



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti

DOCUMENTO DI RICERCA

IL CREDITO D'IMPOSTA PER FAVORIRE LE EROGAZIONI LIBERALI A SOSTEGNO DELLA CULTURA (“ART BONUS”)

Viviana Capozzi

7 DICEMBRE 2021





ABSTRACT

L'articolo 1 del decreto-legge 31 maggio 2014, n. 83, convertito con modificazioni dalla legge 29 luglio 2014, n. 106, ha introdotto, a decorrere dal 1° giugno 2014, un credito d'imposta comunemente detto "Art bonus", volto a incentivare il mecenatismo a favore del patrimonio culturale pubblico.

La disciplina normativa di riferimento è stata oggetto, nel tempo, di diversi interventi modificativi volti, principalmente, ad ampliarne progressivamente l'ambito di applicazione, nonché a trasformarla da misura temporanea a permanente. La medesima disciplina è stata da ultimo integrata dall'articolo 183 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (il c.d. Decreto "Rilancio"), convertito con modificazioni dall'articolo 1, comma 1, della legge 17 luglio 2020, n. 77 che, nell'ambito degli interventi programmati per fronteggiare l'emergenza epidemiologica Covid-19, ha esteso l'ambito soggettivo di applicazione del cennato credito d'imposta anche alle erogazioni liberali effettuate per il sostegno dei complessi strumentali, delle società concertistiche e corali, dei circhi e degli spettacoli viaggianti.

Tale ultimo intervento normativo ha offerto l'occasione di riesaminare, con il presente documento, le caratteristiche principali, nonché le modalità di applicazione, di una misura agevolativa che, soprattutto in questo momento storico, potrebbe contribuire in modo sostanziale alla ripresa di un settore che, come molti, ha fortemente subito gli effetti economici dell'emergenza epidemiologica in corso.



SOMMARIO

1. PREMESSA.....	3
2. L'ART BONUS E IL SUO ITER NORMATIVO.....	5
3. I SOGGETTI BENEFICIARI DEL CREDITO D'IMPOSTA	6
4. LE EROGAZIONI LIBERALI CHE DANNO DIRITTO AL CREDITO D'IMPOSTA.....	8
5. LE MODALITÀ DI EFFETTUAZIONE DELLE EROGAZIONI	12
6. IL CREDITO D'IMPOSTA: MISURA E LIMITI DI SPETTANZA.....	13
7. GLI ADEMPIMENTI.....	15
7.1. Le modalità di fruizione dell'Art bonus.....	15
7.2. Gli adempimenti cui sono tenuti i beneficiari delle erogazioni liberali	16



1. Premessa

L'articolo 1 del decreto-legge 31 maggio 2014, n. 83, convertito con modificazioni dalla legge 29 luglio 2014, n. 106, ha introdotto, a decorrere dal 1° giugno 2014, un credito d'imposta comunemente detto "Art bonus", volto a incentivare il mecenatismo a favore del patrimonio culturale pubblico¹.

Stando a quanto si legge nella Relazione Illustrativa al disegno di legge di conversione del d.l. n. 83 del 2014, la misura ha inteso favorire la valorizzazione del patrimonio culturale pubblico, adottando un meccanismo agevolativo più semplice ed efficace di quelli già contemplati dal Tuir (di cui all'articolo 15, comma 1, lettere h) e i) e dall'articolo 100, comma 2, lettere f) e g) del Tuir), ai quali va a sostituirsi per gli specifici ambiti di applicazione.

A tal proposito, è utile ricordare che l'utilizzo della leva fiscale al fine di incentivare il sostegno delle attività culturali e spettacolistiche affonda radici lontane nel tempo. Del resto, lo stesso articolo 9 della Cost. prevede che rientri fra i compiti della Repubblica, quello di promuovere lo sviluppo della cultura e la ricerca scientifica e tecnica; nonché tutela il paesaggio e il patrimonio storico e artistico della Nazione. Il più immediato utilizzo della leva fiscale in detto settore è senz'altro quello di riconoscere benefici fiscali (sotto forma di deduzioni dall'imponibile, o detrazioni e crediti d'imposta) a quanti concorrono con spirito liberale al finanziamento del patrimonio culturale e delle attività spettacolistiche.

L'Art bonus si inserisce nell'ambito di queste misure e rappresenta oggi la principale delle agevolazioni concesse a fronte di erogazioni liberali effettuate, da persone fisiche e giuridiche, a favore della tutela del patrimonio culturale. Infatti, come si vedrà dettagliatamente nel prosieguo, la misura in esame presenta i seguenti indiscutibili vantaggi:

- riconosce una rilevante misura percentuale di credito d'imposta;
- presenta una disciplina molto semplificata sotto il profilo degli adempimenti;
- se ne può beneficiare anche in presenza di perdite fiscali, grazie alla portabilità in avanti della quota non utilizzata nell'esercizio di riferimento;
- è irrilevante ai fini IVA (a differenza di quanto accade, per esempio, nelle sponsorizzazioni).

A tale ultimo proposito, è utile ricordare che sostegno finanziario alla tutela del patrimonio culturale, da parte delle imprese, ricorre spesso anche alla forma della sponsorizzazione che, anzi, fino ad ora sembrerebbe aver goduto di maggiore forza attrattiva rispetto all'utilizzo delle cennate agevolazioni fiscali, probabilmente perché dotata di maggiore flessibilità contrattuale e procedurale. Il ricorso a tale strumento, tuttavia, porta con sé il rischio di incorrere in possibili riqualificazioni della fattispecie da parte dell'Amministrazione finanziaria con conseguente modifica del regime impositivo applicabile².

¹ L'applicazione della misura in esame, circoscritta ai soli beni pubblici, sebbene molto criticata dagli interpreti, sembrerebbe essere motivata dall'assenza di particolari adempimenti autorizzativi e verifiche preventive da parte dell'Amministrazione finanziaria. e, quindi, finalizzata ad evitare un utilizzo distorto dell'agevolazione fiscale.

² Ci si riferisce, principalmente alla possibilità che delle sponsorizzazioni vengano riqualificate come spese di rappresentanza, pubblicità o propaganda, con le conseguenti differenze sul piano della loro deducibilità fiscale.



La principale differenza fra le sponsorizzazioni (integralmente deducibili dal reddito) e le erogazioni liberali a sostegno della valorizzazione del patrimonio culturale (che solo parzialmente deducibili/detraibili o riconoscono un parziale credito d'imposta) consiste nella assenza, nelle seconde, di un rapporto sinallagmatico. Infatti, affinché il versamento di una somma in denaro possa essere considerato un'erogazione liberale è necessario che il beneficiario del versamento non effettui nei confronti del mecenate alcuna controprestazione³. Nella pratica, tuttavia, non è altrettanto semplice tracciare questo confine e ci si può trovare in presenza di fattispecie difficilmente qualificabili in modo univoco.

In proposito è utile ricordare l'intervento operato dal Ministero per i beni e le attività culturali con il decreto del 3 ottobre 2002, attuativo dell'articolo 38 della legge 21 novembre 2000, n. 342, recante la prima disciplina delle agevolazioni fiscali in favore delle erogazioni liberali.

In detta sede, infatti, il Ministero ha chiarito che devono considerarsi erogazioni liberali (e non sponsorizzazioni) anche le elargizioni cui fa seguito un pubblico ringraziamento in favore del soggetto erogante (articolo 5, comma 3, del D.M.). Detto riconoscimento, infatti, ha valore puramente morale e non costituisce una forma di promozione dell'azienda o dei prodotti del mecenate⁴.

Ulteriori indicazioni sono state fornite dal medesimo Ministero con il successivo decreto 19 dicembre 2012 (recante l'approvazione delle norme tecniche e linee guida in materia di sponsorizzazioni di beni culturali e di fattispecie analoghe o collegate). In proposito, si legge al paragrafo I.3.1 del cennato decreto che *“ai fini della qualificazione giuridica del rapporto come sponsorizzazione piuttosto che come erogazione liberale, nel senso anzidetto, assume rilevanza la presenza (sponsorizzazione) o l'assenza (erogazione liberale o gratuita) di un “corrispettivo”. Quest'ultimo va correttamente inteso nel senso giuridico di causa tipica ed essenziale dell'operazione economico-giuridica, non già nel senso di motivo personale e soggettivo che spinge all'elargizione, il quale non rileva, come tale, ai fini della predetta qualificazione”*.

Di conseguenza, *“deve considerarsi errata ogni automatica esclusione della possibilità di ricondurre un conferimento in danaro o opere entro lo schema dell'elargizione liberale o patrocinio, per una sua qualificazione in termini di sponsorizzazione, sol perché il benefattore accetti o chiedo una qualche forma di riconoscimento, soprattutto morale e ideale (o comunque inerente a un interesse patrimoniale che non trova diretta corrispettività in un obbligo posto a carico dell'amministrazione), dell'elargizione accordata”*.

Si smette quindi 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*. Fermo restando che *“l'Amministrazione*

³ Cfr. risposta a interpellato del 9 settembre 2021, n. 164.

⁴ Ulteriori indicazioni in proposito sono rinvenibili nella risposta ad interrogazione parlamentare del 17 marzo 2016, n. 4-08915.



procedente dovrà prestare un'attenzione particolare a che il riconoscimento morale attribuito al donatore impresa commerciale non travalichi i limiti suoi propri per assumere la consistenza di una vera e propria sponsorizzazione”.

Il tema è stato oggetto di attenzione anche da parte dell'Amministrazione finanziaria, chiamata a decidere in merito all'applicabilità (o meno) dell'Art bonus nell'ipotesi una Fondazione bancaria, tramite protocolli d'intesa con gli enti territoriali, sostenga gli interventi di restauro del patrimonio pubblico, pagando direttamente le fatture relative agli interventi di restauro. In detta occasione, la risoluzione 15 ottobre 2015, n. 87/E, ha riconosciuto che la natura dell'iniziativa intrapresa dalle Fondazioni bancarie *“costituisce un'ipotesi di mecenatismo; posto che, perseguendo lo scopo statutario dell'intervento nel territorio di riferimento attraverso l'erogazione di contributi e la promozione di iniziative nell'ambito dei settori dell'arte e dei beni culturali, esse non intervengono in alcun modo con uno scopo lucrativo, proprio delle sponsorizzazioni”*. Di conseguenza, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che il meccanismo posto in essere da dette Fondazioni (che non trasferiscono denaro all'ente pubblico, ma provvedono direttamente al pagamento delle fatture relative agli interventi di restauro) sia assimilabile ad una erogazione liberale idonea a fruire dell'Art bonus.

2. L'Art bonus e il suo iter normativo

La disciplina normativa dell'Art bonus è stata oggetto di diversi interventi modificativi volti, principalmente, ad ampliarne progressivamente l'ambito di applicazione, nonché a trasformarla da misura temporanea (nel dato normativo originario avrebbe dovuto essere efficace solo con riferimento alle erogazioni liberali effettuate nel 2014, 2015 e 2016) a permanente (per effetto di quanto disposto dall'articolo 1, commi 318 e 319, della legge 28 dicembre 2015, n. 208).

Prima di entrare nel merito dei requisiti che devono sussistere per poter fruire dell'agevolazione in esame in base alla normativa attualmente vigente, è utile brevemente ricordarne l'iter normativo che ha condotto all'attuale dato normativo.

Il comma 1 dell'articolo 1 del d.l. n. 83 del 2014, nel suo originario tenore testuale, prevedeva il riconoscimento di un credito d'imposta per le erogazioni liberali in denaro effettuate, sia da persone fisiche che da persone giuridiche, 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.

Detto credito d'imposta veniva riconosciuto nella misura del 65 per cento delle erogazioni liberali effettuate nel 2014 e nel 2015 e del 50 per cento delle erogazioni liberali effettuate nel 2016. Come si vedrà meglio nel prosieguo, anche la misura del credito d'imposta è stata oggetto di successivi interventi modificativi.



Partendo da questo dato normativo, un primo ampliamento dell'ambito di applicazione dell'Art bonus è intervenuto in occasione degli interventi urgenti adottati, a favore delle popolazioni colpite da sisma del 24 agosto 2016, con il decreto-legge 17 ottobre 2016, n. 189 entrato in vigore il 18 ottobre 2016 e convertito con modificazioni dall'articolo 1, comma 1, della legge 15 dicembre 2016, n. 229. In particolare, il comma 1 dell'articolo 17 del cennato decreto ha esteso i benefici dell'Art bonus anche alle erogazioni liberali effettuate (a decorrere dal 19 ottobre 2016) a favore del Ministero dei beni delle attività culturali e del turismo per interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali di interesse religioso presenti nei Comuni calamitati⁵, anche appartenenti ad enti e istituzioni della Chiesa cattolica o di altre confessioni religiose (di cui all'articolo 9 del d.lgs. 22 gennaio 2004, n. 42). Il successivo comma 2 ha esteso il beneficio in esame anche alle erogazioni liberali effettuate (sempre a decorrere dal 19 ottobre 2016) 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.

Tale ultima misura è stata successivamente estesa anche ai territori di cui alla legge 29 novembre 1984, n. 798, recante nuovi interventi per la salvaguardia di Venezia e nella città di Matera, per opera dell'articolo 3-sexies del decreto-legge 24 ottobre 2019, n. 123, convertito con modificazioni dall'articolo 1, comma 1, della legge 12 dicembre 2019, n. 156.

Inoltre, a decorrere dal 2017, l'articolo 5, comma 1, della legge 22 novembre 2017, n. 175 ha esteso l'ambito di applicazione dell'Art bonus anche alle erogazioni liberali effettuate a favore delle istituzioni concertistico-orchestrali, i teatri nazionali, i teatri di rilevante interesse culturale, i festival, le imprese e i centri di produzione teatrale e di danza, nonché i circuiti della distribuzione.

Infine, la disciplina dell'Art bonus è stata da ultimo integrata dall'articolo 183 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (il c.d. Decreto "Rilancio"), convertito con modificazioni dall'articolo 1, comma 1, della legge 17 luglio 2020, n. 77, che ha esteso il credito d'imposta in esame anche ai complessi strumentali, alle società concertistiche e corali, ai circhi e spettacoli viaggianti.

3. I soggetti beneficiari del credito d'imposta

L'Art bonus viene riconosciuto a tutti i soggetti, persone fisiche e giuridiche, che effettuano erogazioni liberali a sostegno della cultura e dello spettacolo (compatibili con quelle previste dalla norma in rassegna), indipendentemente dalla loro natura o forma giuridica.

Il credito viene riconosciuto con diverse modalità e limiti, in funzione del fatto se il soggetto erogatore è (o meno) titolare di reddito d'impresa. Infatti, come si vedrà più diffusamente nel prosieguo, le persone fisiche e gli enti non commerciali, sia residenti che non residenti, possono fruire del credito

⁵ Così come individuati dall'articolo 1 del medesimo d.l. n. 189 del 2016.



nei limiti del 15% del reddito imponibile espresso in dichiarazione; mentre i titolari di reddito d'impresa possono fruirne nel limite del 5 per mille dei ricavi.

Fra i soggetti che non sono titolari di reddito d'impresa, figurano sia persone fisiche che enti. Per quanto concerne le prime, deve trattarsi dei soggetti di cui all'articolo 2 del Tuir. Vale a dire, persone fisiche residenti e non residenti, che producono redditi diversi da quelli d'impresa, in relazione ai quali assolvono all'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi in Italia⁶.

Con riferimento, invece, agli enti, si segnala che, per fruire dell'Art bonus con le modalità riconosciute ai soggetti diversi dai titolari di redditi d'impresa, è necessario che si tratti di enti non commerciali, residenti o non residenti, che non svolgono attività commerciali e società semplici.

Fra i soggetti titolari di redditi d'impresa, che possono beneficiare dell'Art bonus, figurano le società commerciali, gli enti commerciali, gli enti non commerciali che svolgono anche attività commerciali (sebbene in misura residuale rispetto alle attività istituzionali), 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.

In proposito, è utile precisare che gli imprenditori individuali e gli enti non commerciali che svolgono anche attività commerciale usufruiscono del credito d'imposta con le modalità ed i limiti previsti per i titolari di redditi d'impresa, unicamente nel caso in cui effettuano le erogazioni liberali nell'ambito dell'esercizio della loro attività d'impresa. Viceversa, i medesimi soggetti applicano l'Art bonus con le modalità e i limiti operati con riferimento ai soggetti non titolari di reddito d'impresa, se effettuano l'erogazione liberale nell'ambito della loro attività personale o istituzionale⁷.

Alcuni importanti interventi di prassi si sono occupati di delimitare l'esatta individuazione dei soggetti beneficiari dell'agevolazione in esame, in presenza di soggetti "collettivi". A tal proposito, la circolare 31 luglio 2014, n. 24/E, paragrafo 3, ha chiarito che, 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.

Ulteriori importanti chiarimenti, sempre con riferimento a mecenati "collettivi", sono stati forniti con la risposta a interpello 7 ottobre 2020, n. 452. Nella fattispecie un'Associazione culturale senza scopo di lucro, con personalità giuridica privata riconosciuta dalla Regione, intendeva finanziare diversi progetti finalizzati al restauro di beni culturali affidati in concessione ad una pubblica Amministrazione pubblici. Il finanziamento delle opere sarebbe avvenuto mediante raccolta di fondi privati, per il tramite dell'Associazione medesima.

⁶ Come si vedrà fra breve, infatti, per questa categoria di soggetti, la fruizione dell'Art bonus passa attraverso la presentazione della dichiarazione dei redditi.

⁷ Cfr. circolare 31 luglio 2014, n. 24/E, par. 3.



In siffatta ipotesi, l'Amministrazione finanziaria ha ammesso al beneficio del credito d'imposta i singoli finanziatori dell'Associazione e non già l'Associazione medesima, attraverso la quale questi ultimi avrebbero agito.

Infine, si ritiene che, l'eventualità che il soggetto erogatore "compartecipi" dell'ente beneficiario della donazione non dovrebbe escludere di per sé stessa la possibilità che trovi applicazione la misura agevolativa in esame.

Si pensi, per esempio, al caso in cui il mecenate sieda negli organi di gestione della Fondazione beneficiaria e partecipi alla contribuzione al fondo di dotazione della Fondazione medesima. In tal caso, si ritiene che i benefici dell'Art bonus dovrebbero comunque poter trovare applicazione in presenza di erogazioni liberali. Fermo restando che il credito d'imposta spetterà unicamente in relazione alle erogazioni ulteriori e diverse da quelle inerenti la generica partecipazione al patrimonio della Fondazione da parte del soggetto.

4. Le erogazioni liberali che danno diritto al credito d'imposta

In base alla disciplina attualmente vigente, l'Art bonus viene riconosciuto a fronte di erogazioni liberali effettuate per le seguenti finalità:

- a. gli interventi di manutenzione, protezione e restauro di "beni culturali pubblici";
- b. 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, delle imprese e dei centri di produzione teatrale e di danza⁸, dei festival⁹, nonché dei circuiti di distribuzione, dei complessi strumentali, delle società concertistiche e corali, dei circhi e degli spettacoli viaggianti;
- c. 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.

Il credito d'imposta in esame è riconosciuto, altresì, 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 (vale a dire soggetti a cui è stata affidata e contrattualizzata la gestione/valorizzazione di un bene pubblico). Sono, invece, escluse le erogazioni effettuate in favore di un bene culturale di proprietà di persone giuridiche private senza fini di lucro, compresi gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti.

⁸ Cfr. risposta a interpello 28 dicembre 2018, n. 160.

⁹ Con riferimento ai festival, le risposte a interpello 28 settembre 2018, n. 18 e 28 dicembre 2018, nn. 150 e 154 hanno precisato che, ai fini dell'Art bonus, gli organizzatori (pubblici e privati) di tali eventi devono essere in possesso dei requisiti previsti dal Decreto del Ministero dei Beni e delle Attività Culturali e del Turismo (MIBACT) 22 luglio 2017 per l'iscrizione al fondo unico dello spettacolo (FUS).



Un ente ecclesiastico può essere beneficiario di erogazioni liberali ammesse a fruire dell'Art bonus solo quando il bene oggetto della liberalità è di proprietà di un ente pubblico e l'ente ecclesiastico ne è il concessionario, l'affidatario, o il gestore. Fermo restando che, come si è detto in precedenza, il credito d'imposta viene riconosciuto anche nelle ipotesi di beni culturali di interesse religioso, situati nei Comuni colpiti dagli eventi sismici del 2016.

L'esatta definizione dell'ambito oggettivo di applicazione dell'Art bonus è stata oggetto di diversi interventi interpretativi che, nel tempo, hanno contribuito a meglio delineare i confini della misura agevolativa in esame.

In tal senso, va immediatamente evidenziato che, ai sensi del comma 1, dell'articolo 10 del Codice dei beni culturali e del paesaggio (di cui al d.lgs. 22 gennaio 2004, n. 42)¹⁰, sono "beni culturali" le cose immobili e mobili appartenenti allo Stato, alle regioni, agli altri enti pubblici territoriali, nonché ad ogni altro ente ed istituto pubblico e a persone giuridiche private senza fine di lucro, ivi compresi gli enti

¹⁰ Ai sensi dei successivi commi 2 e 3 della medesima disposizione:

"2. Sono inoltre beni culturali:

- a) le raccolte di musei, pinacoteche, gallerie e altri luoghi espositivi dello Stato, delle regioni, degli altri enti pubblici territoriali, nonché di ogni altro ente ed istituto pubblico;
- b) gli archivi e i singoli documenti dello Stato, delle regioni, degli altri enti pubblici territoriali, nonché di ogni altro ente ed istituto pubblico;
- c) le raccolte librerie delle biblioteche dello Stato, delle regioni, degli altri enti pubblici territoriali, nonché di ogni altro ente ed istituto pubblico, ad eccezione delle raccolte che assolvono alle funzioni delle biblioteche indicate all'articolo 47, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 24 luglio 1977, n. 616.

3. Sono altresì beni culturali, quando sia intervenuta la dichiarazione prevista dall'articolo 13:

- a) le cose immobili e mobili che presentano interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico particolarmente importante, appartenenti a soggetti diversi da quelli indicati al comma 1;
- b) gli archivi e i singoli documenti, appartenenti a privati, che rivestono interesse storico particolarmente importante;
- c) le raccolte librerie, appartenenti a privati, di eccezionale interesse culturale;
- d) le cose immobili e mobili, a chiunque appartenenti, che rivestono un interesse, particolarmente importante a causa del loro riferimento con la storia politica, militare, della letteratura, dell'arte, della scienza, della tecnica, dell'industria e della cultura in genere, ovvero quali testimonianze dell'identità e della storia delle istituzioni pubbliche, collettive o religiose. Se le cose rivestono altresì un valore testimoniale o esprimono un collegamento identitario o civico di significato distintivo eccezionale, il provvedimento di cui all'articolo 13 può comprendere, anche su istanza di uno o più comuni o della regione, la dichiarazione di monumento nazionale;
- d-bis) le cose, a chiunque appartenenti, che presentano un interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico eccezionale per l'integrità e la completezza del patrimonio culturale della Nazione;
- e) le collezioni o serie di oggetti, a chiunque appartenenti, che non siano ricomprese fra quelle indicate al comma 2 e che, per tradizione, fama e particolari caratteristiche ambientali, ovvero per rilevanza artistica, storica, archeologica, numismatica o etnoantropologica, rivestano come complesso un eccezionale interesse.

4. Sono comprese tra le cose indicate al comma 1 e al comma 3, lettera a):

- a) le cose che interessano la paleontologia, la preistoria e le primitive civiltà;
- b) le cose di interesse numismatico che, in rapporto all'epoca, alle tecniche e ai materiali di produzione, nonché al contesto di riferimento, abbiano carattere di rarità o di pregio;
- c) i manoscritti, gli autografi, i carteggi, gli incunaboli, nonché i libri, le stampe e le incisioni, con relative matrici, aventi carattere di rarità e di pregio;
- d) le carte geografiche e gli spartiti musicali aventi carattere di rarità e di pregio;
- e) le fotografie, con relativi negativi e matrici, le pellicole cinematografiche ed i supporti audiovisivi in genere, aventi carattere di rarità e di pregio;
- f) le ville, i parchi e i giardini che abbiano interesse artistico o storico;
- g) le pubbliche piazze, vie, strade e altri spazi aperti urbani di interesse artistico o storico;
- h) i siti minerari di interesse storico od etnoantropologico;
- i) le navi e i galleggianti aventi interesse artistico, storico od etnoantropologico;
- l) le architetture rurali aventi interesse storico od etnoantropologico quali testimonianze dell'economia rurale tradizionale".



ecclesiastici civilmente riconosciuti, che presentano interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico. Per “beni culturali pubblici” (di cui alla precedente lettera a), quindi, si devono intendere tutte le cose mobili e immobili di interesse culturale e di proprietà pubblica, escluse quelle di proprietà privata.

Con riferimento a tale categoria di beni, si segnala che con la risposta a interpello 22 novembre 2018, n. 81 si è riconosciuto il beneficio dell’Art bonus in presenza di erogazioni liberali destinate a un Comune per il restauro di una Chiesa di proprietà del Comune medesimo, ritenendolo un bene culturale di proprietà pubblica. In senso analogo, con la risposta a interpello 28 dicembre 2018, n. 155 si è riconosciuto che anche il bene culturale acquisito da un Comune per il tramite di un’azienda speciale presenta le caratteristiche necessarie ad essere considerato un “bene culturale pubblico”, nonostante le sue modalità di acquisizione.

Ma la maggior parte dei chiarimenti forniti dall’Agenzia delle Entrate sull’Art bonus riguarda, non già la definizione di “bene culturale pubblico”, bensì quella di “istituti e luoghi della cultura di appartenenza pubblica” (di cui alla precedente lettera b).

In proposito con le risposte a interpello 22 novembre 2018, n. 78 e 28 dicembre 2018, n. 160, è stato chiarito che nella cennata categoria rientrano gli istituti e i luoghi elencati nell’art. 101 del Codice dei beni culturali e del paesaggio, vale a dire: musei, biblioteche, archivi, aree e parchi archeologici, complessi monumentali, purché di appartenenza pubblica.

Inoltre, come evidenziato con la risoluzione 7 novembre 2017, n. 136/E, tale ultimo requisito (l’appartenenza pubblica) deve ritenersi soddisfatto, oltre che dall’appartenenza a Stato, Regioni e altri enti territoriali, anche dal ricorrere di altre specifiche caratteristiche¹¹. In tal senso, con le successive risposte a interpello 7 ottobre 2020, nn. 451 e 453, è stato precisato che il requisito dell’appartenenza pubblica 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 Amministrazione¹².

¹¹ Nel caso di specie, il beneficio è stato riconosciuto alle erogazioni liberali a favore di una Fondazione di diritto privato, con natura sostanzialmente pubblicistica, a condizione che dette erogazioni fossero destinate alle collezioni di appartenenza pubblica (museale), gestite dalla Fondazione medesima.

¹² In particolare, con la risposta interpello n. 451 del 2020, l’Amministrazione finanziaria ha ritenuto di non poter applicare i benefici dell’Art bonus al restauro di una Chiesa, in quanto la nomina di tre componenti del Consiglio di amministrazione dell’Associazione istante da parte di Comune, Regione e Provveditorato agli studi non è una caratteristica di per sé stessa sufficiente a caratterizzare il bene di proprietà dell’Associazione quale un bene culturale pubblico. In senso analogo, con la



Una giusta attenzione alla destinazione finale delle somme liberamente erogate emerge anche dalla risposta a interpello 28 dicembre 2018, n. 149, concernente una Fondazione costituita da pubbliche Amministrazioni che, oltre a gestire istituti della cultura di proprietà pubblica (un museo), svolgeva attività di valorizzazione e promozione sociale e turistica, direttamente collegate ai primi.

In tale occasione, l'Amministrazione finanziaria ha ammesso all'Art bonus esclusivamente le erogazioni liberali in favore della Fondazione stessa, relative espressamente al sostegno delle attività museali e ai beni culturali di appartenenza pubblica. Negando, viceversa, la possibilità di fruire del beneficio in relazione alle erogazioni genericamente destinate alla Fondazione per attività concernenti altre iniziative o manifestazioni¹³.

Analogamente, con la risposta a interpello 22 novembre 2018, n. 78 è stato chiarito che non può considerarsi "istituto della cultura" una Fondazione, per il solo fatto che si occupa di formazione e ricerca e che, quindi, in presenza di erogazioni liberali effettuate a favore di detta Fondazione, possono fruire dell'Art bonus unicamente quelle espressamente destinate a interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici alla medesima Fondazione affidati.

risposta a interpello 12 febbraio 2019, n. 48, i benefici dell'Art bonus si sono esclusi in relazione ad una Fondazione di diritto privato, non ritenuta assimilabile ad un ente o ad una istituzione pubblica, non emergendo una prevalente componente "pubblica" nella costituzione e nella gestione della stessa.

Viceversa, con la risposta a interpello n. 453 del 2020 i benefici dell'Art bonus sono stati ritenuti applicabili in presenza di una Fondazione il cui assetto amministrativo denotava una significativa partecipazione della Regione al patrimonio e alla *governance* della Fondazione medesima; le cui attività erano altresì incluse nella programmazione strategica regionale dei settori della cultura e dei beni culturali. E questo nonostante la Fondazione non fosse sottoposta al controllo analogo di una pubblica Amministrazione; in quanto, la medesima era comunque sottoposta ad alcune regole proprie della pubblica Amministrazione quali gli obblighi di trasparenza e il rispetto della normativa in materia di appalti pubblici.

In senso analogo, con la risposta a interpello 10 giugno 2020, n. 176, i benefici dell'Art bonus sono stati considerati operanti con riferimento ad una Fondazione, costituita per iniziativa pubblica, posta sotto il permanente controllo da parte del Comune, che aveva come finalità ed oggetto la gestione, cura e valorizzazione di un complesso monumentale di proprietà pubblica ed affidato alla Fondazione appositamente costituita per la sua gestione e valorizzazione. In linea con questo orientamento interpretativo, si colloca anche la risposta a interpello 17 luglio 2019, n. 258. Viceversa, con la risposta a interpello 16 luglio 2019, n. 250, si è esclusa l'operatività dell'Art bonus nei confronti delle erogazioni liberali effettuate a favore di una Fondazione, ente di diritto privato, che non risultava essere stata costituita per iniziativa di un soggetto pubblico, né sottoposta a controllo analogo e neppure affidataria di un bene culturale che potesse considerarsi pubblico.

¹³ In senso analogo, con la risposta a interpello 12 ottobre 2020, n. 464, si è affermato che sono ammissibili al beneficio le erogazioni liberali ricevute dalla Fondazione e destinate a realizzare interventi di restauro, protezione e manutenzione di un immobile storico che possiede le caratteristiche tipiche del bene culturale pubblico (un museo concesso in uso alla Fondazione). Viceversa, non possono beneficiare dell'Art bonus le erogazioni liberali ricevute dalla medesima Fondazione (che persegue ampi scopi), finalizzate ad un generico sostegno della stessa (in senso conforme: le risposte a interpello 4 novembre 2019, n. 465 e 17 luglio 2019, n. 262).

Seguendo detto criterio esegetico, con la risposta a interpello 28 dicembre 2018, n. 160 si è esclusa la possibilità di applicare l'Art bonus alle erogazioni liberali destinate ad una Fondazione (costituita da un Comune) per la gestione e la valorizzazione del teatro comunale. Fermo restando che, qualora il teatro risultasse essere bene culturale, potrebbero fruire dell'agevolazione le erogazioni effettuate al fine di realizzare interventi di restauro, manutenzione e protezione del teatro medesimo.



5. Le modalità di effettuazione delle erogazioni

Le erogazioni liberali che danno diritto a fruire dell'agevolazione in esame devono essere effettuate esclusivamente in denaro, per espressa previsione normativa. Sono escluse, quindi, dal beneficio eventuali liberalità effettuate in contanti¹⁴.

Tale regola ha trovato, nella prassi, una sola eccezione relativa ad un intervento di restauro finanziato da una Fondazione bancaria. Infatti, come in parte anticipato, la risoluzione 15 ottobre 2015, n. 87/E ha riconosciuto idonea a fruire dell'Art bonus detta Fondazione, con riferimento agli oneri dalla medesima sostenuti per l'esecuzione di un progetto di restauro e valorizzazione (realizzato in base a specifici protocolli d'intesa stipulati con diversi enti territoriali) di un bene pubblico, sottoposto alla tutela della locale Soprintendenza.

Come chiarito con la circolare 31 luglio 2014, n. 24/E, paragrafo 6, le erogazioni liberali devono essere effettuate in modo da garantirne la "tracciabilità, secondo le indicazioni già fornite con la risoluzione 17 giugno 2007, n. 133/E. Pertanto, le medesime devono essere effettuate avvalendosi unicamente dei seguenti intermediari e sistemi di pagamento:

- banca (mediante, per esempio, bonifico bancario)
- ufficio postale (mediante, per esempio, versamento su conto corrente intestato al beneficiario);
- sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241 (vale a dire: carte di credito o di debito, carte prepagate e assegni bancari e circolari).

Il sostenimento dell'onere viene documentato dalla ricevuta del versamento bancario o postale, ovvero, in caso di pagamento con carta di credito, di debito o prepagata, dall'estratto conto della società che gestisce tali carte.

Nel caso di pagamento con assegno circolare o bancario, ovvero nell'ipotesi in cui dalla ricevuta di versamento o dall'estratto conto della società che gestisce le carte di pagamento non sia possibile individuare il soggetto beneficiario dell'erogazione liberale, il contribuente deve essere in possesso della ricevuta rilasciata dal beneficiario. Da detta ricevuta deve risultare la modalità di pagamento utilizzata.

È necessario, inoltre, che dalla documentazione attestante il versamento sia possibile individuare il carattere di liberalità del medesimo. Pertanto, per i pagamenti effettuati, è necessario che la natura di liberalità del versamento risulti dalla ricevuta del pagamento bancario o postale, dall'estratto conto della società che gestisce le carte di credito, di debito o prepagate, ovvero sia indicata dalla ricevuta rilasciata dal beneficiario¹⁵.

¹⁴ Principio confermato anche dalla risposta a interpello 28 dicembre 2018, n. 156.

¹⁵ In proposito, è utile ricordare alcuni chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria con la risoluzione 15 luglio 2020, n. 40/E. Nel caso di specie, una Fondazione lirico-sinfonica, nel corso dell'emergenza epidemiologica Covid-19, aveva emesso dei *voucher* a favore di soggetti che avevano acquistato dei biglietti per spettacoli teatrali annullati a causa del periodo emergenziale (ai sensi di quanto disposto dall'articolo 88 del Decreto "Cura Italia", di cui al decreto-legge n. 18 del 2020).



Infine, è utile ricordare che, in alcuni casi l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto necessario che il sistema di pagamento utilizzato per effettuare l'erogazione liberale consentisse l'indicazione di una specifica causale. Così, per esempio, nella risposta a interpello del 3 ottobre 2018, n. 20, relativa a delle erogazioni liberali effettuate a favore di un'associazione per il restauro di un bene culturale pubblico, di cui la stessa risultava affidataria, l'Amministrazione finanziaria ha sostenuto che per beneficiare dell'Art bonus fosse necessario che nella causale del versamento, nonché nella relativa ricevuta, risultasse l'esplicito riferimento agli interventi di restauro che si intendevano finanziare.

6. Il credito d'imposta: misura e limiti di spettanza

A fronte dell'effettuazione di erogazioni liberali ammesse a fruire dell'Art bonus, il mecenate, sia esso persona fisica o giuridica, ha diritto ad un credito d'imposta d'importo pari al 65 per cento delle liberalità effettuate, ripartito in tre quote annuali di pari importo.

Il credito d'imposta è riconosciuto entro il limite del 15 per cento del reddito imponibile nel caso di erogazioni liberali effettuate da persone fisiche o da enti non commerciali ed entro il limite del 5 per mille dei ricavi annui nel caso di soggetti titolari di redditi d'impresa.

Come previsto dal comma 1 dell'articolo 1 del decreto-legge n. 83 del 2014, alle erogazioni liberali soggette ad Art bonus non si applicano le disposizioni di cui all'articolo 15, comma 1, lettere h) e i) del Tuir, né quelle di cui all'articolo 100, comma 2, lettere f) e g) del Tuir.

Con riferimento a tali ultime disposizioni, si ricorda che l'articolo 15, comma 1, lettera h) del Tuir prevede la possibilità per le persone fisiche di detrarre il 19 per cento degli oneri sostenuti per l'effettuazione di erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, delle Regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di comitati organizzatori (appositamente istituiti con decreto del Ministro per i beni culturali e ambientali), 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; oppure
- 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'articolo 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

Successivamente, la Fondazione, nell'ambito delle iniziative intraprese per il suo sostentamento nel periodo di crisi in corso, aveva offerto la possibilità, a quanti avevano richiesto il *voucher*, di rinunciare allo stesso, destinando volontariamente il corrispondente importo a titolo di erogazione liberale a sostegno della Fondazione medesima, per l'attività artistica da realizzare nel corso dell'anno 2020. Con riferimento a siffatte erogazioni liberali, l'interpellata Amministrazione finanziaria, ha ritenuto operanti i benefici dell'Art bonus. Ferma restando la necessità di un esplicito riconoscimento della causale dell'importo ricevuto a titolo di donazione. Circostanza che si è ritenuta debitamente assolta mediante l'emissione, da parte della Fondazione e a favore dei mecenati, di apposita attestazione che riconosca, nell'importo e nella causale, l'erogazione liberale disposta.



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.

La successiva lettera i) della medesima disposizione, inoltre, prevede la possibilità, sempre per i contribuenti persone fisiche, di fruire di analoga detrazione con riferimento alle erogazioni liberali in denaro (per importo non superiore al 2 per cento 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;
- il restauro e il potenziamento delle strutture esistenti;
- la produzione nei vari settori dello spettacolo.

Simili agevolazioni (anch'esse escluse con riferimento alle erogazioni liberali che fruiscono dell'Art bonus) sono riconosciute anche per i soggetti passivi IRES. Infatti, la lettera f), del comma 2, dell'articolo 100 del Tuir prevede la deducibilità dal reddito d'impresa degli oneri sostenuti a fronte delle erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, di enti o istituzioni pubbliche, di Fondazioni e di Associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico, effettuate per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose indicate nell'articolo 2 del d.lgs. 29 ottobre 1999, n. 490, e nel d.P.R. 30 settembre 1963, n. 1409, ivi comprese le erogazioni effettuate per l'organizzazione di mostre e di esposizioni, che siano di rilevante interesse scientifico o culturale, delle cose anzidette, e per gli studi e le ricerche eventualmente a tal fine necessari.

Inoltre, ai sensi della successiva lettera g) della medesima disposizione, i soggetti passivi IRES possono dedurre, nei limiti del 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato, le erogazioni liberali in denaro 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.

La richiamata disciplina del Tuir rimane comunque in vigore per le fattispecie di erogazioni liberali non rientranti nell'ambito di applicazione dell'Art bonus. Come, per esempio, le erogazioni liberali effettuate per l'acquisto di beni culturali, ovvero quelle a favore delle parrocchie per lavori di risanamento conservativo di Chiese non situate in zone interessate dagli eventi sismici del 2016.



7. Gli adempimenti

7.1. Le modalità di fruizione dell'Art bonus

Come si è visto, l'Art bonus consiste in un credito d'imposta d'importo pari al 65 per cento delle liberalità effettuate, che viene ripartito in tre quote annuali di pari importo¹⁶. Le modalità di fruizione di detto credito differiscono a seconda che si tratti di soggetti (persone fisiche ed enti non commerciali) che non svolgono attività d'impresa, ovvero titolari di redditi d'impresa¹⁷.

I soggetti che non svolgono attività d'impresa devono inserire il credito d'imposta nella dichiarazione dei redditi, ai fini del versamento delle imposte sui redditi. La prima quota annuale va inserita nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno nel quale l'erogazione liberale è stata effettuata. La quota annuale non utilizzata può essere riportata nelle dichiarazioni dei periodi d'imposta successivi, senza alcuna limitazione temporale.

I titolari di reddito d'impresa, viceversa, possono utilizzare detto credito in compensazione. In questo caso, la prima quota annuale può essere utilizzata in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, a partire dal primo giorno del periodo d'imposta successivo a quello di effettuazione delle erogazioni liberali.

Per espressa previsione normativa, l'Art bonus non applica limiti di utilizzo in compensazione di cui all'articolo 1, comma 53, della legge n. 244 del 2007 (limitazione generalmente operante per tutti i crediti d'imposta agevolativi) e all'articolo 34 della legge n. 388 del 2000 (limite generale di compensabilità dei crediti d'imposta e dei contributi). Inoltre, nei confronti del credito d'imposta in esame, per le caratteristiche sue proprie, 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 importi superiori a 1.500,00 euro, di cui all'articolo 31, comma 1, del decreto-legge n. 78 del 2010¹⁸.

In caso di mancato utilizzo, in tutto o in parte, della quota annuale, l'ammontare residuo potrà essere utilizzato nel corso dei periodi d'imposta successivi, secondo le modalità proprie del credito.

Per espressa previsione normativa, l'Art bonus non rileva ai fini della formazione della base imponibile delle imposte sui redditi e dell'IRAP. Inoltre, come chiarito con la circolare 31 luglio 2014, paragrafo 5, detto credito d'imposta non rileva ai fini della determinazione della quota di interessi passivi deducibile dal reddito di impresa (ai sensi dell'articolo 61 del Tuir), né ai fini della determinazione delle spese e altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, deducibile dal reddito di impresa (ai sensi dell'articolo 109, comma 5, del Tuir).

¹⁶ La circolare 31 luglio 2014, n. 24/E, paragrafo 4, in proposito ha precisato che 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 riferito ai tre periodi d'imposta di utilizzo del credito.

¹⁷ Per alcuni chiarimenti sulle modalità di fruizione dell'Art bonus, vd.: circolare 8 luglio 2020, n. 19/E, pag. 393 e ss. e circolare 31 maggio 2019, n. 13/E, pag. 376 e ss.

¹⁸ Cfr. la circolare 31 luglio 2014, n. 24/E, paragrafo 4.



7.2. Gli adempimenti cui sono tenuti i beneficiari delle erogazioni liberali

Al fine di garantire la pubblicità e la trasparenza in merito sia alle erogazioni liberali ricevute che al loro utilizzo, i soggetti beneficiari di dette erogazioni devono comunicare mensilmente al MIBACT l'ammontare delle erogazioni ricevute nel mese di riferimento; provvedendo, inoltre, a dare pubblica comunicazione di detto ammontare, nonché della destinazione e dell'utilizzo delle erogazioni medesime. Fatte salve le apposite disposizioni in materia di tutela dei dati personali, di cui al d.lgs. 30 giugno 2003, n. 196.

Tale pubblicità deve essere realizzata tramite un'apposita pagina dedicata sul proprio sito *web*, nonché su un apposito portale, gestito dal medesimo Ministero. Su detto portale vengono rese pubbliche anche tutte le informazioni relative allo stato di conservazione del bene, agli interventi di ristrutturazione o riqualificazione eventualmente in atto, ai fondi pubblici assegnati per l'anno in corso, all'ente responsabile della conservazione del bene, nonché le informazioni relative alla sua fruizione.