

**Credito d'imposta per le erogazioni liberali a
sostegno della cultura
(c.d. “*Art-Bonus*”)**

1 PREMESSA

L'art. 1 del DL 31.5.2014 n. 83, entrato in vigore l'1.6.2014 e convertito nella L. 29.7.2014 n. 106, ha introdotto un credito d'imposta per favorire le erogazioni liberali in denaro:

- a sostegno della cultura e dello spettacolo;
- effettuate da persone fisiche e giuridiche (c.d. "*Art-Bonus*").

La nuova misura agevolativa:

- è finalizzata a favorire e potenziare il sostegno del mecenatismo e delle liberalità al fondamentale compito dello Stato di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale;
- si pone in espressa deroga temporanea alle vigenti disposizioni del TUIR in materia di erogazioni liberali a favore della cultura e dello spettacolo.

Inoltre, è stato abrogato l'art. 12 del DL 8.8.2013 n. 91 (conv. L. 7.10.2013 n. 112), che recava disposizioni per agevolare le donazioni di modico valore in favore della cultura.

Con la circ. 31.7.2014 n. 24, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti ufficiali relativi alla nuova misura agevolativa.

Di seguito si riepiloga la disciplina dell'*"Art-Bonus"*, alla luce dei chiarimenti forniti.

2 EROGAZIONI LIBERALI CHE DANNO DIRITTO AL CREDITO D'IMPOSTA

Il credito d'imposta riguarda le erogazioni liberali in denaro effettuate nei tre periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31.12.2013 (2014, 2015 e 2016, per i soggetti "solari"), per interventi di:

- manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici;
- sostegno degli istituti e dei luoghi della cultura di appartenenza pubblica (es. musei, biblioteche, archivi, aree e parchi archeologici, complessi monumentali);
- realizzazione di nuove strutture, restauro e potenziamento di quelle esistenti delle fondazioni lirico-sinfoniche o di enti o istituzioni pubbliche che, senza scopo di lucro, svolgono esclusivamente attività nello spettacolo.

In sede di conversione del DL 83/2014, la misura agevolativa è stata estesa anche alle erogazioni liberali in denaro effettuate per interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici, laddove destinate ai soggetti concessionari o affidatari dei beni oggetto di tali interventi.

3 DEROGA TEMPORANEA ALLE VIGENTI DISPOSIZIONI DEL TUIR IN MATERIA

La disciplina dell'*"Art-Bonus"* si pone in espressa deroga temporanea alla:

- detrazione del 19% ai fini IRPEF, ai sensi dell'art. 15 co. 1 lett. h) e i) del TUIR (applicabile anche ai fini IRES nei confronti degli enti non commerciali, per effetto del richiamo operato dall'art. 147 del TUIR);
- deducibilità dal reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 100 co. 2 lett. f) e g) del TUIR.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, la suddetta disciplina del TUIR resta, comunque, in vigore per le fattispecie non contemplate dall'art. 1 del DL 83/2014 convertito, come ad esempio le erogazioni liberali per l'acquisto di beni culturali.

4 SOGGETTI BENEFICIARI DEL CREDITO D'IMPOSTA

Il credito d'imposta è riconosciuto a tutti i soggetti:

- che effettuano le erogazioni liberali a sostegno della cultura e dello spettacolo previste dalla norma in commento;
- indipendentemente dalla natura e dalla forma giuridica.

La nuova disposizione, infatti, è volta ad introdurre meccanismi più semplici ed efficaci di agevolazione fiscale per le erogazioni liberali riguardanti i beni culturali, superando l'attuale dicotomia prevista dalle disposizioni del TUIR (detrazione IRPEF/IRES del 19% o deduzione dal reddito d'impresa).

5 MODALITÀ DI EFFETTUAZIONE DELLE EROGAZIONI LIBERALI

Analogamente a quanto previsto per altre erogazioni liberali in denaro, l'Agenzia delle Entrate ha stabilito che anche le erogazioni liberali in esame devono essere effettuate avvalendosi esclusivamente di uno dei seguenti sistemi di pagamento:

- tramite banca (es. bonifico);
- oppure tramite ufficio postale (es. versamento su conto corrente intestato al beneficiario);
- oppure mediante gli altri sistemi di pagamento previsti dall'art. 23 del DLgs. 241/97, cioè mediante carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari.

In pratica, non possono beneficiare del credito d'imposta le erogazioni liberali effettuate in contanti, in quanto non offrono sufficienti garanzie di "tracciabilità".

6 AMMONTARE DEL CREDITO D'IMPOSTA

Il credito d'imposta spetta nella misura del:

- 65% delle erogazioni liberali effettuate in ciascuno dei due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31.12.2013 (2014 e 2015, per i soggetti "solari");
- 50% delle erogazioni liberali effettuate nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2015 (2016, per i soggetti "solari").

In relazione alla qualifica del soggetto che effettua le erogazioni liberali sono previsti limiti massimi differenziati di spettanza del credito d'imposta.

6.1 PERSONE FISICHE ED ENTI CHE NON SVOLGONO ATTIVITÀ COMMERCIALE

In relazione alle persone fisiche e agli enti che non svolgono attività commerciale, il credito d'imposta è riconosciuto nel limite del 15% del reddito imponibile.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, rientrano tra le persone fisiche beneficiarie del credito d'imposta, in base al regime in esame:

- le persone fisiche sia residenti che non residenti in Italia;
- a condizione che non svolgano attività d'impresa (es. dipendenti, pensionati, titolari di reddito di lavoro autonomo, titolari di redditi di fabbricati, ecc.).

Rientrano invece tra gli enti che non svolgono attività commerciale, che possono beneficiare del credito d'imposta in base al regime in esame, secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate:

- gli enti non commerciali, sia residenti che non residenti, che non svolgono alcuna attività commerciale;
- le società semplici.

6.1.1 Erogazioni effettuate dalle società semplici

In relazione alle erogazioni liberali effettuate dalle società semplici, viene chiarito che, analogamente a quanto previsto dall'art. 15 co. 3 del TUIR, il credito d'imposta spetta ai singoli soci nella stessa proporzione prevista nell'art. 5 del TUIR ai fini dell'imputazione del reddito.

6.1.2 Imprenditori individuali ed enti non commerciali che effettuano le erogazioni al di fuori dell'ambito d'impresa

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il regime in esame si applica anche:

- agli imprenditori individuali, se effettuano le erogazioni liberali nell'ambito della loro attività personale e non d'impresa;
- agli enti non commerciali, se effettuano le erogazioni liberali nell'ambito della loro attività istituzionale e non dell'attività commerciale svolta.

6.2 SOGGETTI TITOLARI DI REDDITO D'IMPRESA

In relazione ai soggetti titolari di reddito d'impresa, il credito d'imposta è invece riconosciuto nel limite del 5 per mille dei ricavi annui.

Ai fini dell'individuazione dei titolari di reddito d'impresa, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che deve farsi riferimento alla definizione fornita dall'art. 55 del TUIR, secondo cui *"sono redditi di impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali"*, sia in forma individuale che collettiva.

Rientrano, quindi, in tale categoria:

- le persone fisiche che svolgono attività commerciale (imprenditori individuali);
- le società e gli enti che svolgono attività commerciale, cioè:
 - le società commerciali (snc, sas, srl, spa, sapa, società cooperative);
 - gli enti commerciali;
 - gli enti non commerciali che esercitano, anche marginalmente, attività commerciale;
- le stabili organizzazioni in Italia di imprese non residenti.

6.2.1 Imprenditori individuali ed enti non commerciali che effettuano le erogazioni nell'ambito d'impresa

In relazione agli imprenditori individuali e agli enti non commerciali che esercitano anche attività commerciale, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il regime in esame si applica a condizione che le erogazioni liberali avvengano nell'ambito dell'attività commerciale svolta; diversamente, come sopra indicato, si applica il regime previsto per i soggetti non titolari di reddito d'impresa.

6.2.2 Quantificazione dei ricavi

Ai fini della quantificazione del limite del 5 per mille dei ricavi annui, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che si deve fare riferimento ai ricavi di cui agli artt. 85 e 57 del TUIR.

7 MODALITÀ DI FRUIZIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA

Il credito d'imposta è ripartito in tre quote annuali di pari importo.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, il riferimento alla ripartizione *"in tre quote annuali di pari importo"* deve intendersi in concreto riferito ai tre periodi d'imposta di utilizzo del credito.

Sono però previste modalità di fruizione differenziate, in relazione alla qualifica del soggetto che effettua le erogazioni liberali.

7.1 SOGGETTI TITOLARI DI REDDITO D'IMPRESA

Per i soggetti titolari di reddito d'impresa, come sopra individuati, il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione:

- mediante il modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97;
- a scomputo dei versamenti dovuti.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate:

- l'utilizzo in compensazione può avvenire nei limiti di un terzo della quota maturata, a partire dal 1° giorno del periodo d'imposta successivo a quello di effettuazione delle erogazioni liberali;

- la quota corrispondente ad un terzo del credito d'imposta maturato costituisce, per ciascuno dei tre periodi d'imposta di utilizzo in compensazione, il limite massimo di fruibilità del credito;
- in caso di mancato utilizzo in tutto o in parte di tale importo nei predetti limiti, l'ammontare residuo potrà essere utilizzato nel corso dei periodi d'imposta successivi, secondo le modalità proprie del credito.

7.2 SOGGETTI NON TITOLARI DI REDDITO D'IMPRESA

Le persone fisiche e gli enti che non esercitano attività commerciali, invece, fruiscono del credito d'imposta nella dichiarazione dei redditi.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate:

- tali soggetti iniziano a fruire della prima quota annuale del credito d'imposta (nella misura di un terzo dell'importo maturato) nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui è stata effettuata l'erogazione liberale, ai fini del versamento delle imposte sui redditi;
- la quota annuale non utilizzata può essere riportata in avanti nelle dichiarazioni dei periodi d'imposta successivi, senza alcun limite temporale.

7.3 NON APPLICAZIONE DEL LIMITE ANNUALE ALL'UTILIZZO DEI CREDITI D'IMPOSTA AGEVOLATIVI

Al credito d'imposta in esame non si applica il limite annuale per l'utilizzo dei crediti d'imposta di cui al quadro RU del modello UNICO, previsto dall'art. 1 co. 53 della L. 244/2007, pari a 250.000,00 euro.

Pertanto, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, il credito d'imposta in esame:

- al pari di tutti i crediti d'imposta agevolativi concessi alle imprese, deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi;
- può però essere fruito annualmente senza alcun limite quantitativo, quindi anche per importi superiori al limite di 250.000,00 euro applicabile ai crediti d'imposta agevolativi.

7.4 NON APPLICAZIONE DEI LIMITI ALLE COMPENSAZIONI NEL MODELLO F24

All'utilizzo del credito d'imposta in esame non si applicano altresì:

- il limite "generale" annuale alle compensazioni nel modello F24, di cui all'art. 34 della L. 388/2000, innalzato a 700.000,00 euro dall'1.1.2014;
- il divieto di compensazione nel modello F24, ai sensi dell'art. 31 co. 1 del DL 78/2010 (conv. L. 122/2010), in presenza di debiti:
 - iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, ovvero derivanti da accertamenti esecutivi emessi dall'1.10.2011;
 - di ammontare superiore a 1.500,00 euro;
 - per i quali sia scaduto il termine di pagamento.

8 REGIME FISCALE DEL CREDITO D'IMPOSTA

Il credito d'imposta in esame:

- non concorre alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, comprese le relative addizionali regionali e comunali;
- non concorre alla determinazione del valore della produzione netta ai fini IRAP;
- non rileva ai fini della determinazione della quota di interessi passivi deducibile dal reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 61 del TUIR;
- non rileva ai fini della determinazione della quota di spese e altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, deducibile dal reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 109 co. 5 del TUIR.

9 ADEMPIMENTI E OBBLIGHI DI TRASPARENZA DEI SOGGETTI BENEFICIARI DELLE EROGAZIONI

I soggetti beneficiari delle erogazioni liberali, inclusi i suddetti soggetti concessionari o affidatari di beni culturali pubblici:

- sono tenuti a comunicare mensilmente al Ministero dei Beni e delle Attività culturali e del turismo l'ammontare delle erogazioni liberali ricevute nel mese di riferimento;
- devono provvedere altresì a dare pubblica comunicazione, tramite il proprio sito *web* istituzionale, nell'ambito di una pagina dedicata e facilmente individuabile, e in un apposito portale gestito dal medesimo Ministero:
 - dell'ammontare delle erogazioni ricevute;
 - della destinazione e dell'utilizzo delle erogazioni stesse.

Nel suddetto portale, ai soggetti destinatari delle erogazioni liberali sono associati:

- tutte le informazioni relative allo stato di conservazione del bene;
- gli interventi di ristrutturazione o riqualificazione eventualmente in atto;
- i fondi pubblici assegnati per l'anno in corso;
- l'ente responsabile del bene;
- le informazioni relative alla fruizione del bene.

Sono fatte salve le disposizioni del codice in materia di protezione dei dati personali, di cui al DLgs. 30.6.2003 n. 196.