



IMPOSTE SUL REDDITO

Credito d'imposta “Art bonus” anche per le imprese

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Convegno di aggiornamento

Gestione degli errori e responsabilità del professionista

Scopri di più

Il D.L. 83/2014 ha introdotto, nel nostro ordinamento, un credito d'imposta per **favorire le erogazioni liberali a sostegno della cultura** (cd. “Art bonus”). Tale norma, inizialmente prevista in via temporanea, con la legge di bilancio 2016 è **stata resa permanente** prevedendo, altresì, **un'unica misura del credito d'imposta**, pari al **65% dell'erogazione liberale eseguita**.

L'agevolazione fiscale (credito d'imposta del 65%) deve riguardare **le erogazioni liberali in denaro che perseguono i seguenti scopi**:

- interventi di **manutenzione, protezione e restauro** di beni culturali pubblici;
- **sostegno degli istituti e dei luoghi della cultura** di appartenenza pubblica (es. musei, biblioteche, archivi, aree e parchi archeologici, complessi monumentali, come definiti dall'art. 101 del Codice dei Beni Culturali);
- 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**.

Il successivo comma 2, dello stesso [articolo 1](#), D.L. 83/2014, amplia **l'ambito degli interventi agevolabili con il credito d'imposta**, stabilendo che vi rientrano anche “*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 beneficio fiscale derivante dall'Art bonus riguarda le **erogazioni liberali effettuate a favore di beni culturali pubblici**, con la conseguenza che il beneficio in questione non **può applicarsi a tutte le erogazioni liberali** a favore di beni culturali appartenenti a persone giuridiche private **senza scopo di lucro** (compresi gli enti ecclesiastici).

L'[articolo 1](#), D.L. 83/2014, non contiene **particolari limitazioni ai soggetti che possono fruire del credito** d'imposta per le erogazioni liberali a favore dei beni culturali pubblici. Pertanto, i soggetti interessati sono i seguenti: **persone fisiche, enti non commerciali e titolari di reddito d'impresa** (a prescindere dalla forma giuridica e dal regime contabile adottato). Per le persone fisiche che, nel contempo, svolgono anche un'attività d'impresa è, quindi, necessario



distinguere due ipotesi:

- l'erogazione liberale avviene **nello svolgimento dell'attività d'impresa** (ossia nella sfera d'impresa), nel qual caso il credito d'imposta **segue le regole ed i limiti previsti per le imprese (65% nel limite del 5 per mille dei ricavi)**;
- l'erogazione liberale avviene **nella sfera privata della persona fisica** (e quindi estranea all'attività d'impresa), nel qual caso il credito d'imposta è soggetto alle regole **previste per le persone fisiche (65% nei limiti del 15% del reddito imponibile)**.

Per quanto riguarda la categoria dei **soggetti che producono reddito d'impresa**, l'Agenzia delle entrate, nella [circolare n. 24/E/2014](#), ha precisato che deve farsi **riferimento alla definizione fornita** dall'[articolo 55](#), Tuir, secondo cui **“sono redditi di impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali”**, sia in forma individuale che in forma collettiva. Per alcune categorie di soggetti, le regole previste dall'[articolo 1](#), D.L. 83/2014, può portare a delle **limitazioni all'effettivo utilizzo del credito d'imposta**. In particolare, il comma 2, primo periodo, del citato [articolo 1](#), D.L. 83/2014, prevede che il credito d'imposta è riconosciuto alle persone fisiche e agli enti non commerciali **nei limiti del 15 % del reddito imponibile**, mentre ai soggetti **titolari di reddito d'impresa** nei limiti del **5 per mille dei ricavi annui**. In buona sostanza, mentre per i titolari di reddito d'impresa il credito d'imposta **spetta anche in assenza di reddito** (e quindi anche per le imprese in perdita) poiché si fa riferimento ai ricavi, **per le persone fisiche e gli enti non commerciali è richiesta la condizione del possesso di un reddito imponibile**.

Per i titolari di reddito d'impresa, il credito d'imposta è **utilizzabile in compensazione nel modello F24**, mentre per le persone fisiche è previsto lo **scomputo dalle imposte dovute nel modello Redditi**. Le persone fisiche e gli enti non commerciali non titolari di reddito d'impresa **fruiscono del credito d'imposta nella dichiarazione dei redditi** (modello Redditi). Nella [circolare n. 24/E/2014](#), l'Agenzia delle entrate ha chiarito che la **prima quota annuale del credito d'imposta** (nella misura di 1/3 dell'importo spettante) è utilizzata nella **dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui è stata effettuata l'erogazione liberale**, a scomputo delle imposte sui redditi. La quota annuale non utilizzata **può essere riportata in avanti nelle dichiarazioni dei redditi dei periodi d'imposta successivi**, senza alcun limite temporale.

Dalle indicazioni emerge che l'utilizzo del credito deve **avvenire ad abbattimento di imposte sui redditi** e, quindi, **a scomputo dell'Irpef e delle relative addizionali** (comunali e regionali). La quota annuale del credito d'imposta - che non trova capienza nelle imposte sui redditi dell'anno di riferimento - **può essere “aggiunta” alla quota dell'anno successivo**, così come l'eventuale importo che residua alla fine del triennio può essere utilizzata nei periodi d'imposta successivi **senza limiti temporali**.

Per i soggetti titolari di reddito d'impresa, è stabilito che il credito d'imposta è **utilizzabile in compensazione nel modello F24**. Pertanto, mentre **per le persone fisiche** (che non agiscono nell'esercizio di un'attività d'impresa), come visto in precedenza, il credito d'imposta è **utilizzabile solamente a scomputo delle imposte dirette** dovute in base alla dichiarazione,



per i soggetti **titolari di reddito d'impresa** è previsto l'utilizzo esclusivamente in **compensazione** nel modello F24 (con il codice tributo 6842). Con la [circolare n. 24/E/2014](#), l'Agenzia delle entrate ha chiarito che l'utilizzo in compensazione può avvenire, nei limiti di un terzo della quota maturata, a **partire dal primo giorno del periodo d'imposta successivo a quello di effettuazione delle erogazioni liberali**.