

Le modifiche all'Art Bonus per il 2016, detraibile il 65% delle erogazioni liberali

di [Roberto Pasquini](#), [Luca Bianchi](#)

Pubblicato il 6 Febbraio 2016

il credito d'imposta è riconosciuto a tutti i soggetti che effettuano erogazioni liberali a sostegno della cultura, indipendentemente dalla natura e dalla forma giuridica adottata

Il D.L. n.83 del 31 maggio 2014, convertito con modificazioni nella legge 29 luglio 2014, n. 106, ha introdotto, tra l'altro, a decorrere dall'1 giugno 2014, un credito di imposta per favorire le erogazioni liberali a sostegno della cultura (c.d. "Art-Bonus").

Il credito d'imposta introdotto è riconosciuto a tutti i soggetti, indipendentemente dalla natura e dalla forma giuridica adottata, che effettuano le erogazioni liberali a sostegno della cultura previste dalla norma in esame.

Scopo della norma (come precisato nella relazione illustrativa al decreto-legge) è, infatti, quello di 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 che riconosce una detrazione del 19 per cento alle persone fisiche ed una deduzione dalla base imponibile alle persone giuridiche.

Il dettato normativo è stato rivisitato dalla Legge di stabilità 2015, che con l'art.1, comma 11, ha esteso l'ambito di applicazione anche alle erogazioni liberali in denaro per interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici delle fondazioni lirico-sinfoniche e dei teatri di tradizione, e oggi dalla Legge di stabilità 2016, art. 1, cc. 318 e 319, della L. n. 208/2015, che ha reso strutturale il credito, eliminando il precedente limite temporale, ed ha fissato nella misura del 65% l'aliquota del credito d'imposta prima prevista nella misura del 50%.

IL DETTATO NORMATIVO

Il regime fiscale agevolato, introdotto dall'art. 1 del D.L. 31 maggio 2014, n.83, convertito con modificazioni nella legge 29 luglio 2014, n. 106, aveva natura temporanea.

La misura del credito d'imposta era pari al 65% delle erogazioni effettuate nel 2014 e nel 2015, e nella misura del 50% delle erogazioni effettuate nel 2016, in favore delle persone fisiche e giuridiche che effettuano erogazioni liberali in denaro per interventi a favore della cultura e dello spettacolo.

In particolare, la norma in questione prevedeva, al comma 1, che *“Per le erogazioni liberali in denaro effettuate nei tre periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2013, per 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, non si applicano le disposizioni di cui agli articoli 15, comma 1, lettere h) e i), e 100, comma 2, lettere f) e g), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e spetta un credito d'imposta, nella misura del:*

a) 65 per cento delle erogazioni liberali effettuate in ciascuno dei due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2013;

b) 50 per cento delle erogazioni liberali effettuate nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015”.

Il comma 2 si occupa degli aspetti soggettivi. Il credito d'imposta è riconosciuto :

- alle persone fisiche e agli enti non commerciali nei limiti del 15% del reddito imponibile;
- ai soggetti titolari di reddito d'impresa nei limiti del 5 per mille dei ricavi annui.

Il credito d'imposta spettante è altresì riconosciuto 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.

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

Il comma 3 prevede che, ferma restando la ripartizione in tre quote annuali di pari importo, per i soggetti titolari di reddito d'impresa il credito di imposta è utilizzabile tramite compensazione, ai sensi dell'art. 17 del D.lgs. n. 241/97, e non rileva ai fini delle Imposte Dirette e dell'IRAP.

Ai sensi del comma 4, dell'articolo 1, tale credito d'imposta non è soggetto ai limiti di cui all'art. 1, c. 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e di cui all'art.3 4 della legge 23 dicembre 2000, n. 388.

LE NOVITA'

La Legge di Stabilità 2016 (art. 1 cc. 138 e 139) ha introdotto, sostanzialmente, due novità:

- l'agevolazione diventa permanente e non più temporanea, avendo eliminato il limite temporale di spettanza dei tre periodi d'imposta successivi al 31.12.2013 (e quindi, in genere, 2014, 2015 e 2016);
- l'aliquota del credito d'imposta viene fissata al 65%, avendo eliminato il riferimento all'aliquota del 50% inizialmente prevista per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2015 (e quindi, in genere, 2016).

LE INDICAZIONI DELLE ENTRATE

Vediamo sinteticamente le indicazioni di maggior interesse fornite dall'amministrazione finanziaria con la circolare n. 24/2014, all'indomani dell'introduzione del provvedimento.

Così come rilevato dal documento di prassi citato, condizione essenziale per usufruire del credito di imposta, è che le predette erogazioni liberali devono essere effettuate esclusivamente in denaro e perseguire i seguenti scopi:

- interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici;
- sostegno degli istituti e dei luoghi della cultura di appartenenza pubblica (musei, biblioteche, archivi, aree e parchi archeologici, complessi monumentali, come definiti dall'art. 101 del Codice dei beni culturali e del paesaggio di cui al D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42);

- 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.

Per precisa disposizione normativa il credito d'imposta è altresì riconosciuto laddove le erogazioni liberali in denaro effettuate per gli interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici siano destinate ai soggetti concessionari o affidatari dei beni oggetto di tali interventi.

Nel periodo di applicazione del regime agevolativo in esame per le erogazioni liberali è disapplicato quanto previsto, a fini IRPEF, dall'art. 15, c. 1, lett. h - i, e, a fini IRES, dall'art. 100, c. 2, lett. f - g, del TUIR (trattasi delle erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di comitati organizzatori appositamente istituiti, di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro, che svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico o che organizzano e realizzano attività culturali, effettuate in base ad apposita convenzione, per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose indicate nell'art. 1 della legge 1 giugno 1939, n. 1089, e nel D.P.R. 30 settembre 1963, n. 1409, ivi comprese le erogazioni effettuate per l'organizzazione in Italia e all'estero di mostre e di esposizioni di rilevante interesse scientifico-culturale delle cose anzidette, e per gli studi e le ricerche eventualmente a tal fine necessari, nonché per ogni altra manifestazione di rilevante interesse scientifico-culturale anche ai fini didattico-promozionali, ivi compresi gli studi, le ricerche, la documentazione e la catalogazione, e le pubblicazioni relative ai beni culturali; e delle erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore al 2% del reddito complessivo dichiarato, a favore di enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono esclusivamente attività nello spettacolo, effettuate per la realizzazione di nuove strutture, per il restauro ed il potenziamento delle strutture esistenti, nonché per la produzione nei vari settori dello spettacolo). Precisa la circolare n.24/2014 che la disciplina del TUIR resta, comunque, in vigore per le fattispecie non contemplate dall'art. 1 del decreto-legge n. 83 del 2014.

Il credito d'imposta è riconosciuto a tutti i soggetti, indipendentemente dalla natura e dalla forma giuridica adottata, che effettuano le erogazioni liberali a sostegno della cultura previste dalla norma in esame.

La norma prevede limiti e modalità di fruizione diversi in relazione alla qualifica del soggetto che effettua le liberalità:

- relativamente ai limiti: viene operata una distinzione tra persone fisiche ed enti che non svolgono attività commerciale, da un lato, e imprese, dall'altro. Ai primi il credito d'imposta è riconosciuto nei limiti del 15% del reddito imponibile, mentre ai secondi il credito d'imposta spetta nel limite del 5 per mille dei ricavi;
- relativamente alle modalità, fermo restando che il credito di imposta va ripartito in tre quote annuali di pari importo: i soggetti titolari di reddito di impresa utilizzano il credito d'imposta tramite compensazione, a scomputo dei versamenti dovuti e da effettuarsi mediante F24, nei limiti di un terzo della quota maturata, a partire dal 1° giorno del periodo di imposta successivo a quello di effettuazione delle erogazioni liberali; *“le persone fisiche e gli enti che non esercitano attività commerciali fruiscono del credito d'imposta nella dichiarazione dei redditi. In particolare, questi ultimi iniziano a fruire della prima quota annuale del credito di 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 di imposta successivi senza alcun limite temporale”*. La quota corrispondente ad un terzo del credito di imposta maturato costituisce, per ciascuno dei tre periodi di 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 di imposta successivi, secondo le modalità proprie del credito. Per i soggetti con periodo di 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 di imposta di utilizzo del credito.

Normativamente il credito in questione non incontra limiti di sorta. Infatti, non soggiace ai limiti previsti dall'art. 1, c. 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e quindi può essere fruito anche per importi superiori al limite di 250.000 euro (fermo restando l'obbligo di indicazione in dichiarazione); né sottostà al limite generale di compensabilità di crediti di imposta e contributi di cui all'art. 34 della legge n. 388 del 2000, pari a 700.000 euro a decorrere dall'1 gennaio 2014. Precisa l'Amministrazione Finanziaria che non trova applicazione neanche la limitazione di cui all'art. 31 del D.L. n. 78 del 2010, che prevede un divieto di compensazione ai sensi dell'art. 17, c. 1, del D.Lgs. n. 241 del 1997 dei crediti relativi alle

imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo, per imposte erariali ed accessori, di ammontare superiore a 1.500 euro.

Il credito in esame non rileva ai fini reddituali ed IRAP. Così come per altri crediti d'imposta, afferma la circolare n.24/2014 che il cd. *Art-Bonus*: non concorre alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, comprese le relative addizionali regionali e comunali, né alla determinazione del valore della produzione netta ai fini dell'IRAP; non rileva ai fini della determinazione della quota di interessi passivi deducibile dal reddito di impresa ai sensi dell'art. 61 del T.U. n.91/86; non rileva ai fini della determinazione della quota di spese e altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, deducibile dal reddito di impresa ai sensi dell'art. 109, c. 5, del medesimo T.U..

TRACCIABILITA' DEI PAGAMENTI

Per quanto concerne le modalità di effettuazione delle liberalità in denaro, la circolare n.24/2014 richiama le indicazioni fornite con la risoluzione n. 133/E del 14 giugno 2007, emanata per le erogazioni liberali a favore di istituzioni religiose.

Le erogazioni, pertanto, analogamente alle erogazioni liberali a favore delle Onlus e delle erogazioni liberali previste dall'art. 14 del D.L. 14 marzo 2005, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla L. 14 maggio 2005, n. 80 (cfr. anche la circolare n. 39/E del 19 agosto 2005, paragrafo 4) devono essere effettuate avvalendosi esclusivamente di uno dei seguenti sistemi di pagamento: banca; ufficio postale; carte di debito, carte di credito e prepagate, assegni bancari e circolari.

6 febbraio 2016

Roberto Pasquini e Luca Bianchi