



Divisione Contribuenti

Roma, 28 dicembre 2023

OGGETTO: Articolo 1 del decreto legge 31 maggio 2014, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 luglio 2014, n. 106 - Credito di imposta per favorire le erogazioni liberali a sostegno della cultura "Art-bonus" - Chiarimenti

INDICE

PREMESSA	3
1 AMBITO SOGGETTIVO.....	4
2 AMBITO OGGETTIVO	6
2.1 REQUISITO OGGETTIVO DI “ <i>APPARTENENZA PUBBLICA</i> ”	10
3 MISURA DEL CREDITO DI IMPOSTA	13
4 UTILIZZO E RILEVANZA DEL CREDITO DI IMPOSTA	13
5 ADEMPIMENTI NECESSARI PER LA FRUIZIONE DELL’<i>ART-BONUS</i>....	14
5.1 ADEMPIMENTI DEI MECENATI.....	14
5.1.1 <i>Altri strumenti di versamento: raccolta fondi tramite terzi soggetti intermediari: il</i> <i>“crowdfunding”</i>	17
5.2 ADEMPIMENTI DEI SOGGETTI BENEFICIARI	19
6 APPLICABILITÀ DELLA RITENUTA D’ACCONTO DEL 4% DI CUI ALL’ARTICOLO 28, COMMA 2 DEL DECRETO DEL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA 29 SETTEMBRE 1973, N. 600	19
7 NOTE FINALI.....	22

Premessa

L'articolo 1 del decreto legge 31 maggio 2014, n. 83¹ (di seguito “*articolo 1*”), ha introdotto un credito di imposta per le erogazioni liberali in denaro effettuate 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 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 (cd. *Art-bonus*).

Il credito d'imposta è, altresì, riconosciuto qualora le erogazioni liberali siano destinate ai soggetti (anche privati) concessionari o affidatari di beni (quali, ad esempio, collezioni museali o edifici di interesse culturale o luoghi di cultura) di appartenenza pubblica oggetto di tali interventi.

L'agevolazione in esame, originariamente prevista in via temporanea per i periodi di imposta dal 2014 al 2016, è stata, dapprima, oggetto di proroga e poi resa permanente, con l'articolo 1, comma 318, lettera *a*), della legge n. 208 del 2015².

Lo scopo delle disposizioni sopra riportate è quello di semplificare i meccanismi della agevolazione fiscale per le erogazioni liberali riguardanti i beni culturali e di fornire una disciplina valida sia per le persone fisiche che per le persone giuridiche, al fine di favorire e potenziare il sostegno del mecenatismo e delle liberalità al fondamentale compito della Repubblica di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale.

L'*Art-bonus* è una agevolazione fiscale alternativa alle detrazioni spettanti

¹ Recante disposizioni urgenti per la tutela del patrimonio culturale, lo sviluppo della cultura e il rilancio del turismo, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 luglio 2014, n. 106 come da ultimo modificato dall'articolo 183, comma 9, del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (cd. *decreto Rilancio*), convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77.

² Rubricata “*disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato*” (legge di stabilità 2016 – pubblicata in GU, serie generale n. 302 del 30 dicembre 2015 - supplemento ordinario n. 70).

per le erogazioni liberali in denaro, di cui all'articolo 15, comma 1, lettere *h*) e *i*) del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), che restano, comunque, applicabili alle fattispecie non contemplate dal citato articolo 1 come, ad esempio, alle erogazioni per l'acquisto di beni culturali.

Chiarimenti in ordine all'applicazione delle agevolazioni in commento sono stati già forniti con la circolare 31 luglio 2014, n. 24/E e con le risoluzioni 15 ottobre 2015, n. 87/E, 7 novembre 2017, n. 136/E e 15 luglio 2020, n. 40/E, a cui si rimanda per ulteriori approfondimenti sul tema, nonché con le risposte ad istanze d'interpello, recepite dalla presente circolare, che sono state fornite dalla scrivente e pubblicate sul sito dell'Agenzia delle entrate nell'apposita sezione³. Ulteriori chiarimenti in ordine all'applicazione dell'agevolazione presenti sul portale Artbonus del Ministero nella sezione FAQ⁴.

Con la presente circolare, sentito il Ministero della cultura (di seguito anche "MiC" o "Ministero") competente per materia, si forniscono ulteriori chiarimenti interpretativi, alla luce sia delle modifiche normative intervenute successivamente che delle richieste pervenute da parte dei Contribuenti.

1 Ambito soggettivo

L'articolo 1, comma 1, del citato decreto legge n. 83 del 2014, prevede un credito d'imposta pari al 65 per cento delle erogazioni liberali effettuate in denaro da persone fisiche, enti non commerciali e soggetti titolari di reddito d'impresa per interventi di manutenzione di beni culturali pubblici e sostegno di enti e luoghi della cultura di appartenenza pubblica. Tale credito d'imposta è riconosciuto alle persone fisiche e agli enti non commerciali nei limiti del 15 per cento del reddito imponibile e ai soggetti titolari di reddito d'impresa nei limiti del 5 per mille dei

³ Vedi www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli.

⁴ Vedi <https://artbonus.gov.it/possibile-effettuare-erogazione-liberale-art-bonus-con-carta-di-credito-o-di-debito.html>.

ricavi annui, ripartito in tre quote annuali di pari importo.

Come stabilito dal Ministero nella risposta n. 452 del 7 ottobre 2020⁵ l'*Art-bonus* spetta anche con riferimento alle somme versate dagli associati di una associazione culturale, senza fini di lucro, che abbia quale oggetto della propria attività il miglioramento della condizione del patrimonio culturale e storico-artistico del territorio di competenza, a condizione che le stesse abbiano il carattere di liberalità.

Devono ritenersi inclusi tra i soggetti destinatari dell'*Art-bonus* anche i professionisti e gli imprenditori che applicano il regime forfetario⁶, nonché gli imprenditori e le imprese agricole, compresi coloro che producono reddito di impresa, non essendo prevista nella norma alcuna limitazione in tal senso.

Non può, invece, fruire dell'agevolazione chi effettua una liberalità ad un *trust*⁷ nel caso in cui quest'ultimo non amministra direttamente beni del patrimonio culturale pubblico, bensì opera da "intermediario" tra i donatori e il beneficiario finale, che resta unico proprietario dei beni culturali che si vogliono valorizzare attraverso l'attività del *trust*.

In tal caso, infatti, il beneficiario finale delle erogazioni in parola è un soggetto diverso dal *trust*, che pur traendo giovamento dalle attività poste in essere da quest'ultimo, resta fuori dalla concreta amministrazione del fondo.

⁵ Rubricata "Articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Credito di imposta Art-bonus - Affidatario di un bene culturale pubblico - Fattispecie".

⁶ Di cui all'articolo 1, commi 54 e seguenti della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità 2015).

⁷ Istituto di origine anglosassone riconosciuto in Italia con la legge 16 ottobre 1989, n. 364 (in ratifica della Convenzione de L'Aja del 1° luglio 1985), in vigore dal 1° gennaio 1992. Detto istituto si sostanzia in un rapporto giuridico fiduciario mediante il quale un soggetto definito "disponente" (o *settlor*) - con negozio unilaterale, cui generalmente seguono uno o più atti dispositivi - trasferisce ad un altro soggetto, definito "*trustee*", beni (di qualsiasi natura), affinché quest'ultimo li gestisca e li amministri, coerentemente con quanto previsto dall'atto istitutivo del *trust* per il raggiungimento delle finalità individuate dal disponente medesimo (Cfr. anche circolare 20 ottobre 2022, n. 34/E).

2 Ambito oggettivo

Sotto il profilo oggettivo, l'articolo 1, comma 1, del citato decreto legge n. 83 del 2014, nella versione attualmente vigente, prevede che il credito d'imposta in esame spetti per gli *«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, dei complessi strumentali, delle società concertistiche e corali, dei circhi e degli spettacoli viaggianti 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»*.

L'articolo 17 del decreto legge 17 ottobre 2016, n. 189⁸, ha ampliato le tipologie di interventi originariamente agevolabili, stabilendo la fruibilità dell'*Art-bonus* anche per le erogazioni liberali effettuate dal 19 ottobre 2016 (data di entrata in vigore del decreto legge):

- a favore del Ministero per interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali di interesse religioso di enti e istituzioni della Chiesa cattolica o di altre professioni di cui all'articolo 9 del Codice dei beni culturali⁹, presenti nei Comuni interessati dagli eventi sismici che si sono succeduti a partire dal 24 agosto 2016¹⁰;
- per il sostegno dell'Istituto superiore per la conservazione e il restauro, nonché a favore dell'Opificio delle pietre dure e dell'Istituto centrale per il restauro e la conservazione del patrimonio archivistico e librario.

⁸ Convertito dalla legge 15 dicembre 2016, n. 229.

⁹ Di cui al decreto legislativo n. 42 del 2004.

¹⁰ Cfr. allegato 1 del decreto legge 17 ottobre 2016, n. 189, rubricato "*Elenco dei Comuni colpiti dal sisma*".

Successivamente, con l'articolo 5 della legge 22 novembre 2017, n. 175¹¹, entrata in vigore il 27 dicembre 2017, la disciplina in parola è stata ulteriormente estesa a tutti i settori dello spettacolo, prevedendo l'applicazione delle disposizioni in materia di *Art-bonus* anche alle erogazioni effettuate in favore delle istituzioni concertistico-orchestrale, 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, al fine di incentivare ulteriormente la partecipazione dei privati al sostegno e al rafforzamento dei medesimi settori.

In particolare, con riferimento agli eventi cd. "*festival*", nel corso dei lavori parlamentari per l'approvazione della citata legge n. 175 del 2017, è stato stabilito che l'agevolazione può essere riconosciuta esclusivamente ai soggetti pubblici e privati organizzatori di tale tipologia di eventi in possesso dei requisiti previsti dal decreto del Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo 27 luglio 2017¹².

Ai fini dell'applicazione dell'*Art-bonus*, è necessario che le erogazioni liberali abbiano la finalità di finanziare¹³:

- gli interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici;
- il sostegno di «*istituti e luoghi della cultura di appartenenza pubblica*» come definiti dall'articolo 101 del Codice dei beni culturali e del paesaggio di cui al decreto legislativo n. 42 del 2004, nonché delle fondazioni lirico-sinfoniche e dei teatri di tradizione, delle istituzioni concertistico-orchestrale, dei teatri nazionali, dei teatri di rilevante interesse culturale, dei *festival*, delle imprese e dei centri di produzione teatrale e di danza, nonché

¹¹ Rubricata "*Disposizioni in materia di spettacolo e deleghe al Governo per il riordino della materia*" (pubblicato in GU serie generale n. 289 del 12 dicembre 2017).

¹² Recante "*Criteri e modalità per l'erogazione, l'anticipazione e la liquidazione dei contributi allo spettacolo dal vivo, a valere sul fondo unico per lo spettacolo di cui alla legge 30 aprile 1985, n. 163.*"

¹³ Cfr. anche circolare 31 luglio 2014, n. 24/E.

dei circuiti di distribuzione come integrato dall'articolo 5, comma 1 della legge n. 175 del 2017;

- la 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;
- la realizzazione di interventi di restauro, protezione e manutenzione di beni culturali pubblici, qualora vi siano soggetti concessionari o affidatari del bene stesso.

Rientrano tra le spese agevolabili anche quelle sostenute per la progettazione dei lavori sopra elencati.

Come anticipato in premessa, l'*Art-bonus* è riconosciuto anche nell'ipotesi in cui le erogazioni liberali in denaro siano destinate ai soggetti concessionari o affidatari dei beni oggetto di interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici. In tali circostanze, però, il credito di imposta è vincolato alla condizione che l'affidatario/concessionario destinatario delle erogazioni liberali utilizzi le somme ricevute per le finalità e con le modalità stabilite per l'esecuzione del progetto riguardante il bene culturale pubblico e che nella causale del versamento delle somme sia riportato l'esplicito riferimento agli interventi agevolabili.

Inoltre, sono ammissibili al beneficio fiscale in parola anche:

- le erogazioni liberali destinate al finanziamento delle attività indicate dalla norma, attraverso iniziative di raccolta di fondi per un progetto, un'istituzione o un'organizzazione (cd. "*fundraising*") effettuate anche tramite il *crowdfunding*¹⁴ (cfr. paragrafo 5.5.1);

¹⁴ "Il termine è composto dalle parole "crowd", che indica una grande quantità di persone che hanno qualcosa in comune o che si trovano riunite nello stesso luogo, e "funding", che significa raccolta di

- le erogazioni liberali effettuate in favore di *“soggetti dello spettacolo riconducibili in astratto alle categorie previste dal citato decreto ministeriale 27 luglio 2017 per l'accesso al FUS¹⁵, a prescindere dalla concreta percezione di tali contributi”*. In sostanza, il credito di imposta spetta, nel rispetto di ogni altra condizione, indipendentemente dalla circostanza che il percettore, che possiede i requisiti per l'accesso al FUS, ne abbia effettivamente fruito. Tale conclusione deriva dalla volontà del Legislatore *“di sostenere il finanziamento di tutti quei soggetti che svolgano stabilmente, in maniera strutturata e con continuità l'attività di spettacolo, non rilevando l'effettivo riconoscimento a tali soggetti di ulteriori e diverse agevolazioni pubbliche ai fini dell'ammissibilità all'Art-bonus”*;
- *«le erogazioni liberali destinate al sostegno della Fondazione di lirica ordinaria, posto che, ai sensi dell'articolo 20 del predetto D.M. 27 luglio 2017, sono riconosciuti contributi a valere sul FUS agli organismi dello spettacolo che svolgono “attività liriche ordinarie”, ossia che organizzano manifestazioni liriche di cui all'articolo 27 della legge 14 agosto 1967, n. 800, e presentano le condizioni previste dal medesimo articolo 20»*. Pertanto, soggetti destinatari delle erogazioni liberali agevolabili possono essere non solo le fondazioni di *lirica sinfonica* ma anche quelle di *lirica ordinaria*.

Con riferimento al caso specifico degli interventi di *«realizzazione di nuove strutture»*, destinate alle attività dello spettacolo, anche dal vivo, inoltre, il riconoscimento del credito relativo è subordinato alla sussistenza cumulativa di tre presupposti: la natura pubblica dell'ente destinatario dell'erogazione liberale,

denaro per un particolare scopo “Crowdfunding”, quindi, è un termine che sintetizza bene l'attività a cui fa riferimento, ovvero il sostegno di un progetto da parte di tante persone disposte a finanziarlo come forma di investimento o semplicemente perché credono nel suo valore sociale” (vd. glossario www.economiapertutti.bancaditalia.it).

¹⁵ Fondo Unico per lo Spettacolo (FUS), istituito con legge 30 aprile 1985, n. 163. L'articolo 3 del comma 5 del decreto ministeriale 27 luglio 2017 definisce gli ambiti e i relativi settori di suddivisione per cui è possibile presentare domanda di accesso ai contributi FUS.

l'assenza di scopo di lucro e lo svolgimento esclusivo da parte dell'ente pubblico di attività di spettacolo.

In assenza anche di uno solo di questi caratteri, le erogazioni effettuate dai finanziatori dell'intervento non sono ammesse al beneficio dell'*Art-bonus*.

Da ciò deriva che, nel caso di erogazioni liberali effettuate a favore di una fondazione privata, anche se ha assunto la qualifica di ente del terzo settore, i soggetti eroganti non potranno beneficiare dell'agevolazione in esame in difetto del presupposto della veste pubblicistica¹⁶ da parte della fondazione.

Non sarà, altresì, possibile fruire dell'agevolazione in oggetto per le erogazioni liberali effettuate a favore di un ente che abbia nel proprio Statuto finalità istituzionali, di tipo diverso da quelle menzionate all'articolo 1, comma 1 del decreto 83 del 2014, come ad esempio nel caso di finalità istituzionali di tipo assistenziale e previdenziale.

Non si può ritenere soddisfatto il requisito di "*spontaneità*", caratteristica propria di ogni erogazione liberale, nel caso di versamento di contributi espressamente previsto ed imposto dallo Statuto dell'ente beneficiario.

Da ciò deriva altresì che il versamento dei contributi, finalizzato all'accrescimento del fondo di gestione di un Ente, espressamente previsto ed imposto dallo statuto del medesimo, fa venire meno, già di per sé, il requisito della "*spontaneità*", e ciò anche nelle ipotesi in cui quei contributi siano diversi da quelli espressamente destinati ad accrescimento del patrimonio.

2.1 Requisito oggettivo di "*appartenenza pubblica*"

In merito al requisito oggettivo della "*appartenenza pubblica*" degli istituti e dei luoghi della cultura di cui al citato comma 1, con la citata risoluzione n. 136/E

¹⁶ Cfr. paragrafo 2.1.

del 2017 è stato chiarito (interpretando in chiave “sostanziale”) che tale requisito può considerarsi soddisfatto non solo quando i predetti «*istituti o luoghi della cultura*» appartengono allo Stato, alle Regioni o agli altri Enti territoriali, ma anche al ricorrere di talune caratteristiche.

A titolo esemplificativo ma non esaustivo, la citata risoluzione specifica che l’“*appartenenza pubblica*” sussiste anche qualora l’istituto:

- sia costituito per iniziativa di soggetti pubblici e mantenga una maggioranza pubblica dei soci e dei partecipanti;
- sia finanziato con risorse pubbliche. Con la risposta n. 453 pubblicata il 7 ottobre 2020, è stato precisato, acquisito il parere del Ministero, che la condizione della appartenenza pubblica è soddisfatta anche «*alla ricorrenza del finanziamento con risorse pubbliche (seppur non esclusive, che si affiancano ad altre componenti private)*». Pertanto, può ritenersi superato quanto indicato a tal proposito dalla risoluzione 136/E del 2017.
- gestisce un patrimonio culturale di “*appartenenza pubblica*”, conferito in uso al medesimo soggetto (cd. “*concessionario*”);
- sia 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;
- sia sottoposto a controllo analogo di una Pubblica Amministrazione. Con la risposta n. 451 del 7 ottobre 2020 è stato chiarito a riguardo che non può ritenersi sufficiente, ai fini di tale controllo, la mera nomina di alcuni membri del CdA da parte di Enti pubblici.

Come conseguenza di quanto appena illustrato, in presenza di una o più delle suddette condizioni, gli istituti ed i luoghi della cultura di “*appartenenza pubblica*” ma con personalità giuridica di diritto privato, ad esempio perché costituiti in forma di fondazione, mantengono comunque una natura “*sostanzialmente pubblicistica*” e, pertanto, le erogazioni liberali ricevute per il sostegno della loro

attività beneficiano del credito di imposta in esame.

La stessa natura pubblicistica viene, altresì, riconosciuta nel caso in cui il bene culturale venga acquisito da un ente pubblico, quale ad esempio un Comune, per il tramite di una «azienda speciale»¹⁷ di cui all'articolo 114 del TUEL¹⁸.

Di contro, la sola concessione di uno spazio pubblico da parte di un ente pubblico (ad es. un Comune), per finalità espositive, non consente di integrare il requisito dell'«*appartenenza pubblica*» in mancanza delle sopraelencate condizioni tra cui, in particolare, la *governance* pubblica dell'ente destinatario delle erogazioni liberali e concessionario dello spazio pubblico.

Come chiarito con la circolare 7 luglio 2022, n. 24/E sono, altresì, da considerare escluse dall'*Art-bonus* le erogazioni finalizzate al recupero strutturale ed artistico di un bene che non presenta le caratteristiche per essere considerato «*bene culturale pubblico*»¹⁹.

Parimenti, non possono essere considerati «*istituti della cultura*» ai sensi del citato articolo 101 del Codice dei beni culturali e del paesaggio, le fondazioni istituite con la finalità di centri di formazione e ricerca. Conseguentemente, sono ammissibili all'*Art-bonus* solamente le erogazioni liberali destinate dalle predette Fondazioni ad interventi di manutenzione, protezione e restauro dei beni culturali pubblici ad esse affidati, ma non quelle destinate al loro generico sostegno.

Si considerano di appartenenza pubblica anche i beni in comproprietà (o in comunione) tra enti pubblici ed enti di natura privatistica in cui confluiscono beni storico-artistici originariamente di proprietà esclusiva dei singoli enti. Ciò in quanto la comproprietà (o la comunione) rende ciascun soggetto proprietario, per indiviso, dell'universalità di cose.

¹⁷ Ovvero un «ente strumentale dell'ente locale dotato di personalità giuridica, di autonomia imprenditoriale e di proprio statuto, approvato dal consiglio comunale o provinciale».

¹⁸ Decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, rubricato «Testo Unico degli Enti Locali».

¹⁹ Ai sensi del citato articolo 101 del *Codice dei beni culturali e del paesaggio*, di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, cfr. anche circolare 25 giugno 2021, n. 7/E.

3 Misura del credito di imposta

Il credito di imposta è riconosciuto alle persone fisiche e agli enti non commerciali nei limiti del 15 per cento del reddito imponibile ed ai soggetti titolari di reddito d'impresa nei limiti del 5 per mille dei ricavi annui, nella misura del 65 per cento ed è ripartito in tre quote annuali di pari importo.

In assenza di modifiche alla normativa di riferimento, si rinvia alla citata circolare n. 24/E del 2014 per ulteriori approfondimenti.

4 Utilizzo e rilevanza del credito di imposta

Il comma 3 dell'articolo 1 prevede che *«ferma restando la ripartizione in tre quote annuali di pari importo (di cui al secondo periodo del comma 2), 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»* mentre le persone fisiche e gli enti che non esercitano attività commerciali fruiscono del credito d'imposta nella dichiarazione dei redditi, a partire da quella riferita all'anno in cui è stata effettuata l'erogazione liberale.

Con la citata circolare n. 24/E del 2014 sono stati forniti specifici chiarimenti sui limiti di utilizzo del credito in esame, che di seguito si riportano, tenendo conto delle modifiche normative intervenute:

- in base a quanto previsto dal comma 4 dell'articolo in commento, il credito di imposta non soggiace ai limiti di cui dall'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244. Di conseguenza, l'*Art-bonus* 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 normativa, all'*Art-bonus* non si applica neanche il limite generale di compensabilità dei crediti di imposta e contributi, di cui all'articolo 34 della legge n. 388 del 2000²⁰, pari a 2 milioni di euro a decorrere dal 1° gennaio 2022;
- 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.

Come previsto nell'ultimo periodo del comma 3 del citato articolo 1, il credito in esame «*non rileva ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive*». Per ulteriori approfondimenti, si rinvia alla citata circolare n. 24/E del 2014.

5 Adempimenti necessari per la fruizione dell'*Art-bonus*

5.1 Adempimenti dei mecenati

Come chiarito con la citata circolare n. 24/E del 2014 in merito agli adempimenti richiesti ai fini della fruizione dell'agevolazione in esame, richiamando quanto già affermato nella risoluzione 14 giugno 2007, n. 133/E, le erogazioni liberali sono ammissibili all'*Art-bonus* a condizione che:

- non sussistano forme di controprestazione o riconoscimenti di natura economica, incompatibili con la natura di liberalità;
- non siano finalizzate ad un generico sostegno dell'attività del soggetto beneficiario.

²⁰ Come modificata dall'articolo 1, comma 72 della legge del 30 dicembre 2021, n. 234 (*legge di bilancio 2022*).

Il credito d'imposta non spetta per le erogazioni liberali effettuate in contanti in quanto esse devono essere effettuate tramite utilizzo di sistemi di pagamento "tracciabili" (ad esempio bonifico bancario, bollettino postale, o altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo n. 241 del 1997. Infatti, per effetto del richiamo del predetto articolo 23, le erogazioni liberali possono essere effettuate mediante carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari ovvero altri sistemi di pagamento.

Come ribadito, da ultimo, con la citata circolare n. 24/E del 2022:

- il sostenimento dell'onere è documentato, in particolare, dalla ricevuta del versamento bancario o postale ovvero, in caso di pagamento con carta di credito, carta di debito o carta prepagata, dall'estratto conto della società che gestisce tali carte;
- nel caso di pagamento con assegno bancario o circolare, ovvero nell'ipotesi in cui dalla ricevuta del versamento bancario o postale o dall'estratto conto della società che gestisce la carta di credito, la carta di debito o la carta prepagata non sia possibile individuare il soggetto beneficiario dell'erogazione liberale, il contribuente deve essere in possesso della ricevuta rilasciata dal beneficiario dalla quale risulti, tra l'altro, la modalità di pagamento utilizzata;
- dalla documentazione attestante il versamento oppure dalla ricevuta del beneficiario deve essere sempre possibile individuare il carattere di liberalità del pagamento.

Pertanto, il mecenate per poter documentare l'erogazione liberale ed ottenere il beneficio fiscale, deve conservare, ai fini delle dichiarazioni dei redditi, l'estratto conto della carta da cui si evinca l'importo del pagamento/liberalità ed il nome del soggetto beneficiario, insieme ad una ricevuta che dovrà rilasciare l'ente beneficiario dell'erogazione liberale, dalla quale risulti:

- il carattere di liberalità dell'erogazione;
- il nome/ragione sociale del mecenate;

- il riferimento all'art.1 del decreto Legge 31 maggio 2014 n. 83 cd. *Art-bonus*;
- il soggetto e l'oggetto destinatario di erogazione;
- il titolo dell'intervento (facoltativo);
- la modalità di versamento utilizzata.

Nel caso di pagamento con carta di debito o credito, l'*Art-bonus* spetta solo all'intestatario del conto corrente legato alla carta utilizzata per il pagamento.

Coerentemente con tale interpretazione, come chiarito dalla citata risoluzione 87/E del 2015, è possibile ad esempio fruire dell'*Art-bonus*, anche nell'ipotesi in cui, sulla base di protocolli di intesa tra donante e beneficiario, la donazione è effettuata provvedendo direttamente al pagamento delle fatture per la progettazione e l'esecuzione dei lavori di restauro di un bene pubblico. Tale modalità di sovvenzione non perde la natura di erogazione liberale in denaro, a condizione che, in base ai predetti protocolli d'intesa, l'importo e la destinazione della donazione siano previamente quantificati ed identificati.

Non sono, invece, ammissibili eventuali erogazioni effettuate tramite una fornitura gratuita di beni - quali ad esempio materiale per l'effettuazione dell'intervento - o prestazioni di servizio - come la posa in opera - trattandosi di una erogazione liberale in natura e non in denaro.

Sempre con riferimento alle modalità di finanziamento a disposizione dei mecenati, si segnala che l'articolo 88 del decreto *Cura Italia*²¹ prevede per gli acquirenti di un biglietto relativo ad uno spettacolo cinematografico o teatrale, annullato a seguito dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, che non abbiano

²¹ Decreto legge 17 marzo 2020, n. 18 rubricato "*Misure di potenziamento del Servizio sanitario nazionale e di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19*" convertito con modificazioni dalla L. 24 aprile 2020, n. 27 e successivamente modificato con D.L. 19 maggio 2020, n. 34, convertito con modificazioni dalla L. 17 luglio 2020, n. 77, dal D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, convertito con modificazioni dalla L. 18 dicembre 2020, n. 176, come modificato dal D.L. 22 marzo 2021, n. 41, convertito con modificazioni dalla L. 21 maggio 2021, n. 69.

già avuto diritto alla restituzione materiale della somma pagata per assistere allo spettacolo annullato, la possibilità di presentare, entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto, ovvero dalla diversa data della comunicazione dell'impossibilità sopravvenuta della prestazione, un'istanza di rimborso al soggetto organizzatore dell'evento, allegando il relativo titolo di acquisto²².

In particolare, la predetta disposizione prevedeva che, a seguito del ricevimento dell'istanza di rimborso, l'organizzatore dell'evento provvedesse all'emissione, a favore del richiedente, di un *voucher* di importo pari al titolo di acquisto, da utilizzare entro trentasei mesi dall'emissione. In base a quanto previsto dalla norma, inoltre, l'emissione di tale *voucher* assolveva i correlativi obblighi di rimborso e non richiedeva alcuna forma di accettazione da parte del destinatario.

A seguito di richiesta di parere, il Ministero ha chiarito che l'eventuale rinuncia a detti *voucher* da parte degli acquirenti dei biglietti è qualificabile quale erogazione liberale in denaro, ammissibile all'*Art-bonus*, a condizione che venga emessa apposita attestazione con la quale il donante/rinunciatario del *voucher* riconosca e individui specificamente, nell'importo e nella causale, l'erogazione liberale disposta in favore dell'ente beneficiario.

Infine, va tenuto presente che lo stesso lo Ministero ha, altresì, specificato che non può essere qualificata erogazione liberale, né esservi assimilata, la rinuncia parziale o totale del potenziale mecenate alla percezione di emolumenti erogati dall'ente beneficiario per incarichi non onorifici ma contrattualmente remunerati.

5.1.1 Altri strumenti di versamento: raccolta fondi tramite terzi soggetti intermediari: il "crowdfunding"

In merito alla possibilità di applicare l'*Art-bonus* alle attività di raccolta

²² Cfr. risoluzione 15 luglio 2020, n. 40/E.

fondi, o *fundraising*, per il tramite di soggetti terzi, ad esempio piattaforme *online* intermediarie, si ritiene, come chiarito dal Ministero, che i soggetti che effettuano erogazioni liberali con tale modalità possano fruire dell'agevolazione, laddove sussistano i requisiti richiesti dal citato articolo 1 del decreto legge n. 83 del 2014.

Ciò comporta che l'ammissibilità al beneficio fiscale in parola resta subordinata sia alla condizione che le destinazioni e i beneficiari delle donazioni rientrino tra quelli ammessi ai sensi della norma menzionata, sia alla sussistenza delle condizioni di tracciabilità delle donazioni, che consentano di identificare il donante, il beneficiario e l'importo versato nella sua interezza a quest'ultimo tramite la piattaforma, la quale si pone come mero intermediario del trasferimento dell'erogazione liberale tra i due soggetti.

La base di calcolo dell'*Art-bonus* deve essere, tuttavia, determinata al netto dell'eventuale commissione spettante alla piattaforma di intermediazione per il servizio reso. Detta commissione, qualora risulti a carico del donante, può essere versata in aggiunta all'importo elargito quale liberalità oppure addebitata mediante il suo scorporo dall'importo complessivamente trasferito al soggetto beneficiario. In tale ultima ipotesi, è necessario che l'importo netto (base di calcolo per l'*Art-bonus*) venga debitamente evidenziato nella ricevuta emessa dal beneficiario.

In presenza di donazioni effettuate per il tramite di terzi intermediari, è altresì necessario che il Contribuente conservi, ed eventualmente fornisca in sede di controllo documentale:

- la quietanza attestante l'erogazione liberale;
- la ricevuta emessa dal beneficiario attestante l'importo agevolabile.

In presenza di commissioni per il servizio di intermediazione, escluse dal beneficio in parola, la società di *crowdfunding* ovvero il beneficiario dell'erogazione devono attestare il relativo importo.

5.2 Adempimenti dei soggetti beneficiari

Secondo quanto previsto dal comma 5 del citato articolo 1, i soggetti beneficiari, ivi inclusi i soggetti concessionari o affidatari di beni culturali pubblici, devono comunicare mensilmente al Ministero della cultura l'ammontare delle erogazioni liberali ricevute e darne pubblica comunicazione, anche con un'apposita sezione nei propri siti *web* istituzionali, nell'ambito di una pagina dedicata e facilmente accessibile al pubblico, ed nonché in un apposito portale, gestito dal medesimo Ministero, in cui ai soggetti destinatari delle erogazioni liberali sono associati 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, nonché le informazioni relative alla fruizione, nel rispetto delle disposizioni recate dal codice in materia di protezione dei dati personali²³.

Il soggetto beneficiario dovrà, inoltre, rilasciare ai singoli mecenati, ai fini della fruizione del beneficio, il documento attestante l'importo delle liberalità ricevute, il mezzo di pagamento utilizzato nonché tutti i dettagli necessari ai fini dell'individuazione dell'oggetto del finanziamento.

6 Applicabilità della ritenuta d'acconto del 4% di cui all'articolo 28, comma 2 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600

Il secondo comma dell'articolo 28 del d.P.R. n. 600²⁴ del 1973 prevede che *«le regioni, le provincie, i comuni, gli altri enti pubblici e privati devono operare una ritenuta del quattro per cento a titolo di acconto delle imposte indicate nel comma precedente e con obbligo di rivalsa sull'ammontare dei contributi*

²³ Di cui al decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196, come da ultimo aggiornato dalla legge 3 dicembre 2021, n. 205.

²⁴ Rubricato "*Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*" (pubblicato in GU serie generale n. 268 del 16 ottobre 1963 – Supplemento Ordinario n. 1).

corrisposti ad imprese, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali».

In relazione all'ambito di applicazione di tale disposizione, è stato precisato che la norma in commento individua i soggetti su cui grava l'obbligo di operare la ritenuta, identificandoli nelle Regioni, Province, Comuni ed altri enti pubblici e privati, delimitando il proprio ambito di applicazione al rispetto di due condizioni (soggettiva e oggettiva), ovvero che:

- a) il destinatario del contributo sia un'impresa;
- b) i contributi non siano destinati all'acquisto di beni strumentali²⁵.

Circa i destinatari del contributo la norma, come già precisato in diverse risoluzioni²⁶, ha voluto riferirsi con il termine «*imprese*» sia a soggetti che rivestono la qualifica di imprenditori commerciali sia a soggetti che, pur non rivestendo tale qualifica, abbiano conseguito redditi di natura commerciale o che posseggano, più in generale, redditi la cui determinazione ha luogo sulla base delle disposizioni disciplinanti il reddito d'impresa e, pertanto, ha voluto riferirsi anche agli enti non commerciali che abbiano conseguito redditi d'impresa.

Per quanto concerne l'ambito oggettivo di applicazione della ritenuta, l'articolo 28, secondo comma, stabilisce solo un limite negativo, assoggettando in via generale alla ritenuta alla fonte a titolo d'acconto nella misura del 4 per cento qualsiasi forma di contributo, ad eccezione dei contributi per l'acquisto di beni strumentali.

La norma in sostanza non individua esattamente i contributi assoggettati a ritenuta, ma si limita ad indicare quelli esclusi, dettando sostanzialmente un principio di carattere generale in forza del quale tutti i contributi corrisposti alle imprese dalle regioni, province, comuni, dagli enti pubblici e privati subiscono la ritenuta alla fonte a titolo d'acconto, con la sola esclusione dei contributi per

²⁵Cfr. risoluzioni 17 giugno 2002, n. 193/E e 4 agosto 2004, n. 108/E.

²⁶Cfr. risoluzioni 8 maggio 1980, n. 531, risoluzione 5 giugno 1995, n. 150, 17 giugno 2002, n. 193/E e 4 agosto 2004, n. 108/E.

l'acquisto di beni strumentali.

Pertanto, sulla base dell'enunciato principio, e in riferimento all'applicabilità della ritenuta del 4 per cento, alle erogazioni liberali effettuate dai mecenati sarà necessario effettuare una valutazione sia sotto il presupposto soggettivo che oggettivo. In particolare, sarà necessario individuare se il destinatario del contributo sia un'impresa intesa sia come soggetto che riveste la qualifica di imprenditore commerciale sia come soggetto che, pur non rivestendo tale qualifica, abbia conseguito redditi di natura commerciale o che posseda, più in generale, redditi la cui determinazione ha luogo sulla base delle disposizioni disciplinanti il reddito d'impresa. In particolare, nel caso in cui il contributo venga erogato per consentire alle associazioni no profit di promuovere attività per il perseguimento dei fini istituzionali e sempre che dette attività non assumano il carattere della commercialità, è da ritenersi che l'ente erogante sia esonerato dall'applicazione della ritenuta di cui al citato articolo 28 del d.P.R. 600 del 1973, quando risulti esplicitamente e formalmente dalla delibera di concessione del contributo che questo è concesso per il compimento dei fini istituzionali e non per lo specifico svolgimento di attività che, seppure collaterali a quelle d'istituto, assumono la natura commerciale.

Verificata la presenza del presupposto soggettivo sarà necessario appurare altresì il fine ultimo cui è destinato il contributo, escludendo dall'applicabilità della ritenuta in oggetto, quelli destinati all'acquisto di beni strumentali.

Nell'effettuare tale valutazione sarà necessario, inoltre, tenere in considerazione quanto specificatamente previsto dall'articolo 2 della legge 6 marzo 1980, n. 54²⁷, per contributi corrisposti alle attività regolate dalla legge 14 agosto 1967, n. 800²⁸, intese a favorire la formazione musicale, culturale e sociale

²⁷ Rubricato "*Interventi a sostegno delle attività musicali*" (pubblicato in GU serie generale n. 70 del 12 marzo 1980).

²⁸ Rubricata "*Nuovo ordinamento degli enti lirici e delle attività musicali*" (pubblicato in GU serie generale n. 233 del 16 settembre 1967).

della collettività nazionale, per i quali non si applica la ritenuta d'acconto di cui all'articolo 28, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973.

7 Note finali

Come precisato con la circolare 7 maggio 2021, n. 4/E, in presenza di istanze in tema di *Art-bonus*, che propongano questioni di carattere interpretativo riguardanti la norma fiscale e che necessitino di coordinamento con il Ministero della cultura, le Direzioni regionali inoltrano «*per richiesta di intervento*» - - gli interPELLI e le consulenze giuridiche alla Divisione contribuenti, che fungerà da intermediario tra le parti coinvolte e che, infine, fornirà direttamente la risposta al Contribuente istante.

A seguito della pubblicazione del presente documento di prassi e con riferimento alle sole istanze la cui risposta non necessiti dell'intervento del Ministero in merito all'ambito di applicazione della misura agevolativa in esame, le Direzioni regionali potranno dare il proprio parere direttamente ai Contribuenti istanti, fornendo la relativa risposta.

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

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Ernesto Maria Ruffini

firmato digitalmente