logica propagandista, ma è con la fine del conflitto mondiale, che gli interventi, quasi sempre a fondo perduto, si moltiplicano: a) la L. 16 maggio 1947, n. 379, c.d. Legge degli 80 giorni, che prevede finanziamenti diretti alla produzione cinematografica; b) la L. 29 dicembre 1949, n. 978, c.d. Legge Andreotti, che al pari della precedente prevede un finanziamento diretto; c) la L. del 31 luglio 1956, n. 897, che prosegue nella medesima strada dei finanziamenti diretti; d) la L. 4 novembre 1965, n. 1213, c.d. Legge Corona, che rilancia la Sezione

⁹ Sull'importanza del ruolo svolto dal finanziamento pubblico nel settore cinematografico e sui diversi modelli che operano negli Stati Uniti ed in Europa, si v. FORMUSO, L'opera cinematografica come bene nel mercato, in *Diritto.it*, 2006.

¹⁰ Il riferimento è allo scritto di CUCCO – MANZOLI, Introduzione, cit., p. 19 e ss..

autonoma per il credito cinematografico decuplicandone addirittura le disponibilità (dalle iniziali 372.421,318 lire a 3.412.421,318 lire); e) ancora con il D.L. 14 gennaio 1994, n. 26, convertito con modificazioni dalla L. 1° marzo 1994, n. 153. In questa fase normativa che precede l'entrata in vigore del c.d. decreto Urbani nel 2004, il finanziamento del settore si connota per interventi che quasi sempre sono costituiti da contributi a fondo perduto, la cui erogazione avviene sulla base della valutazione della sola sceneggiatura, elementi questi che agli occhi degli studiosi più attenti non solo hanno determinato il fallimento dei tentativi volti a risolvere i problemi del settore cinematografico, ma addirittura hanno attivamente cooperato "a generarli e/o a consolidarli". Dall'analisi puntuale dei risultati al box office dei 327 film di interesse culturale finanziati dallo Stato tra il 1994 ed il 2002 ¹¹ è emerso che:

- solo il 6% dei film finanziati ha ottenuto al botteghino un risultato almeno pari al finanziamento erogato;
- L'11% dei film finanziati è stato abbandonato prima del termine della produzione o non ha mai trovato uno sbocco distributivo;
- I finanziamenti mai recuperati sono stati pari a 422 milioni di euro, ovvero circa l'85% di quelli erogati.

La normativa richiamata, anche se in più occasioni modificata¹², continua a disciplinare il settore fino agli anni Duemila, anni in cui, però, come è stato acutamente osservato, il quadro istituzionale di riferimento è profondamente mutato: "A monte sono ormai attive da tempo le istituzioni europee; a valle, invece, sono in fermento da alcuni anni le amministrazioni pubbliche locali, in particolare le regioni¹³". Non è questa la sede per un esame delle politiche europee e regionali, ci si limita solo a ricordare che è con il trattato di Maastricht che la cultura si affaccia tra le tematiche di interesse dell'Europa, che nel 1991 viene inaugurato il programma MEDIA¹⁴, e che il settore cinematografico assume un ruolo centrale con la comunicazione sul cinema del 2001, riconfermata negli anni a venire e poi in parte modificata nel 2013¹⁵, che fa applicazione di quel principio dell'"eccezione culturale" che legittima gli aiuti di stato nel settore cinematografico con lo scopo primario di salvaguardare l'identità culturale dei singoli stati membri di cui il cinema è un innegabile

¹¹ Così TOMASI, *Il cinema e la misurazione della performance*, Milano, 2004, p. 37; SQUILLANTE, *Strumenti di politica fiscale e industria cinematografica. Tax credit e Tax shelter*, in *Innovazione e Diritto*, n. 6/2011, p. 49, riporta dati analoghi: "... tra la fine e l'inizio del nuovo millennio, l'erogazione di risorse per i film di autori affermati le opere prime e seconde si aggirava intorno ai 463,1 milioni di euro (399 mln per i lungometraggi di interesse culturale e 64 mln per le opere prime e seconde). Di tali cifre i rientri allo Stato dei finanziamenti concessi erano pari a 90,4 milioni di euro (circa il 19,5% del totale), mentre restava a carico dello Stato (per questi film e nello stesso periodo preso in considerazione) oltre 373 milioni", che commenta in maniera sconsigliata: "Dunque, si tratta quasi di un contributo a fondo perduto, non più sostenibile in questi termini dallo Stato".

¹² La legge n. 1213/1965 ha subito interventi di modifica nel 1971, nel 1975 e nel 1980, mentre sulla L. n. 153/1994 si è intervenuti nel 1996.

¹³ Così CUCCO, *L'industria e le leggi del cinema in Italia (2000- 2015)*, in *Il cinema di Stato*. cit. p. 47 e ss..

¹⁴ E' ancora CUCCO, op.ult. cit., p. 48 e ss., a sottolineare il ruolo svolto dal programma MEDIA: prevedere importanti sostegni economici per la filiera audiovisiva, con esclusione della fase di produzione. L'autore ricorda che il programma non sostiene la produzione perché "l'Unione ha stabilito che siano gli stati a decidere quali film finanziare [...] Compito dell'Unione è quello di svolgere un'azione complementare rispetto a quella dei governi e dunque di intervenire laddove gli stati non operano o dove la loro azione è debole".

¹⁵ Si tratta della Comunicazione 2013/C 332/01, intitolata Comunicazione della Commissione relativa agli aiuti di Stato a favore delle opere cinematografiche e di altre opere audiovisive cui ha poi fatto seguito il Regolamento di esenzione n. 651 del 17 giugno 2014 che all'art. 54 precisa i presupposti per la compatibilità della misura a favore delle opere audiovisive ai sensi e per gli effetti dell'art. 107, par. 3, TFUE.

strumento di espressione¹⁶. L'ambito regionale, dal canto suo, offre iniziative variegata: film commission, leggi quadro per il settore dello spettacolo, film fund, ecc.

Tornando all'esame dei provvedimenti di finanziamento pubblico del settore, il 22 gennaio 2004, data della pubblicazione del decreto legislativo n. 28, meglio conosciuto come Decreto Urbani, il sistema statale di finanziamento del comparto cinema registra un importante cambio di marcia. Come è stato sottolineato "il Decreto Urbani ruota attorno a due concetti chiave: responsabilità e mercato¹⁷". La normativa, che utilizza per l'erogazione dei finanziamenti sia meccanismi selettivi che meccanismi automatici, ha i suoi punti qualificanti: nell'istituzione di una commissione unica di valutazione; nella previsione di un *reference system* (applicato sia al film che alla produzione); nella importante riduzione dell'ammontare massimo del finanziamento; in un meccanismo di quantificazione dei contributi che è legato in maniera automatica agli incassi (c.d. contributo sugli incassi); nella introduzione del c.d. *product placement*. In particolare, grazie al *reference system*, nella valutazione dei film da premiare la prospettiva alla base del finanziamento pubblico cambia radicalmente: "non solo la qualità delle idee, ma anche la loro fattibilità, la possibilità di accedere alle sale e ai festival, e di intercettare l'interesse di operatori privati"; in conclusione, non è più sufficiente essere bravi, produrre un film di alta qualità, il film, in quanto prodotto commerciale, deve essere venduto e avviare un meccanismo di ritorno economico. Il *reference system* rende inoltre il giudizio valutativo maggiormente distaccato, riducendo così quella discrezionalità che negli anni aveva caratterizzato (non sempre positivamente) il giudizio delle commissioni. Questo aspetto, unito alla riduzione della misura dei finanziamenti (che non può più superare il 50% del costo massimo ammissibile), fa del Decreto Urbani un intervento normativo che finalmente guarda al settore cinematografico come ad un importante settore dell'economia di un Paese in cui investire, e non ad un settore semplicemente da sovvenzionare¹⁸.

Questa nuova prospettiva dell'intervento statale nel settore cinematografico trova la sua definitiva consacrazione nella Legge Finanziaria per il 2008. L'art. 1, commi 325 – 341, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244, affida a due tipologie di misure (il credito d'imposta e il tax shelter) la politica di vantaggio fiscale per il settore cinematografico¹⁹. L'intervento normativo si caratterizza per aver elevato le misure di tax credit, nelle due forme del credito esterno ed interno, a strumento primario di intervento; in particolare, attraverso il meccanismo del credito d'imposta esterno,

¹⁶ Sul concetto di "eccezione culturale" nel contesto europeo, sulla sua origine, evoluzione ed applicazione si v. D'URSO – MEDOLAGO ALBANI, I principi che ispirano l'intervento pubblico nel cinema e nell'audiovisivo e la nuova legge, in *Il cinema di Stato*, op. cit., p. 240 e ss..

¹⁷ Così CUCCO, *L'industria e le leggi del cinema in Italia (2000- 2015)*, cit., p. 58.

¹⁸ Ciò, però, non toglie che quegli stessi elementi qualificanti si siano prestati nel tempo a critiche anche rilevanti. Il *reference system*, nel lungo periodo, ha provocato effetti distorsivi (sul punto in maniera concorde si v. Cucco, op. ult. cit. p. 63; ENDRICI, *Il sostegno pubblico all'attività cinematografica*, in *Aedon – Rivista di arti e diritto on line*, n. 1/2006; SQUILLANTE, op. ult. cit., p. 54); la riduzione dei finanziamenti statali che avrebbe dovuto tradursi in una apertura ai finanziamenti privati, ha fallito l'obiettivo; ultimo, ma non da ultimo, il Decreto Urbani ha mostrato in tutta la sua criticità il difficile rapporto Stato – Regioni sul tema: si ricorda che con la sentenza n. 285 del 2005 la Corte costituzionale, chiamata a pronunciarsi sulla legittimità dell'intervento normativo in un giudizio di conflitto di attribuzioni sollevato dalle regioni Emilia – Romagna e Toscana, ha dichiarato la incostituzionalità di ben 15 articoli del decreto "per l'assenza della necessaria consultazione preventiva o, quanto meno, di un'assunzione di intesa con la Conferenza stato-regioni".

¹⁹ Le due forme di credito d'imposta (sia interno che esterno) inizialmente introdotte con riferimento alle annualità 2008, 2009 e 2010, sono state prorogate fino al 2013; diversamente, le misure di tax shelter, dopo l'iniziale scadenza del 2010, sebbene avessero condiviso con i tax credit la proroga fino al 2013 (cfr. art. 2, co. 4, D.L. 29 dicembre 2010, n. 225, convertito con modificazioni dalla L. 26 febbraio 2011, n. 10), sono state espressamente abrogate dall'art. 24, co. 1, della L. 12 novembre 2011, n. 183, a decorrere dal 1° gennaio 2012.

rivolto, cioè, a soggetti estranei “alla filiera”²⁰, il legislatore cerca di porre rimedio al gap che il Decreto Urbani aveva fatto emergere, incentivando il privato ad investire nel cinema²¹.

Su questa linea di intervento il legislatore continua a muoversi²² fino a quando con la Legge n. 220 del 2016 (c.d. Legge Franceschini) interviene per la prima volta a disciplinare l'intero sistema dell'audiovisivo. Mentre il cinema è una species, l'audiovisivo è propriamente il genus, dove per audiovisivo deve intendersi ogni produzione di immagini in movimento destinata, non necessariamente in maniera prioritaria, alla sala cinematografica²³. La citata normativa, vera legge di sistema che per la prima volta regola compiutamente l'intero settore²⁴, conferma la bontà della scelta dell'istituto dei tax credit che vengono consolidati e potenziati.

3. I crediti di imposta agevolativi: struttura e meccanismi applicativi

L'espressione credito d'imposta è polisensa, in grado, com'è di comprendere figure variegate. Nell'uso che ne fa il legislatore, tutte hanno in comune la posizione creditoria di cui è titolare il contribuente che, quindi, a dispetto della sua istituzionale posizione di debitore, vanta un credito nei confronti dell'ente impositore²⁵.

²⁰ Per “filiera cinematografica” si intende l'insieme di attività che dallo sviluppo del prodotto filmico portano alla sua commercializzazione al pubblico non solo nelle sale cinematografiche; le fasi in cui si articola sono essenzialmente tre: la fase della produzione, che riunisce tutti gli elementi che concorrono alla realizzazione di un film (c.d. master); 2) la fase della distribuzione, che consiste nella duplicazione del master in più copie che saranno destinate ai canali di sfruttamento commerciale; 3) la fase dell'esercizio che si sostanzia di una serie di proiezioni al pubblico.

²¹ La riduzione della misura massima dei finanziamenti, sancita dal Decreto Urbani, che avrebbe dovuto stimolare i finanziamenti privati, come si è ricordato più sopra, cfr. la nota n. 16, non aveva raggiunto l'obiettivo proprio perché lo stesso intervento normativo non aveva introdotto misure di alcun genere per invogliare i privati ad investire nell'industria cinematografica.

²² L'art. 8, co. 2, del D.L. 8 agosto 2013, n. 91, convertito con modificazioni dalla L. 7 ottobre 2013, n. 112, estende ai produttori cinematografici indipendenti di opere audiovisive i crediti d'imposta per le attività cinematografiche.

²³ La prima definizione di opera audiovisiva nella normativa italiana si trova proprio nell'art. 2, co. 1, lett. a) della L. n. 220/2016, che testualmente recita: “la registrazione di immagini in movimento, anche se non accompagnate da suoni, realizzata su qualsiasi supporto e mediante qualsiasi tecnica, anche di animazione, con contenuto narrativo, documentaristico o videoludico, purché opera dell'ingegno e tutelata dalla normativa vigente in materia di diritto d'autore e destinata al pubblico dal titolare dei diritti di utilizzazione”. Sulla genesi del concetto si veda la puntuale ricostruzione di D'URSO – MEDOLAGO ALBANI, I principi che ispirano l'intervento pubblico nel cinema e nell'audiovisivo e la nuova legge, cit., p. 247.

²⁴ Sottolineano l'importanza dell'intervento D'URSO – MEDOLAGO ALBANI, I principi che ispirano l'intervento pubblico nel cinema, cit. p. 237 e ss., che osservano come la legge Franceschini sia stata l'occasione, attesa da tempo (fin dal 1949), per un intervento che mettesse ordine e coordinasse le numerose normative pregresse “ridefinendole alla luce di una riflessione condotta dalle istituzioni competenti in un processo di intenso confronto e dialogo con i rappresentanti dell'industria e delle professioni tecniche e artistiche, nel tentativo di adeguare il sistema agli scenari socio economici, tecnologici e culturali in continuo mutamento in cui si inserisce questo settore”.

²⁵ Solo nella formulazione originaria dell'art. 56 del D.P.R. n. 602/1973, entrata in vigore nel 1° gennaio 1974 e rimasta vigente fino al 30 giugno 1999, l'espressione credito d'imposta è stata utilizzata per indicare un credito dello Stato e dell'ente locale: “I privilegi stabiliti dagli articoli 2752 e 2771 del codice civile per i crediti d'imposta si intendono riferiti alle imposte iscritte nei ruoli principali, suppletivi, speciali o straordinari posti in riscossione nell'anno in cui si procede all'esecuzione e nell'anno precedente fermo restando, quando si procede per imposte dovute per periodi anteriori, il limite fissato dall'art. 2771, terzo comma, dello stesso codice.”. Di solito per indicare la classica posizione creditoria dell'ente impositore il legislatore si affida

I crediti d'imposta oggetto di esame in questa sede (i crediti d'imposta c.d. agevolativi) sono quelli che presentano i caratteri dell'ausilio finanziario pubblico e che, pertanto, rientrano a pieno titolo nell'ampia categoria delle agevolazioni fiscali²⁶; essi vengono riconosciuti al contribuente a fronte di un comportamento o, più in generale, di un *quid* che lo stesso ha posto in essere e/o ha prodotto e che l'ente impositore, dal canto suo, intende promuovere ritenendolo meritevole di un "premio"; il premio è costituito, per l'appunto, dal credito d'imposta. I crediti d'imposta agevolativi, soprattutto nella fase iniziale della loro introduzione, si caratterizzavano per l'automaticità del riconoscimento, ciò che ha consentito di superare i ritardi e le lungaggini burocratiche che, specie in passato, affliggevano l'azione dell'Amministrazione finanziaria²⁷. Il grande successo che nella pratica l'istituto ha ricevuto e il timore di abusi nel suo utilizzo hanno indotto, però, il legislatore ad introdurre azioni di monitoraggio e procedure di riconoscimento che spesso vedono l'Amministrazione finanziaria intervenire già in una fase propedeutica al suo utilizzo e non solo a posteriori per valutare la corretta fruizione²⁸.

I crediti d'imposta agevolativi vanno inseriti in dichiarazione e di regola sono utilizzati in compensazione anche ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997. Solitamente non sono rimborsabili, non sono imponibili ai fini delle imposte sui redditi; non rilevano ai fini del c.d. pro rata generale e non concorrono alla formazione del valore netto della produzione ai fini Irap.

Per quanto riguarda il meccanismo compensatorio, che è di certo l'aspetto che maggiormente ha determinato il successo della misura, si rammenta che prima della emanazione dell'art. 8 della L. n. 212/2000 (c.d. Statuto del contribuente) si escludeva che la compensazione potesse rappresentare un generale mezzo di pagamento delle imposte²⁹. D'altro canto, anche prima

alla più generica espressione di "credito". Sul punto si v. INGROSSO, *Credito d'imposta*, in Enc. Giur., X, Roma 1988, p. 1, che esamina con puntualità l'uso legislativo dell'espressione "credito d'imposta".

²⁶ Sui crediti d'imposta agevolativi si consenta di rinviare al mio *Le agevolazioni fiscali – Profili processuali e procedurali*, cit., p.11 e ss..

²⁷ Il riferimento è ai crediti d'imposta agevolativi di fine anni '80 e dei primi degli anni '90; tra gli altri si ricordano: i crediti d'imposta a favore delle imprese che assumevano detenuti ex D.I. 25 febbraio 2002, n. 87; i crediti d'imposta per l'occupazione ex art. 7, L. n. 388/2000 e per gli investimenti nelle aree svantaggiate ex art. 8, L. n. 388/2000 che nella loro formulazione originaria non richiedevano domande o comunicazioni di sorta, ma erano del tutto automatici e potevano essere utilizzati solo ed esclusivamente in compensazione con gli importi a debito di qualunque sezione del Mod. F24. Solo con la finanziaria del 2003 si inserì l'obbligo di inoltrare di un'istanza in via telematica al Centro Operativo di Pescara.

²⁸ Si rammenta, innanzi tutto, l'art. 62 della Legge finanziaria per il 2003 intervenuto a disciplinare le procedure di monitoraggio dei crediti d'imposta ex artt. 7 e 8 della L. n. 388/2000 con effetto retroattivo, ciò che ha innescato una complicata vicenda giurisdizionale che portò i giudici di merito a censurare la norma per contrasto con lo Statuto. E, sempre con un provvedimento di fine anno, il legislatore è intervenuto ad introdurre una procedura speciale per il recupero dei crediti d'imposta indebitamente fruiti prevedendo uno specifico atto: l'avviso di recupero dei crediti d'imposta indebitamente fruiti che ha proprie regole ed una propria tempistica (commi 420 e ss., L. 30 dicembre 2004, n. 311 e art. 27, co. 16 e ss., D.L. n. 185/2008, convertito con L. n. 2/2009). Sul punto si consenta di rinviare al mio: *Le agevolazioni fiscali*, cit., pp.16 e ss. e 119 e ss..

²⁹ Sul punto si rinvia all'ampia e compiuta rassegna operata da MESSINA, *La compensazione nel diritto tributario*, Milano, 2006, p. 1 e ss., che ricorda anche le aperture dell'Avvocatura di Stato e di certa giurisprudenza sull'ammissibilità dell'istituto, concludendo che, in verità, proprio la mancanza di un vero e proprio divieto normativo poteva indurre, anche prima della modifica statutaria, a ritenere l'ammissibilità dell'istituto in ambito tributario. GIRELLI, *La compensazione tributaria*, Milano, 2010, p. 197 e ss., ricorda come prima della introduzione della norma statutaria, la preoccupazione primaria del legislatore fosse quella di arrecare un pregiudizio "alla continuità del gettito". L'autore, inoltre, sottolinea che la previsione statutaria non può essere considerata come un mero ampliamento dell'istituto già disciplinato nell'art. 17 del D.leg.vo n. 241/1997, osservando che ci sarebbe "una parziale diversità della materia oggetto di disciplina da parte delle due norme", e definisce la compensazione ex art. 17 del D.legs. n. 241/1997 fiscale mentre quella disciplinata dallo Statuto tributaria; solo la prima, infatti, riguarda anche i contributi previdenziali ed assistenziali mentre la seconda solo i debiti tributari. In margine, non può, però, farsi a meno di osservare che sulla natura tributaria dei contributi previdenziali ed assistenziali ci sono studi approfonditi, si v., ad esempio, PURI, *Destinazione*

della importante modifica apportata dallo Statuto, il legislatore aveva già disciplinato in maniera espressa alcune ipotesi di compensazione. In particolare, e per quanto di rilievo in questa sede, vanno rammentati sia l'art. 11, co. 3 del Testo Unico II.RR., che, nel caso in cui l'ammontare dei crediti d'imposta è superiore a quello dell'imposta netta, consente, a scelta del contribuente, "di computare l'eccedenza in diminuzione dell'imposta relativa al periodo d'imposta successivo o di chiederne il rimborso in sede di dichiarazione dei redditi", che l'art. 17 del D. leg.vo n. 241/1997. Quest'ultima disposizione consente la compensazione tra debiti e crediti in sede di versamenti unitari, estendendo anche ai soggetti non titolari di partita Iva la facoltà che in precedenza era riconosciuta solo nell'ambito dello stesso tributo o di tributi omogenei. Va rammentato che l'introduzione della disciplina si giustifica con la crescente esigenza di semplificazione a cui il conto fiscale non era riuscito a rispondere compiutamente ³⁰.

Il meccanismo compensativo che è utilizzato dai titolari di un credito d'imposta agevolativo ha il suo punto di emersione nella dichiarazione annuale. Il credito d'imposta agevolativo transita, infatti, nella dichiarazione divenendone così parte³¹. Per le persone fisiche, i crediti d'imposta che hanno natura agevolativa vanno, di regola, indicati nel quadro CR (o nel quadro RU, se sono titolari di reddito d'impresa, o di lavoro autonomo) e concorrono nella determinazione dell'imposta da versare, sempre che non si intenda (o non si debba) utilizzare la compensazione con il Mod. F24. Analogamente per i soggetti IRES il quadro di riferimento è il quadro RU. Essi, inoltre, salvo espresse deroghe, non danno diritto a rimborso, anche se non vengono completamente utilizzati.

4. Il sistema dei crediti d'imposta nel settore cinematografico

Il sistema del tax credit, come si è già ricordato, entra prepotentemente nel settore dell'industria cinematografica con la Legge finanziaria per il 2008 che ne prevede due forme in relazione ai soggetti che ne possono fruire: un tax credit esterno ed un tax credit interno.

▪ **Tax credit esterno:** rivolto ai soggetti esterni alla filiera del settore cinematografico ed audiovisivo, si sostanzia nella misura del 40%, e fino all'importo massimo di un milione di euro per ciascun periodo di imposta, dell'apporto in danaro effettuato per la produzione di opere cinematografiche che siano riconosciute di nazionalità italiana ai sensi e per gli effetti del Decreto Urbani. Per la concessione del credito d'imposta, si stabilisce che le imprese di produzione cinematografica destinatarie di tali apporti, devono utilizzare l'80% di queste risorse nel territorio nazionale, impegnando mano d'opera e servizi italiani e privilegiando la formazione e l'apprendistato in tutti i settori tecnici di produzione. L'introduzione di una simile misura esprime chiaramente la volontà legislativa di agevolare l'ingresso di grandi imprese nel settore dell'industria cinematografica in modo da ridurre l'apporto di denaro pubblico e incentivare la competitività nei mercati internazionali.

previdenziale e prelievo tributario (dalla parafiscalità alla fiscalizzazione del sistema previdenziale) – Milano, 2005, che la sostengono e lo stesso panorama normativo internazionale ci consegna un quadro molto chiaro circa la loro natura tributaria. In Italia, probabilmente, la non perfetta coincidenza tra le discipline è frutto più di un retaggio culturale che non di una effettiva consapevolezza circa la natura non tributaria dei citati contributi. In senso analogo si v. anche Cass. 25 maggio 2011, n. 20845.

³⁰ In tal senso si v. MESSINA, La compensazione nel diritto tributario, cit., p. 40 e ss..

³¹ Questo aspetto non solo formale, corrobora la convinzione della natura tributaria di questi crediti d'imposta. Contra BASILAVECCHIA, Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario), in Enc. Dir., Agg., vo. V, Milano, 2001, pp. 48 e ss., secondo cui, invece, l'inserimento in dichiarazione è un elemento meramente estrinseco e la ragione del suo utilizzo va ravvisata semmai nel risparmio di tempo che si ha in termini di attività amministrativa.

▪ **Tax credit interno:** è rivolto ai soggetti che operano nella produzione cinematografica, nella distribuzione cinematografica, nella digitalizzazione delle opere filmiche e alle imprese tecniche. Per le imprese di produzione cinematografica il credito d'imposta è pari al 15% del costo complessivo di produzione delle opere cinematografiche che siano riconosciute di nazionalità italiana e comunque nel limite massimo di 3,5 milioni di euro. La normativa richiede che le spese, per ciascuna produzione, e per un ammontare non inferiore all'80% del credito stesso, debbano essere sostenute in Italia. Per le imprese di distribuzione il credito di imposta assume importi e modalità distinte: a) è pari al 15% delle spese sostenute complessivamente per la distribuzione nazionale di opere italiane riconosciute di interesse culturale, nei limiti di 1,5 milioni di euro per ciascun periodo di imposta; b) è pari al 10% delle spese sostenute per la distribuzione nazionale di opere italiane, espressione di lingua originale italiana, nel limite massimo di 2 milioni di euro per ciascun periodo d'imposta; c) è pari al 20% dell'apporto in danaro mediante i contratti di cui all'art. 2549 e 2554 c.c., per la produzione di opere filmiche di nazionalità italiana riconosciute di interesse culturale ai sensi del Decreto Urbani, nel limite massimo annuo di 1 milione di euro per ciascun periodo di imposta. Per le imprese di esercizio cinematografico che sostengono spese per l'introduzione e l'acquisizione di impianti ed apparecchiature destinate alla proiezione digitale il credito d'imposta è pari al 30% delle spese complessivamente sostenute con un limite annuo massimo di 500.000 euro³². Le stesse possono usufruire anche di un credito d'imposta per la produzione di film italiani che siano di rilevante interesse culturale nella misura del 20% dell'apporto in danaro versato a fronte di contratti di associazione in partecipazione agli utili e di cointeressenza stipulati con il produttore per la realizzazione del film. Infine, per le imprese nazionali di produzione esecutiva e post produzione (c.d. imprese tecniche) nel caso di realizzazione nel territorio italiano, con manodopera italiana, su commissione di produzioni estere, di film o parti di film stranieri ovvero non riconosciuti di nazionalità italiana, il credito d'imposta è pari al 25% del costo di produzione della singola opera e comunque entro il limite massimo, per ciascuna opera, di 5 milioni euro³³.

³² In verità a causa di problemi di compatibilità europea, la soglia massima di godimento del beneficio è stata effettivamente quella di 200.000 euro del *de minimis*, cfr. Nota n. 114 del 19 gennaio 2011 del MIBACT.

³³ COMMITTERI – LA TORRE, Agevolazioni fiscali per il cinema. Studio in materia di credito d'imposta per l'industria cinematografica italiana, in I Quaderni dell'ANICA, n. 2, www.anica.it, p. 21, riassuntivamente osservano che mentre: “Per il produttore il beneficio è commisurato al costo complessivo di produzione del film; per gli investitori esterni, le società di distribuzione e di esercizio il beneficio è parametrato all'apporto in danaro versato a fronte di contratti di associazione in partecipazione agli utili e di cointeressenza stipulati con il produttore per la realizzazione del film. Per le industrie tecniche il credito è commisurato alle spese sostenute per la produzione sul territorio italiano del film o parti del film effettuata su incarico di imprese straniere.”. Per quanto riguarda i limiti all'utilizzo del beneficio: “E' previsto, in primo luogo, un vincolo di territorializzazione della spesa in Italia che il produttore deve rispettare; tale limite è pari all'80% del credito d'imposta che il produttore vanta direttamente e all'80% degli apporti che gli sono messi a disposizione da investitori esterni (inclusi i distributori e gli esercenti che dovessero investire nelle produzioni). Per le industrie tecniche il limite non è applicabile in quanto il credito d'imposta è già di per sé commisurato al 100% della spesa sostenuta sul territorio italiano. Anche in questo caso dovrà essere consentito al produttore di spendere il 20% del budget in altro paese estero. Con riferimento agli apporti di altri soggetti è previsto che la quota di capitale derivante al produttore dagli investimenti effettuati da imprese non cinematografiche, di distributori ed esercenti dovrà, in ogni caso, risultare minoritario; la complessiva partecipazione agli utili degli associati, inoltre, non potrà superare per ogni singolo film, la soglia del 70% degli utili dallo sfruttamento dell'opera. In definitiva, l'ottenimento del beneficio fiscale è soggetto al rispetto di tre condizioni: 1) la sussistenza dei requisiti di territorialità, secondo cui occorre che l'impresa di produzione investa nel territorio nazionale una quota (80%) delle risorse «aggiuntive»: apporto in danaro ricevuto da terzi ovvero credito d'imposta automaticamente spettante al produttore; 2) la circostanza che gli apporti in danaro ricevuti dal produttore, sia da soggetti esterni che interni, non devono, in ogni caso, superare complessivamente il limite del 49% del costo di produzione dell'opera; 3) la partecipazione complessiva di tutti gli associati (sia interni che esterni) ai risultati del film non superi il 70% degli utili.”.

Gli ausili fiscali appena descritti vengono abrogati e sostituiti integralmente con l'entrata in vigore della prima legge di sistema: la L. n. 220 del 16 novembre 2016 "Disciplina del cinema e dell'audiovisivo", pubblicata nella G.U. n. 277 del 26 novembre 2016³⁴. La normativa che, come è stato subito segnalato dagli esperti del settore, rappresenta una vera e propria "rivoluzione copernicana", ha provveduto, per quanto qui di interesse, a ridefinire *funditus* i meccanismi di sostegno al settore mantenendo nel contempo alle misure di tax credit un ruolo centrale³⁵. La c.d. Legge Franceschini dedica un'intera sezione (la seconda, articoli da 15 a 22), nell'ambito del Capo II, agli incentivi fiscali che si sostanziano in varie forme di credito d'imposta: l'art. 15, Credito d'imposta per le imprese di produzione; l'art. 16 Credito d'imposta per le imprese di distribuzione; l'art. 17, Credito d'imposta per le imprese dell'esercizio cinematografico, per le industrie tecniche e di post – produzione; l'art. 18 Credito d'imposta per il potenziamento dell'offerta cinematografica; l'art.19, Credito d'imposta per l'attrazione in Italia di investimenti cinematografici e audiovisivi; l'art. 20, Credito d'imposta per le imprese non appartenenti al settore cinematografico e audiovisivo; l'art. 21, Disposizioni comuni in materia di crediti d'imposta; e, infine, l'art. 22, Agevolazioni fiscali e finanziarie, che disciplina alcune forme di riduzione delle imposte nell'ambito delle operazioni di sfruttamento economico dei film.

Il quadro che la normativa consegna agli operatori conferma i punti salienti del sistema dei tax credit agevolativi nelle forme già note dei tax credit c.d. esterni ed interni.

D'altro canto, mentre il sistema normativo previgente nella quantificazione del credito d'imposta si limitava ad indicare la forbice all'interno della quale la misura avrebbe poi dovuto essere modulata dai provvedimenti di natura regolamentare, la legge Franceschini in molti casi predetermina le ipotesi in cui per le misure di agevolazione devono trovare applicazione le aliquote differenziate in modo da assicurare, nei casi dalla stessa individuati, una maggiore efficacia della misura³⁶; così, ad esempio, nel tax credit riconosciuto alle imprese di produzione (art. 15) si precisa che la misura massima del 30% deve essere sempre riservata alla produzione di opere cinematografiche, mentre per la produzione di opere audiovisive la misura massima viene riconosciuta solo ove ricorrono determinati presupposti; analogamente nel tax credit riconosciuto alle imprese di distribuzione (art. 16) è previsto che la misura maggiorata del 40% sia riservata ai soli distributori indipendenti.

I crediti d'imposta, come di rito, non concorrono alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'imposta regionale sulle attività

³⁴ Nel comunicato stampa che ne ha annunciato il varo si legge che: "il nuovo impianto è mutuato dal sistema francese che, sin dagli anni Ottanta, rappresenta uno tra gli esempi più virtuosi in materia di promozione di opere europee e nazionali". Per una sintetica illustrazione del modello francese si v. ZAMBARDINO, L'evoluzione del sostegno pubblico alle imprese cinematografiche. Il modello francese diventa realtà?, in Tafters Journal, 2008. Si v. altresì HEMELS – GOTO, Tax Incentives for the creative industries, Singapore, 2017, p. 148, che offrono un quadro internazionale degli incentivi cinematografici: oltre al sistema francese e, più in generale, al sistema degli incentivi in Europa, vengono esaminati i meccanismi incentivanti per il settore cinematografico negli Stati Uniti, in Australia e in Canada.

³⁵ Per dovere di completezza, si precisa che il sistema di finanziamento e fiscalità delineato dalla nuova normativa si articola oltre che nelle misure di tax credit (che saranno oggetto di esame puntuale nel testo), in contributi automatici (erogati a ciascuna impresa sulla base di parametri oggettivi), in contributi c.d. selettivi (erogati per la scrittura, lo sviluppo, la produzione e la distribuzione nazionale ed internazionale di opere cinematografiche e audiovisive, destinati in particolar modo alle opere cinematografiche prime e seconde ovvero alle opere realizzate da giovani autori ovvero ai film difficili realizzati con modeste risorse finanziarie ovvero alle opere di particolare qualità artistica, nonché alle opere che siano sostenute e su cui convergono contributi di più aziende) e in contributi per la promozione (erogati per il finanziamento di iniziative e manifestazioni finalizzate a favorire lo sviluppo della cultura cinematografica e audiovisiva in Italia).

³⁶ Sul punto CASINI, "Il nastro dei sogni" ? Il diritto (pubblico) del cinema e dell'audiovisivo, in AEDON – Rivista di arti e diritto on line, n. 3/2017.

produttive, non rilevano ai fini del rapporto di cui agli artt. 96, per la deducibilità degli interessi passivi, e 109, co. 5, per la deducibilità degli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, del TUIR, e sono utilizzabili esclusivamente in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D. Leg.vo n. 241 del 1997. La novità di rilievo è rappresentata dalla possibilità, disciplinata per la prima volta in maniera espressa ed elevata a sistema, di cedere il credito d'imposta agli istituti bancari ed assicurativi o anche all'Istituto del Credito Sportivo (art. 21). La finalità della previsione è, di certo, quella di evitare che il meccanismo diventi di esclusivo appannaggio delle grandi imprese a scapito delle piccole imprese che potrebbero non avere la capienza necessaria per utilizzare il credito d'imposta che pure è stato loro riconosciuto, ma va rilevato anche un altro interessante aspetto: consentire la monetizzazione della misura, in modo che le imprese possano procurarsi liquidità immediata da investire nella realizzazione dell'opera filmica³⁷. Questo elemento di importante novità nella disciplina applicativa dei tax credit cinematografici corrobora l'affermazione iniziale che nell'ampio utilizzo dello strumento dei crediti d'imposta agevolativi trova conferma l'inversione di tendenza delle politiche pubbliche di intervento nel settore cinematografico che, da mero finanziamento pubblico, si trasformano in vero e proprio investimento³⁸.

a. I decreti attuativi del 15 marzo 2018.

La concreta attuazione della Legge Franceschini è stata affidata ad un numero elevatissimo di norme regolamentari che a settembre 2017 risultavano nella gran parte già operative³⁹. Unica eccezione i due decreti applicativi dei crediti d'imposta che sono stati pubblicati con estremo ritardo rispetto alla previsione iniziale: si intende fare riferimento ai due decreti interministeriali, entrambi del 15 marzo 2018, pubblicati sulla G.U. del 25 maggio successivo. Il primo reca le norme applicative del credito d'imposta per le imprese di produzione cinematografica ed audiovisiva ex art. 15 della L. n. 220/2016, e viene comunemente denominato "D.M. tax credit produzione italiana", il secondo reca le disposizioni applicative dei crediti d'imposta di cui agli artt. 16, 17, co. 1, 18, 19 e 20 della medesima L. n. 220/2016 e viene denominato "D.M. altri tax credit".

Dopo aver puntualmente definito i soggetti ammessi a fruire del beneficio, l'oggetto, i requisiti, il costo complessivo e quello eleggibile, i decreti recano la disciplina delle procedure di riconoscimento dei crediti d'imposta. Come già avveniva nel sistema previgente il procedimento si articola solitamente in una fase preventiva ed in una definitiva che vedono i soggetti interessati rivolgersi alla Direzione Generale Cinema che è il soggetto titolato alla "concessione" della misura ed il cui riconoscimento (anche se provvisorio) è *conditio sine qua non* per il loro utilizzo.

³⁷ In passato la possibilità di cedere il credito d'imposta aveva riguardato poche ipotesi specifiche: il credito d'imposta per la rottamazione e l'acquisto di autovetture (art. 1, D.L. 10 febbraio 2009, n. 5), il credito d'imposta per l'acquisto di veicoli a trazione elettrica, alimentati a GPL, ecc. (Art. 1, co. 2, D.L. n. 324 del 1997, e successivi interventi normativi) e il credito d'imposta per l'acquisto di autoambulanze e mezzi antincendio da parte di associazioni di volontariato ed ONLUS (art. 20, D.L. n. 269 del 2003); tutte queste fattispecie avevano in comune di sostanzarsi in uno sconto sul prezzo di acquisto, mentre il credito d'imposta era lo strumento messo a disposizione del venditore per recuperare la parte del prezzo non incassata. La possibilità di utilizzare la cessione del credito di cui all'art. 1260 c.c. trovava la sua *ratio*, come emerge dalla lettura di taluni documenti di prassi della A.F. (Ris. n. 15 del 5 marzo 2010 e consulenza giuridica del 26 maggio 2015), nel fatto che in questi casi il credito d'imposta rappresentava un vero e proprio diritto di credito di cui le imprese erano titolari nei confronti dell'Erario: esso, in definitiva, non aveva natura agevolativa, ma assumeva tale forma solo per scopi procedurali.

³⁸ La conferma di una tale affermazione la si rinviene nella esclusione del tax credit esterno dalla possibilità di essere ceduto, cfr. art. 26, co. 5, del D.L. altri tax credit.

³⁹ Con un comunicato stampa del 4 settembre 2017 il Ministro Franceschini rendeva noto che: "si è sostanzialmente completata la fase attuativa della normativa con l'emanazione di 20 decreti sui numerosi aspetti del provvedimento, dalla modalità di gestione del fondo cinema e audiovisivo alla disciplina dei crediti d'imposta, che necessitano del parere, della concentrazione o dell'intesa con altre amministrazioni".

Il decreto attuativo dell'art. 15 della L. n. 220/2016 ripropone, inoltre, l'interessante misura dell'obbligo di reinvestimento del credito che era stata introdotta a suo tempo dal D.M. 5 febbraio 2015.

Sotto il profilo dei controlli, considerato che i crediti d'imposta vanno indicati nella dichiarazione dei redditi e che il loro utilizzo coinvolge le procedure telematiche gestite dall'Agenzia delle Entrate, che deve anche effettuare i controlli sulla congruità tra i crediti concessi e quelli utilizzati, è previsto che la Direzione Generale Cinema comunichi alla stessa Agenzia, entro il giorno 5 di ciascun mese, i dati dei soggetti ai quali nel mese precedente è stato riconosciuto il credito d'imposta, con i relativi importi, nonché le eventuali variazioni, revoche e cessioni intervenute o accettate in detto mese.

Tuttavia, l'art. 23 del D.I. "Tax credit produzione italiana" e l'art. 32 del D.I. altri tax credit entrambi intitolati "Monitoraggio e sanzioni", attribuiscono alla Direzione Generale Cinema il compito di "provvedere al recupero del relativo importo, maggiorato di interessi e sanzioni secondo legge" e aggiungono che "Per quanto non espressamente disciplinato dal presente decreto, si applicano le disposizioni in materia di liquidazione, accertamento, riscossione e contenzioso previste per le imposte sui redditi."

Innanzitutto non può farsi a meno di segnalare che per il recupero dei crediti d'imposta agevolativi che siano stati illegittimamente fruiti si rinviengono nel sistema normativo disposizioni specifiche (su cui v. infra) per cui il rinvio alle disposizioni in materia di imposte dirette appare un notevole passo indietro.

Ciò che, però, suscita maggiore perplessità è che dalla lettura della disposizione regolamentare sembra emergere che il potere di avviare le procedure ed emanare gli atti di recupero in applicazione delle disposizioni delle imposte dirette richiamate, spetti comunque alla Direzione generale Cinema che andrebbe così a sostituirsi all'organo amministrativo a ciò ragionevolmente deputato che è l'Agenzia delle Entrate.

In verità, sul tema del recupero dei crediti d'imposta la normativa offre un susseguirsi di disposizioni e rinvii non sempre lineare. Inizialmente, con il Decreto Leg.vo n. 123/1998 (emanato in attuazione delle deleghe contenute nella Legge 15 marzo 1997, n. 59, c.d. Legge Bassanini) che recava la disciplina generale degli incentivi per le imprese (ivi inclusi i crediti d'imposta), si dispose che al recupero delle misure indebitamente fruita doveva provvedersi tramite iscrizione a ruolo ai sensi dell'art. 67, co.2, del DPR n. 43/1988 da parte delle Amministrazioni competenti. A seguito della abrogazione della citata disposizione ad opera del D. Leg.vo n. 112/1999, è necessario attendere qualche anno prima che l'Amministrazione finanziaria ponga la sua attenzione ai contribuenti che hanno utilizzato crediti d'imposta in compensazione dei versamenti dovuti⁴⁰ ed è solo a partire dal gennaio 2005 che il legislatore interviene introducendo una specifica procedura, con termini e modi suoi propri, che recepisce la prassi applicativa già in uso presso l'Amministrazione finanziaria e norma un apposito provvedimento (l'avviso di recupero dei crediti

⁴⁰ Dapprima con la circolare n. 72 del 14 agosto 2002 e poi con la circolare 8 luglio 2003, l'Agenzia delle Entrate ha avviato "una significativa attività di controllo in ordine al corretto utilizzo dei crediti d'imposta" dettando, in particolare, con il secondo dei due provvedimenti di prassi specifiche modalità che gli uffici avrebbero dovuto seguire e fornendo due distinti schemi di provvedimenti da utilizzare. E' sempre nella seconda delle circolari citate che si osserva: "La riscontrata proficuità dei controlli finora svolti rende opportuna una costante e rilevante attività dell'Agenzia, in termini sia di recupero dei crediti di cui sia stato verificato l'indebito utilizzo, sia di generale deterrenza di comportamenti elusivi che, attraverso l'illegittimo utilizzo di crediti non spettanti, omettono, di fatto, i versamenti dovuti".

d'imposta) finalizzato al recupero dei crediti d'imposta indebitamente fruiti⁴¹. Come è stato a suo tempo osservato⁴², l'introduzione di un simile atto si ricollega, di certo, ai singolari caratteri di questa particolare tipologia di benefici fiscali che opera in maniera trasversale rispetto al debito tributario e non solo. Come si è visto, le modalità applicative consentano la compensazione dei crediti d'imposta con una pluralità di somme, non solo tributarie, di cui il beneficiario è debitore, e ciò ha reso necessario la introduzione di uno strumento duttile che potesse operare al di fuori e al di sopra delle logiche applicative delle singole poste tributarie cui pure inerisce.

Il carattere di generalità della procedura sembra, però, contraddetto dal disposto dell'art. 1, co. 6, del D.L. 25 marzo 2010, n. 40, che: "Al fine di contrastare fenomeni di utilizzo illegittimo dei crediti d'imposta e per accelerare le procedure di recupero nei casi di utilizzo illegittimo dei crediti d'imposta agevolativi la cui fruizione è autorizzata da amministrazioni ed enti pubblici, anche territoriali" impone all'Agenzia delle Entrate di trasmettere alle suddette amministrazioni ed ai suddetti enti "tenuti al recupero" i dati relativi ai predetti crediti. In conclusione, se "l'avviso di recupero" è vero e proprio atto impositivo della Amministrazione finanziaria da utilizzarsi per il recupero dei crediti di imposta illegittimamente fruiti, quando lo schema applicativo del tax credit la vede coinvolta anche nella fase di riconoscimento del beneficio, la procedura di cui all'art. 1, co. 6 del D.L. n. 40/2010 sembra essere riservata alle ipotesi in cui la gestione del credito d'imposta agevolativo è appannaggio di altre strutture amministrative⁴³.

Nel caso dei tax credit cinematografici, però, nessuna delle due procedure viene utilizzata e, nonostante che nelle premesse di entrambi i decreti il testo del D.L. n. 40 del 25 marzo 2010 venga espressamente richiamato facendo un preciso riferimento proprio all'art. 1, comma 6, in materia di procedure di recupero nei casi di utilizzo illegittimo dei crediti d'imposta, gli articoli 23 e 32 citt. rinviano, invece, in maniera generica alle procedure e agli atti in materia di imposte sui redditi fissando in maniera espressa il termine del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui il credito è stato revocato o rideterminato come termine ultimo per procedere al recupero, in deroga, cioè, al termine quinquennale di decadenza dell'attività amministrativa (art. 43 D.P.R. n. 600/1973) proprio in materia di imposte dirette e al più ampio termine (8 anni) che il legislatore ha riservato agli avvisi di recupero dei crediti d'imposta ex art.27, commi 16-20, D.L. n. 185/2008.

⁴¹ Ci si riferisce alle disposizioni dell'art. 1, commi da 421 a 423 della L. 30 dicembre 2004, n. 311 e dell'art. 27, commi 16-20 del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2. Per un compiuto esame dell'innovativo strumento, l'avviso di recupero dei crediti d'imposta, si consenta ancora di rinviare al mio, *Le agevolazioni fiscali*, cit., pp. 55 e 119.

⁴² Così, PACE, *Le agevolazioni fiscali*, cit., pp. 55 e ss. e 119 e ss..

⁴³ Alla procedura di cui all'art. 1, comma 6, del D.L. n. 40/2010 rinviano espressamente, tra gli altri: l'art. 7 del DPCM 23 aprile 2018, per il recupero del c.d. Sport – Bonus; l'art. 8 del DI 23 aprile 2018, per il recupero del credito d'imposta per le spese di consulenza relative alla quotazione delle PMI; l'art. 8 del DPCM 28 marzo 2018, per il recupero del credito d'imposta per l'ammodernamento degli impianti calcistici; l'art. 7 del DI 13 settembre 2016, per il recupero dei crediti d'imposta per la sostituzione, mediante demolizione, di autocaravan categoria euro 0, 1 e 2 con veicoli nuovi aventi classe ed emissione non inferiore a euro 5, della medesima tipologia; l'art. 8 del DI 23 dicembre 2015, per il recupero dei crediti d'imposta nei procedimenti di negoziazione assistita; a questa procedura faceva riferimento anche l'art. 8 del D.I. 12 febbraio 2015 per il recupero del credito d'imposta alle piccole e medie imprese dell'esercizio cinematografico, mentre alle previsioni della L. n. 311/2004 faceva riferimento il D.I. del 7 maggio 2009 emanato per l'applicazione dei crediti d'imposta di cui alla L. n. 244 del 2007 che all'art. 8 espressamente prevedeva che, su segnalazione del Ministero per i beni e le attività culturali, fosse l'Agenzia delle Entrate a procedere al recupero degli importi indebitamente fruiti, maggiorati di interessi e sanzioni ed utilizzando le procedure disciplinate, per l'appunto, dalla L. n. 311/2004.

5. Riferimenti bibliografici

- AA.VV., Il cinema di Stato – Finanziamento pubblico ed economia simbolica nel cinema italiano contemporaneo, a cura di Marco Cucco e Giacomo Manzoli, Bologna, 2017.
- BASILAVECCHIA M., Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario), in Enc. Dir., Agg., vol. V, Milano, 2001.
- BATTISTONI FERRARA F., Agevolazioni ed esenzioni fiscali, in Dizionario Dir. Pubb., Milano, 2003.
- BUCCICO C., Il volano fiscale dell'Art Bonus, in Innovazione e Diritto, Riv. Dir. Trib. e Economia, 2016.
- CASINI L., “Il nastro dei sogni”? Il diritto (pubblico) del cinema e dell'audiovisivo, in AEDON – Rivista di arti e diritto on line, n. 3/2017.
- COMMITTERI G.M., “Bonus” fiscale per gli investimenti nel cinema, in Corr. Trib., 2008, pp. 534 – 538.
- COMMITTERI G.M. – LA TORRE M., Agevolazioni fiscali per il cinema, Studio in materia di credito d'imposta per l'industria cinematografica italiana, in I Quaderni dell'Anica, n. 2.
- DE FRANCO A., Per le banche nuove possibilità di sostegno a favore del settore cinematografico, in Corr. Trib. 2016, pp. 515 – 521.
- ENDRICI G., Il sostegno pubblico all'attività cinematografica, in AEDON – Rivista di arti e diritto on line, n. 1/2006.
- FEDELE A., Profilo dell'imposta sugli incrementi delle aree fabbricabili, Napoli, s.d., ma 1966.
- FICHERA F., Agevolazioni fiscali, bilancio delle tax expenditures e politica tributaria: il caso italiano, in Rass. Trib., 2012.
- FORMUSO M.V., L'opera cinematografica come bene nel mercato, in Diritto.it, 2006.
- FRANCO A., Per le banche nuove possibilità di sostegno a favore del settore cinematografico, in Corriere Tributario, 2016, pp. 515 – 521.
- FREGNI M. C., Il regime fiscale dei beni culturali, in Il diritto dei beni culturali, a cura di Barbati – Cammelli – Sciallo, Bologna, 2006, pp. 227 – 250.
- ID., Le risorse destinate allo spettacolo dal vivo e al cinema: lo strumento fiscale, in AEDON – Rivista di arti e diritto on line, n. 3/2007.
- GIORGI S., La fiscalità della cultura: il paesaggio dimenticato ed il ruolo della sussidiarietà. Spunti per un cambio di prospettiva, in Riv. Trim. Dir. Trib., 2016.
- GIRELLI G., La compensazione tributaria, Milano, 2010.
- HEMELS S. – GOTO K., Tax incentives for the creative industries, Singapore, 2017.
- INGROSSO M., Credito d'imposta, in Enc. giur., 1988, X,

LA ROSA S., Esenzione (dir. trib.) in Enc. Dir., XV, Milano, 1966.

LA ROSA S., Le agevolazioni tributarie, in Trattato di diritto tributario, diretto da A. Amatucci, Vol. I, Tomo I, Padova, 1994.

MESSINA S.M., La compensazione nel diritto tributario, Milano, 2006.

MOLINARO G., Limiti alle agevolazioni fiscali per il cinema: via il Tax shelter restano i tax credit, in Corriere Tributario, 2011, pp. 3844 – 3848.

PACE A., Le agevolazioni fiscali e gli schemi di attuazione dei tributi, in Rass. Trib, 2011, pp. 1540 – 1548.

ID., Le agevolazioni fiscali – Profili procedimentali e processuali, Torino, 2012.

ID., Le agevolazioni di nuova generazione nella tutela del patrimonio storico – artistico. Il meccanismo compensativo del c.d. “Art – bonus”, in Istituzioni Diritto ed Economia, Quaderni di Scienze sociali, Napoli, 2018, pp. 71 - 82.

SQUILLANTE D., Strumenti di politica fiscale e industria cinematografica. Tax Credit e Tax Shelter, in Innovazione e Diritto, 2011, pp. 49 – 67.

STAROLA L., Profili fiscali delle sponsorizzazioni, in Arte e cultura per creare sviluppo, Torino, 2012.

VILLANI S., Natura e funzione inclusiva dei musei e delle politiche culturali nella nuova era delle migrazioni e del terrorismo internazionale, in AA.VV., Tra costituzione, funzione sociale e mercato, a cura di Ferrara – Lucarelli – Savy, Napoli, 2017.

ZAMBARDINO B., L'evoluzione del sostegno pubblico alle imprese cinematografiche. Il modello francese diventa realtà?, in Tafter Journal, Esperienze e strumenti per cultura e territorio, 15 maggio 2008.

ZENNARO R. – MOSCHETTI F., Agevolazioni fiscali, in Dig. Disc. Priv., Sez. comm., 1987, v. I.