

CIRCOLARE N. 24/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 31 luglio 2014

OGGETTO: Articolo 1 del decreto-legge 31 maggio 2014, n. 83 – Credito di imposta per favorire le erogazioni liberali a sostegno della cultura - “ART-BONUS”

INDICE

PREMESSA	3
1. AMBITO OGGETTIVO	3
2. AMBITO SOGGETTIVO	5
3. MISURA DEL CREDITO DI IMPOSTA	5
4. UTILIZZO DEL CREDITO DI IMPOSTA	7
5. RILEVANZA DEL CREDITO DI IMPOSTA.....	9
6. ADEMPIMENTI.....	10

PREMESSA

Il decreto-legge 31 maggio 2014, n. 83, convertito con modificazioni nella legge 29 luglio 2014, n. 106, ha introdotto tra l'altro, nell'ambito delle disposizioni urgenti per la tutela del patrimonio culturale, lo sviluppo della cultura e il rilancio del turismo, un credito di imposta per favorire le erogazioni liberali a sostegno della cultura (c.d. "Art-Bonus").

L'articolo 1 del citato decreto-legge introduce, infatti, un regime fiscale agevolato di natura temporanea, sotto forma di credito di imposta, nella misura del 65 per cento delle erogazioni effettuate nel 2014 e nel 2015, e nella misura del 50 per cento 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 citata disposizione, come precisato nella relazione illustrativa al disegno di legge di conversione, è finalizzata a favorire e potenziare il sostegno del mecenatismo e delle liberalità al fondamentale compito della Repubblica di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale.

Ciò premesso, con la presente circolare – condivisa con il Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo – si forniscono i primi chiarimenti interpretativi sulla nuova misura agevolativa.

1. AMBITO OGGETTIVO

L'articolo 1, comma 1, del decreto-legge n. 83 del 2014, stabilisce 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, ... 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”.

In sostanza, il comma 1 precisa che, per usufruire del credito di imposta, 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 (*i.e.*, come espressamente precisato negli atti parlamentari, musei, biblioteche, archivi, aree e parchi archeologici, complessi monumentali, come definiti dall’articolo 101 del Codice dei beni culturali e del paesaggio di cui al decreto legislativo 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.

Il secondo periodo del comma 2 precisa che 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.

Ai sensi del comma 1, per le erogazioni liberali in esame, *“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” (TUIR).

Ne deriva che, nel periodo di applicazione del regime agevolativo in esame per le erogazioni liberali di cui al citato comma 1, è temporaneamente disapplicato quanto previsto, a fini IRPEF, dall’articolo 15, comma 1, lettere *h)* e *i)*, e, a fini IRES, dall’articolo 100, comma 2, lettere *f)* e *g)*, del TUIR.

La disciplina del TUIR resta, comunque, in vigore per le fattispecie non contemplate dall’articolo 1 del decreto-legge n. 83 del 2014, come ad esempio l’erogazione per l’acquisto di beni culturali.

2. AMBITO SOGGETTIVO

La misura agevolativa, introdotta dall’articolo 1 del decreto-legge n. 83 del 2014, è riconosciuta a tutti i soggetti, indipendentemente dalla natura e dalla forma giuridica, che effettuano le erogazioni liberali a sostegno della cultura previste dalla norma in commento.

La nuova disposizione legislativa – come precisato nella relazione illustrativa al decreto-legge – mira, infatti, 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 che riconosce una detrazione del 19 per cento alle persone fisiche ed una deduzione dalla base imponibile alle persone giuridiche.

3. MISURA DEL CREDITO DI IMPOSTA

Ai sensi del comma 1 dell’articolo in commento il credito d’imposta spetta nella misura del 65 per cento delle erogazioni liberali in denaro effettuate in ciascuno dei due periodi d’imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2013 e del 50 per cento per quelle effettuate nel periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015.

In relazione alla qualifica del soggetto che effettua le liberalità sono previsti diversi limiti massimi di spettanza del credito di imposta nonché modalità di fruizione differenziate.

Relativamente ai limiti, il comma 2 – sul modello francese che si è dimostrato efficace nel favorire il mecenatismo sia individuale sia d'impresa – distingue tra persone fisiche ed enti che non svolgono attività commerciale, da un lato, e imprese, dall'altro.

Alle persone fisiche ed agli enti che non svolgono attività commerciale, il credito d'imposta è riconosciuto nei limiti del 15 per cento del reddito imponibile, mentre ai titolari di reddito d'impresa il credito d'imposta spetta nel limite del 5 per mille dei ricavi.

Tra le persone fisiche rientrano i soggetti individuati dall'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 (*i.e.*, dipendenti, pensionati, titolari di reddito di lavoro autonomo, titolari di redditi di fabbricati, *ecc.*).

Parimenti, per espressa previsione normativa, il credito di imposta viene riconosciuto nel limite del 15 per cento del reddito imponibile anche agli enti che non svolgono attività d'impresa (*i.e.*, enti non commerciali, sia residenti che non residenti, che non svolgono alcuna attività commerciale e società semplici).

Analogamente a quanto previsto dall'articolo 15, comma 3, del TUIR, per le erogazioni liberali effettuate dalle società semplici, il credito di imposta spetta ai singoli soci nella stessa proporzione prevista nell'articolo 5 del TUIR ai fini della imputazione del reddito.

Ai fini dell'individuazione dei titolari di reddito di impresa, cui il credito d'imposta spetta nel limite del 5 per mille dei ricavi, deve farsi riferimento alla definizione fornita dall'articolo 55 del TUIR.

Ai sensi del primo comma di tale articolo, “*sono redditi di impresa quelli che derivano dall’esercizio di imprese commerciali*” sia in forma individuale che collettiva.

Rientrano, quindi, in tale categoria sia la persona fisica che svolge attività commerciale (*i.e.*, imprenditore individuale) sia le società e gli enti che svolgono attività commerciale (*i.e.*, società commerciali, enti commerciali ed enti non commerciali che esercitano, anche marginalmente, attività commerciale).

Si precisa che gli imprenditori individuali e gli enti non commerciali che esercitano anche attività commerciale usufruiscono del credito di imposta con le modalità ed i limiti previsti per i titolari di reddito di impresa (*i.e.*, 5 per mille dei ricavi) se effettuano le erogazioni liberali nell’ambito dell’attività commerciale.

Viceversa – analogamente a quanto previsto, rispettivamente, dagli articoli 15 e 147 del TUIR – gli stessi applicano il regime agevolativo in esame con le modalità ed i limiti previsti per le persone fisiche e gli enti che non esercitano attività commerciale (*i.e.*, 15 per cento del reddito imponibile) se effettuano le erogazioni liberali nell’ambito della loro attività personale o istituzionale.

Si precisa, inoltre, che il credito di imposta spetta, nel limite del 5 per mille dei ricavi, anche alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di imprese non residenti.

Ai fini della quantificazione del limite del 5 per mille dei ricavi annui, si fa riferimento ai ricavi di cui all’articolo 85 del TUIR e all’articolo 57 dello stesso testo unico.

4. UTILIZZO DEL CREDITO DI IMPOSTA

Il credito di imposta è ripartito in tre quote annuali di pari importo, ai sensi del secondo periodo del comma 2 dell’articolo 1 in commento.

In merito alle modalità di fruizione, il comma 3 prevede che “*ferma restando la ripartizione in tre quote annuali di pari importo, per i soggetti titolari di reddito*

di impresa, il credito d'imposta è utilizzabile tramite compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni".

Atteso che il citato comma 3 consente l'utilizzo in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997 solo ai titolari di reddito di impresa, 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.

Come già evidenziato, i soggetti titolari di reddito di impresa, così come individuati nel precedente paragrafo, utilizzano il credito di imposta, a scomputo dei versamenti dovuti e da effettuarsi mediante il modello di pagamento 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.

Si precisa che 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.

Relativamente ai limiti di utilizzo del credito di imposta in esame, si ricorda che, in base a quanto previsto dal comma 4 dell'articolo in commento, il credito non soggiace ai limiti previsti dall'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

Di conseguenza, il credito di imposta per favorire le erogazioni liberali a sostegno della cultura, che, al pari di tutti i crediti di imposta agevolativi concessi alle imprese, deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi può essere fruito annualmente senza alcun limite quantitativo e, pertanto, per importi anche superiori al limite di 250.000 euro applicabile ai crediti di imposta agevolativi.

Per espressa previsione di legge, all'*Art-Bonus* non si applica neanche il limite generale di compensabilità di crediti di imposta e contributi di cui all'articolo 34 della legge n. 388 del 2000, pari a 700.000 euro a decorrere dal 1° gennaio 2014.

Inoltre, si precisa che per le caratteristiche del credito in esame, non si applica neanche la limitazione di cui all'articolo 31 del decreto-legge n. 78 del 2010, che prevede un divieto di compensazione ai sensi dell'articolo 17, comma 1, del decreto legislativo 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.

5. RILEVANZA DEL CREDITO DI IMPOSTA

Ai sensi del comma 3, il credito in esame *“non rileva ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive”*.

Da tale previsione deriva che l'*Art-Bonus*:

- non concorre alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, comprese le relative addizionali regionale e comunali, né alla determinazione del valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive;

- non rileva ai fini della determinazione della quota di interessi passivi deducibile dal reddito di 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 di impresa ai sensi dell'articolo 109, comma 5, del TUIR.

6. ADEMPIMENTI

Per quanto concerne le modalità di effettuazione delle liberalità in denaro si richiamano le indicazioni fornite con la risoluzione n. 133/E del 14 giugno 2007.

Le erogazioni liberali, pertanto, devono essere effettuate avvalendosi esclusivamente di uno dei seguenti sistemi di pagamento:

- banca;
- ufficio postale;
- sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e cioè carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari.

L'articolo in commento prevede, infine, che i soggetti beneficiari delle erogazioni liberali comunicano al Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo, mensilmente, l'ammontare delle erogazioni ricevute nel mese di riferimento, provvedendo, inoltre, a dare pubblica comunicazione di tale ammontare, nonché della destinazione e dell'utilizzo delle erogazioni stesse, tramite un'apposita pagina dedicata e facilmente individuabile nei propri siti *web* istituzionali, nonché in un apposito portale, gestito dallo stesso Ministero, fatte salve le disposizioni di cui al Codice in materia di protezione dei dati personali di cui al decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196.

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

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA