

Art bonus, come accedere al credito d'imposta

Fnc e Cndcec illustrano le regole applicative

La Fondazione Nazionale dei Commercialisti e il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, con il Documento di ricerca del 7 dicembre 2021, hanno fornito una panoramica generale in merito all'applicazione del cd. Art bonus, introdotto dapprima in via temporanea e successivamente trasformato in una misura agevolativa permanente a favore di tutti coloro che effettuano erogazioni liberali a sostegno di cultura e spettacolo.



I chiarimenti di Fnc e Cndcec

La Fondazione Nazionale dei Commercialisti e il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ha pubblicato lo scorso 7 dicembre il **Documento di ricerca** dal titolo " *Il credito d'imposta per favorire le erogazioni liberali a sostegno della cultura (Art bonus)* ".

La nuova dispensa effettua una puntuale disamina sull'**Art bonus**, la misura agevolativa in vigore dal 1° giugno 2014 che riconosce un **credito d'imposta a tutti i soggetti** che effettuano le erogazioni liberali a sostegno della cultura e dello spettacolo.

L'Art bonus è stato introdotto dall'articolo 1 del DI 83/2014, convertito con modificazioni nella L.106/2014, come un regime fiscale agevolato di **natura temporanea**. Il beneficio è riconosciuto sotto

forma di credito d'imposta nella misura del 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.

La misura dell'Art bonus è stata oggetto nel tempo di diversi interventi normativi che, da un lato, hanno amplificato l'ambito applicativo e, dall'altro, grazie alla Legge di stabilità 2016, hanno trasformato il bonus in un'**agevolazione permanente** (articolo 1, comma 318, della L. 208/2015).

La portata applicativa dell'Art bonus si è **ampliata**. Il Dl 189/2016 (convertito nella L. 229/2016) ha previsto - senza novellare l'articolo 1, comma 1, del Dl 83/2014 - il credito d'imposta anche per le erogazioni liberali effettuate a favore del MIBACT per interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali di interesse religioso presenti nei Comuni delle Regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria colpiti dagli episodi sismici verificatisi a partire dal 24 agosto 2016, anche appartenenti a enti e istituzioni della Chiesa cattolica o di altre confessioni religiose. Il bonus spetta, altresì, per le erogazioni liberali per il sostegno dell'Istituto superiore per la conservazione e il restauro, dell'Opificio delle pietre dure e dell'Istituto centrale per il restauro e la conservazione del patrimonio archivistico e librario, al fine di favorire gli interventi di restauro del patrimonio culturale nelle aree colpite da eventi calamitosi. Il Codice dello Spettacolo (L. 175/2017) ha esteso la fruizione dell'Art bonus ad altri soggetti finanziati dal Fondo Unico per lo Spettacolo (FUS), quali le istituzioni concertistico-orchestrali, i teatri nazionali, i teatri di rilevante interesse culturale, i festival, le imprese e centri di produzione teatrale e di danza ed i circuiti di distribuzione. L'articolo 3-sexies del Dl 123/2019 (convertito nella L. 156/2019) ha poi esteso la l'Art bonus alle erogazioni liberali per interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali di interesse religioso presenti nei territori di Venezia e di Matera. Da ultimo, il Decreto Rilancio (articolo 183 del Dl 34/2020) ha esteso il bonus alle erogazioni liberali a sostegno dei complessi strumentali, società concertistiche e corali, circhi e spettacoli viaggianti.

Il Documento di ricerca della FNC e del CNDCEC offre un quadro omnicomprensivo della disciplina agevolativa, illustrando la misura dell'Art bonus nel suo complesso sin dalla sua introduzione e analizzando i punti più significativi dell'agevolazione.

Soggetti beneficiari

L'Art bonus è riconosciuto a **tutti i soggetti**, persone fisiche e giuridiche, indipendentemente dalla natura e dalla forma giuridica, che effettuano le **erogazioni liberali** a sostegno di **cultura e spettacolo**. L'ampia platea dei beneficiari è stata voluta dal legislatore per migliorare e semplificare l'agevolazione fiscale correlata alle erogazioni liberali riguardanti i beni culturali superando, in tal modo, l'attuale dicotomia prevista dalle disposizioni del Tuir - e, precisamente, quelle di cui all'articolo 15, comma 1, lettere h) e l) e all'articolo 100, comma 2, lettere f) e g) - che riconoscono una detrazione del 19% alle persone fisiche e una deduzione dalla base imponibile alle persone giuridiche.

Difatti, alle erogazioni liberali soggette ad Art bonus **non si applicano** i benefici fiscali disposti dalle norme del Tuir che, invece, rimangono in vigore per le altre fattispecie di erogazioni.

Ecco una tabella di sintesi dei soggetti che possono fruire dell'Art bonus in esame.

Soggetti beneficiari	
Non titolari di reddito d'impresa	Titolari di reddito d'impresa
Persone fisiche (soggetti di cui all'articolo 2 del Tuir) e, cioè, le persone fisiche residenti e non residenti nel territorio dello Stato, a condizione che non svolgano attività d'impresa	Società commerciali
Enti non commerciali, residenti o non residenti, che non svolgono attività commerciali	Enti commerciali
Società semplici (il cui credito d'imposta spetta ai singoli soci nella stessa proporzione di cui all'articolo 5 del Tuir, ai fini imputazione del reddito)	Enti non commerciali che svolgono anche attività commerciali
	Imprenditori, artigiani, commercianti, agenti e rappresentanti di commercio
	Enti pubblici e privati diversi dalle società
	Intermediari finanziari
	Società fiduciarie e stabili organizzazioni in Italia di imprese estere

Oggetto delle erogazioni liberali

L'Art bonus prevede un credito nella misura del **65%** 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* ".

Più precisamente, con il termine " **erogazioni liberali a sostegno della cultura**" si considerano quelle effettuate per uno dei seguenti **scopi**:

- interventi di manutenzione, protezione e restauro di "beni culturali pubblici", ovvero, come precisa il Documento di ricerca in esame, di " *tutte le cose mobili e immobili di interesse culturale e di proprietà pubblica, escluse quelle di proprietà privata* ";

Sono **beni culturali** le cose immobili e mobili appartenenti allo Stato, alle Regioni, agli altri enti pubblici territoriali, nonché ad ogni altro ente e istituto pubblico e a persone giuridiche private senza fine di lucro, ivi compresi gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, che presentano interesse artistico, storico, archeologico o etno-antropologico.

(Definizione di cui all'articolo 10, comma 1, del Dlgs 42/2004, vedasi commi successivi per l'elenco completo)

- sostegno degli istituti e dei luoghi della cultura di "appartenenza pubblica", come definiti dall'articolo 101 del Codice dei beni culturali e del paesaggio (Dlgs 42/2004), 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, dei complessi strumentali, delle società concertistiche e corali, dei circhi e degli spettacoli viaggianti;

Il requisito della "**appartenenza pubblica**" degli istituti e dei luoghi della cultura 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. (Cm n. 136/E/2017)

- 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**.

TIPOLOGIE DI INTERVENTI INTERESSATE



Non rientrano nell'Art bonus le erogazioni liberali effettuate a favore di **beni culturali appartenenti a persone giuridiche private senza fine di lucro**, ivi compresi gli **enti ecclesiastici civilmente riconosciuti**.

Il Documento di ricerca in esame illustra alcuni tratti di significativa rilevanza per l'ambito applicativo dell'Art bonus forniti dall'Amministrazione finanziaria nei documenti di prassi pubblicati; in particolare, richiama l'attenzione del lettore sui concetti fondamentali per approfondire la definizione di "*bene culturale pubblico*" e "*istituti e luoghi della cultura di appartenenza pubblica*".

Ecco l'elenco con gli estremi dei principali documenti citati:

- Risoluzione n. 136/E/2017;
- Risposta a interpello n. 78 del 22 novembre 2018;
- Risposta a interpello n. 81 del 22 novembre 2018;
- Risposta a interpello n. 155 del 28 dicembre 2018;
- Risposta a interpello n. 160 del 28 dicembre 2018;
- Risposta a interpello nn. 451 e 453 del 7 ottobre 2020.

Di seguito ci soffermiamo su quanto emerso nei suddetti documenti in merito al **requisito dell'appartenenza pubblica** che, più in dettaglio, ricorre quando 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, l'Amministrazione ha ritenuto che gli istituti e 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 beneficiano del credito d'imposta in esame.

Infine, il Documento di ricerca effettua alcune precisazioni anche in ordine alla "**destinazione finale**" delle somme elargite, richiamando le Risposte a interpello nn.78 e 149 del 2018.

Come funziona l'Art bonus

L'Art bonus è un'agevolazione fruibile sotto forma di **credito d'imposta** da utilizzare in **compensazione** o nella **dichiarazione dei redditi**.

Come precisato nel paragrafo 6 della Cm n. 24/E/2014 il credito d'imposta è riconosciuto per le erogazioni liberali effettuate **esclusivamente in denaro**, secondo le modalità illustrate con la Rm n. 133/E/2007. Più precisamente, le erogazioni liberali devono essere effettuate avvalendosi esclusivamente da sistemi di pagamento, in cui sia esplicitata anche la causale del versamento (sono, pertanto, escluse le liberalità effettuate in contanti - Risposta a interpello n. 156 del 2018), e precisamente mediante:

- banca;
- ufficio postale;
- sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del Dlgs 241/1997 (carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari).

Il Documento di ricerca in esame effettua una puntuale dissertazione sulla linea di confine che delimita l'istituto della **sponsorizzazione** rispetto all'**erogazione liberale** oggetto dell'Art bonus, individuando alcuni dei più importanti tratti distintivi. La precisazione appare opportuna stante il differente trattamento tributario:

- le sponsorizzazioni sono integralmente deducibili dal reddito;
- le erogazioni liberali a sostegno del patrimonio culturale sono parzialmente detraibili/deducibili o riconoscono un parziale credito d'imposta.

La principale differenza è rilevata dall'assenza nelle erogazioni liberali di un rapporto sinallagmatico; difatti, il loro elemento caratterizzante è che il beneficiario del versamento non effettui nei confronti del mecenate alcuna controprestazione (Risposta a interpello n.164/2021). Si legge nel documento in esame che *"si smette di parlare di mecenatismo e si entra nell'ambito delle sponsorizzazioni quando la promozione del nome, dell'immagine, del marchio, dell'attività, dei prodotti dello sponsor sia oggetto di un*

preciso obbligo giuridico gravante in capo al soggetto sponsorizzato, obbligo che costituisce la controprestazione del finanziamento erogato dallo sponsor".

Misura e limiti di utilizzo dell'Art bonus

L'Art bonus è un beneficio fiscale riconosciuto sotto forma di credito d'imposta, pari al **65%** delle **liberalità effettuate**, ripartito in **tre quote annuali** di pari importo.

Le modalità di fruizione del credito d'imposta riconosciuto con l'Art bonus, nonché il limite massimo di spettanza del credito stesso, dipendono dal soggetto (mecenate) che effettua l'erogazione liberale.

Più in dettaglio, il credito d'imposta è riconosciuto nel **limite massimo**:

- **del 15% del reddito imponibile** , per persone fisiche ed enti che non svolgono attività commerciale (dipendenti, pensionati, professionisti);
- **del 5 per mille dei ricavi annui** , per titolari di reddito d'impresa (società e ditte individuali) ed enti non commerciali che esercitano anche attività commerciale.

Ai fini dell'individuazione dei titolari di reddito d'impresa deve farsi riferimento alla definizione fornita dall'articolo 55 del Tuir.

Ai fini della quantificazione del limite del 5 per mille dei ricavi annui, si fa riferimento ai ricavi di cui agli articoli 57 e 85 del Tuir.

(Cm n. 24/E/2014)

Si precisa che, con riferimento agli **imprenditori individuali** e agli **enti non commerciali** che esercitano anche attività commerciale, è disposta la fruizione del credito d'imposta con le seguenti modalità e limiti, vale a dire quelli previsti:

- per i titolari di reddito d'impresa (ovvero il 5 per mille dei ricavi) se effettuano le erogazioni liberali nell'ambito dell'attività commerciale;
- per le persone fisiche e gli enti che non esercitano attività commerciale (ossia il 15% del reddito imponibile) se effettuano le erogazioni liberali nell'ambito della loro attività personale o istituzionale.

La modalità di fruizione dell'Art bonus è differente a seconda che il soggetto svolga, o meno, attività d'impresa; più precisamente il credito d'imposta è **utilizzabile**:

- **in compensazione**, per i soggetti titolari di reddito d'impresa;
- **nella dichiarazione dei redditi**, per le persone fisiche e gli enti che non esercitano attività commerciali.

Con riferimento alla fruizione dell'Art bonus per i **soggetti titolari di reddito d'impresa** occorre precisare che il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione, mediante il modello F24, ai sensi dell'articolo 17 del Dlgs 241/1997, utilizzando il codice tributo "6842" (Rm n.116/E/2014).

L'utilizzo in compensazione, che può avvenire nei limiti di un terzo della quota maturata, decorrerà **dal primo giorno del periodo d'imposta successivo** a quello di effettuazione delle erogazioni liberali.

All'Art bonus **non si applicano i limiti di utilizzo** in compensazione (articolo 1, comma 53, della L. 244/2007 e articolo 34 della L. 388/2000).

Il Documento di ricerca in esame precisa che, nei confronti del credito d'imposta, **non opera** neanche il **divieto di compensazione** dei crediti relativi alle imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo, per imposte erariali e accessori di importo superiore a 1.500 euro (articolo 31, comma 1, del DI 78/2010).

La quota corrispondente a 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.

Differente è l'utilizzo del credito d'imposta derivante dall'Art bonus per le **persone fisiche** e gli **enti che non esercitano attività commerciali**, i quali devono inserire il credito d'imposta **direttamente nella dichiarazione dei redditi**. La prima quota annuale del credito d'imposta (nella misura di un terzo dell'importo maturato) è fruibile 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.

Alla luce di quanto appena descritto, risulta interessante evidenziare gli esempi riportati dal Governo nell'area del sito dedicata all'Art bonus, in cui si rileva la differenza di trattazione e di spettanza del credito d'imposta a seconda del soggetto che effettua l'erogazione liberale.

Esempio 1: Società di capitali che nel 2014 presenta ricavi d'impresa (non reddito) pari a 20 milioni di Euro; il credito d'imposta massimo che può detrarre è pari a 100.000 euro (il 5 per mille dei ricavi).

La società potrà sostenere erogazioni liberali agevolabili fino a una spesa di Euro 153.846 (100.000/65%); il bonus fiscale, pari ad Euro 100.000, sarà da scontare in tre rate annue, ovvero da utilizzare in compensazione a partire dal 1° giorno del periodo di imposta successivo a quello di effettuazione delle erogazioni liberali.

Esempio 2: Persona fisica, che nel 2014 presenta un reddito imponibile pari a 100.000 Euro; il credito d'imposta massimo maturato nel 2014 sarebbe pari a $100.000 \cdot 15\% = 15.000$ Euro.

Le erogazioni liberali agevolabili sarebbero al massimo pari a $15.000/65\% = 23.077$ Euro. Il bonus fiscale, pari ad Euro 15.000, sarà da scontare in tre rate annue (5.000) direttamente dall'Irpef a partire dalla dichiarazione dell'anno di riferimento di effettuazione delle erogazioni liberali. L'esborso finanziario netto nell'arco dei tre anni di utilizzo del credito d'imposta è pari a $23.077 - 15.000 = 8.077$ Euro, cioè circa il 35% delle erogazioni effettuate.

Ricordiamo che importanti chiarimenti in ordine alla **modalità di fruizione del credito d'imposta** in esame sono stati forniti nelle CCmm n. 19/E/2020 e n. 13/E/2019.

Segnaliamo, infine, che l'Art bonus:

- 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'articolo 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'articolo 109, comma 5, del Tuir.

Come accedere all'agevolazione

Per poter beneficiare del credito d'imposta è sufficiente **conservare copia del documento che certifica l'erogazione** in denaro con la **causale di versamento che identifica oggetto/ente beneficiario**.

I **soggetti beneficiari** delle erogazioni liberali, inclusi i soggetti concessionari o affidatari di beni culturali pubblici, devono comunicare ogni mese e telematicamente:

- l'ammontare delle erogazioni ricevute;
- la destinazione e l'utilizzo delle erogazioni stesse.

Fatte salve le disposizioni in materia di tutela dei dati personali (Dlgs 196/2003), per garantire pubblicità e trasparenza delle erogazioni ricevute occorre pubblicare tali informazioni nella pagina dedicata sul proprio sito web e nella specifica sezione presente nel sito del Ministero (WWW.ARTBONUS.GOV.IT).

Sul portale del Ministero sono rese pubbliche anche: 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.

I soggetti che effettuano l'erogazione liberale (**mecenati**) dal sito citato possono:

- trasmettere i **dati dell'erogazione** liberale effettuata;
- scaricare un'**autodichiarazione** contenente tutti i dati della liberalità, se l'ente al quale è stato effettuato il versamento ha trasmesso al portale i dati dell'erogazione.