



ART BONUS: CARATTERISTICHE E POTENZIALITÀ DEL CREDITO D'IMPOSTA PER IL MECENATISMO

Irene Giusti

ABSTRACT

L'art. 1 del D.L. 31 maggio 2014, n. 83, convertito con modificazioni dalla L. 29 luglio 2014, n. 106 ha introdotto nell'alveo delle misure e degli strumenti di natura tributaria approntati dal Legislatore al fine di sostenere la cultura, il c.d. Art Bonus il quale consiste in un credito d'imposta per incentivare le erogazioni liberali in denaro a sostegno del patrimonio culturale pubblico.

Orbene, oggetto precipuo del presente documento sarà una ricognizione dei tratti caratterizzanti nonché delle peculiarità del beneficio de quo il quale, a distanza di più di due anni dalla sua introduzione, e ad un anno dalla sua trasformazione da misura agevolativa temporanea in strutturale, presenta talune rilevanti potenzialità che dovrebbero determinarne un utilizzo ancora più diffuso, soprattutto da parte delle grandi aziende, di quello fino ad ora riscontrato.

Sommario: 1. Premessa. Quadro normativo di riferimento. – 2. Ambito di applicazione. – 2.1. Soggetti beneficiari. – 2.2. Erogazioni ammissibili. – 3. Modalità di determinazione e fruizione del beneficio.

1. Premessa. Quadro normativo di riferimento

L'art. 1 del D.L. 31 maggio 2014, n. 83¹, convertito con modificazioni dalla L. 29 luglio 2014, n. 106², recante “*Disposizioni urgenti per la tutela del patrimonio culturale, lo sviluppo della cultura e il rilancio del turismo*”, ha introdotto nell'alveo delle misure e degli strumenti di natura tributaria approntati dal Legislatore al fine di sostenere la cultura, il c.d. Art Bonus il quale, com'è noto, consiste in un credito d'imposta per incentivare le erogazioni liberali in denaro a sostegno del patrimonio culturale pubblico.

Nella sua fase genetica il credito d'imposta *de quo* era stato strutturato quale misura agevolativa di carattere temporaneo, ovvero sia limitata ai tre periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2013, e con un *quantum* di beneficio decrescente; la misura dello stesso, infatti, era del 65 per cento delle erogazioni effettuate in ciascuno dei due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2013 e del 50 per cento delle erogazioni medesime effettuate nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015.

¹ In Gazzetta Ufficiale, Serie Generale n. 125 del 31 maggio 2014.

² In Gazzetta Ufficiale, Serie Generale n. 175 del 30 luglio 2014.

Ebbene, con la L. 28 dicembre 2015, n. 208 (c.d. Legge di Stabilità 2016), il Legislatore ha mutato le predette caratteristiche rendendo l'Art Bonus un'agevolazione fiscale permanente e strutturale con una percentuale di beneficio fissa al 65 per cento delle erogazioni effettuate; tale agevolazione, pertanto, come si avrà modo di illustrare nel prosieguo³, si sovrappone in parte a quelle ordinarie di cui agli artt. 15, comma 1, lett. h) e i) e 100, comma 2, lett. f) e g) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (d'ora in avanti "T.U.I.R."), abrogandole implicitamente e parzialmente laddove riferite alle medesime fattispecie, non costituendo più una mera deroga temporanea alle stesse, come invece accadeva nella versione previgente alla citata Legge di Stabilità della norma *de qua*.

In argomento, appare opportuno rilevare sin da ora che la norma che istituisce la misura incentivante in oggetto non prevede un diverso regime tributario delle erogazioni liberali a favore della cultura a seconda che il soggetto che le effettua sia una persona fisica o una persona giuridica.

Sul punto giova richiamare la Relazione illustrativa al Ddl di conversione in Legge del sopracitato D.L. 31 maggio 2014, n. 83⁴ ove precisa che la norma in argomento *"introduce meccanismi più semplici ed efficaci di agevolazione fiscale per le erogazioni liberali riguardanti i beni culturali"* e mira *"a costituire un'unica disciplina per le persone fisiche e le persone giuridiche, superando l'attuale dicotomia, che vede la detrazione del 19 per cento per le prime e la deduzione dalla base imponibile per le seconde"*.

Sebbene la *ratio* sottesa alla norma istitutiva dell'Art Bonus sia agevolmente individuabile in via di prima approssimazione nella volontà del Legislatore di incentivare le attività di mecenatismo, appare del pari opportuno far riferimento alla citata Relazione illustrativa al fine di determinare la stessa in modo precipuo anche in relazione al profilo giustificativo del ricorso alla decretazione d'urgenza; nella Relazione si precisa, infatti, che *"il carattere di necessità e urgenza dell'intervento è rappresentato dall'esigenza di dare una risposta immediata alle sempre più diffuse e condivise convinzioni e istanze della necessità di favorire e potenziare il sostegno del mecenatismo e delle liberalità dei privati, sia persone fisiche, sia persone giuridiche, operanti con o senza fine di lucro, al fondamentale compito della Repubblica di tutela e valorizzazione del nostro immenso patrimonio culturale"*, compito che può essere pregiudicato (ovvero non adempiuto tempestivamente) dalla progressiva diminuzione delle risorse pubbliche disponibili e che per la sua piena attuazione attualmente necessita, in ossequio al principio della sussidiarietà orizzontale di cui all'art. 118 della Costituzione, dell'intervento volontario e a titolo gratuito dei soggetti privati.

Orbene, a più di due anni dall'introduzione del beneficio, e ad un anno dalla sua trasformazione da misura agevolativa temporanea in strutturale, si ritiene necessario

³ V. *infra* par. 2.2..

⁴ Atto Camera n. 2426 del 2014.

effettuare una ricognizione dei tratti caratterizzanti nonché delle peculiarità del medesimo al fine di evidenziarne quelle potenzialità che dovrebbero determinarne un utilizzo ancora più diffuso, soprattutto da parte delle grandi aziende, di quello fino ad ora riscontrato.

Invero, non si può celare che il numero dei “mecenati” sia progressivamente cresciuto nel tempo, segnatamente dal gennaio del corrente anno al momento in cui si scrive gli stessi sono aumentati da 2040 circa a 3771⁵ e che l’ammontare delle erogazioni liberali effettuate abbia superato i 131 milioni di euro⁶, a dimostrazione che lo strumento dell’Art Bonus ha in sé gli elementi idonei a farlo assurgere a strumento strategico per la valorizzazione del patrimonio artistico e culturale pubblico sebbene se ne debba rilevare un utilizzo non ancora pienamente soddisfacente se confrontato al *quantum* di beneficio fiscale fruibile (fuor di dubbio, elevato) e al valore e alla consistenza del patrimonio culturale italiano.

2. Ambito di applicazione

Come si è poc’anzi accennato, il regime fiscale agevolato nel quale consiste l’Art Bonus è a carattere permanente, pertanto si applica in automatico a tutte le erogazioni liberali in denaro effettuate da soggetti persone fisiche ovvero persone giuridiche a partire dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2013 (*i.e.* dal 1° gennaio 2014 per i soggetti aventi il periodo d’imposta coincidente con l’anno solare) e che perseguono gli scopi espressamente individuati dal legislatore nell’art. 1, comma 1, del D.L. 31 maggio 2014, n. 83.

2.1. Soggetti beneficiari

Il perimetro soggettivo di applicazione del beneficio *de quo* è il più esteso possibile, in quanto comprende tutti i soggetti, indipendentemente dalla natura e dalla forma giuridica, che effettuano le erogazioni liberali a sostegno della cultura previste dalla norma in commento⁷.

In argomento l’Amministrazione finanziaria⁸ ha precisato che possono rientrare nel novero dei soggetti beneficiari anche le fondazioni bancarie aventi come scopo statutario l’intervento nel territorio di riferimento, attraverso l’erogazione di contributi e la promozione

⁵ Dati rinvenibili nel portale web previsto dall’art. 1, comma 5, del decreto legge 31 maggio 2014, n. 83, all’uopo istituito e gestito dal Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo, di cui al seguente link:

<http://artbonus.gov.it/>

⁶ Dichiarazione del Ministro dei beni e delle attività culturali e del turismo in occasione dei Corporate Art Awards del 23 novembre 2016 reperibile al seguente link:

http://www.beniculturali.it/mibac/export/MiBAC/sitoMiBAC/Contenuti/MibacUnif/Comunicati/visualizza_asset.html_967597481.html

⁷ Cfr. Agenzia delle Entrate, Circolare del 31 luglio 2014, n. 24/E, par. 2.

⁸ Agenzia delle Entrate, Risoluzione del 15 ottobre 2015, n. 87/E, emanata conformemente al parere del Ministero dei beni culturali e delle attività culturali e del turismo.

di iniziative, e che hanno prescelto, nell'ambito dei settori istituzionali previsti nell'art. 1, comma 1, lett. c-bis), D.Lgs. n. 153/1999 (c.d. ordinamento di settore), il settore dell' *"arte, attività e beni culturali"*, relativamente alle somme spese per la progettazione e l'esecuzione delle opere di restauro e valorizzazione dei beni culturali, secondo quanto stabilito dai protocolli d'intesa stipulati con gli enti pubblici territoriali nei quali sono previamente identificati l'importo e la destinazione della donazione; donazione che, essendo quantificata a monte risulta assimilabile ad un'erogazione di denaro.

Più in particolare, è stato chiarito che la natura dell'azione delle fondazioni bancarie *de quibus* è quella di mecenatismo in quanto intervenendo nei termini suddetti, non agiscono con alcun scopo di lucro e, inoltre, *"il fatto che le medesime non trasferiscano somme di denaro all'ente pubblico territoriale ma provvedano direttamente, al pagamento delle fatture per la progettazione e l'esecuzione dei lavori di restauro del bene pubblico, appare elemento che non influisce sul meccanismo di liberalità"*.

Vale aggiungere, altresì, che quello in esame costituisce un caso di diretta applicazione dell'art. 121 del D.Lgs. del 22 gennaio 2004 n. 42 (c.d. Codice beni culturali e paesaggio) il quale prevede espressamente che gli enti pubblici territoriali possano stipulare protocolli d'intesa con le fondazioni bancarie che statutariamente perseguono scopi di utilità sociale nel settore dell'arte, attività e beni culturali *"al fine di coordinare gli interventi di valorizzazione sul patrimonio culturale e, in tale contesto, garantire l'equilibrato impiego delle risorse finanziarie messe a disposizione"*.

2.2. Erogazioni ammissibili

L'ambito oggettivo di applicazione del credito d'imposta in argomento è, ai sensi dell'art. 1, commi 1 e 2 del D.L. 31 maggio 2014, n. 83, costituito da tutte le erogazioni liberali in denaro da effettuarsi tramite le modalità stabilite dall'Amministrazione finanziaria nella Risoluzione del 14 giugno 2007, n. 133/E⁹, ovvero sia attraverso sistemi di pagamento che ne garantiscano la tracciabilità quali la banca, l'ufficio postale, e quelli ex art. 23 del D.Lgs. del 9 luglio 1997, n. 241 (i.e. carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari), finalizzate al perseguimento dei seguenti scopi:

- Interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici, anche qualora le erogazioni liberali siano destinate ai soggetti concessionari o affidatari dei beni oggetto di tali interventi¹⁰, in quanto, non è la natura della gestione (privata

⁹ Risoluzione alla quale fa espresso rinvio la Circolare del 31 luglio 2014, n. 24/E, par. 6.

¹⁰ Aggiunta apportata al testo originario del D.L. 31 maggio 2014, n. 83 in sede parlamentare e contenuta nella Legge di conversione del 29 luglio 2014, n. 106.

ovvero pubblica) dei medesimi a rilevare ai fini della legittimazione a fruire del credito d'imposta, bensì la proprietà, la quale deve essere necessariamente pubblica;

- sostegno degli istituti e dei luoghi della cultura di appartenenza pubblica, delle fondazioni lirico-sinfoniche e dei teatri di tradizione. In argomento giova precisare che l'ambito oggettivo di applicazione dell'Art Bonus è stato esteso al "sostegno" delle fondazioni lirico-sinfoniche e dei teatri di tradizione ad opera dell'art. 1, comma 11 della L. 23 dicembre 2014, n. 190 con decorrenza dal 1° gennaio 2015;
- 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.

Orbene, è di tutta evidenza come le erogazioni liberali ammissibili ai fini della fruizione del beneficio siano esclusivamente quelle finalizzate al sostegno dei beni ed attività culturali pubblici, in quanto, come si legge nella più volte richiamata Relazione illustrativa al Ddl di conversione in Legge del sopracitato D.L. 31 maggio 2014, n. 83, l'introduzione del predetto beneficio *"risponde alla sempre più urgente necessità di incrementare le risorse disponibili per fare fronte ai sempre più gravosi impegni economici legati alla conservazione e protezione del patrimonio culturale, in primis di quello pubblico, ossia dei beni comuni, demaniali e del patrimonio indisponibile dello Stato e degli enti pubblici"*, pertanto *"la concentrazione del rafforzamento del regime di vantaggio fiscale sui beni culturali pubblici si traduce in una misura efficace di concorso al risparmio delle risorse pubbliche, poiché mira a sussidiare in modo significativo, fermo restando l'indefettibile impegno economico prioritario pubblico, lo sforzo del pubblico erario di garantire in modo adeguato le risorse a tali fini necessarie"*.

È necessario specificare, tuttavia, che un'eccezione all'appena illustrata condizione che le erogazioni siano destinate al patrimonio culturale pubblico è stata prevista dall'art. 17 del D.L. 17 ottobre 2016, n. 189 recante *"interventi urgenti in favore delle popolazioni colpite dal sisma del 24 agosto 2016"* (il cui Ddl di conversione è, al momento in cui si scrive, in fase di esame parlamentare¹¹), il quale prevede che l'Art Bonus spetti anche per le 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 di cui all'art. 1 del citato D.L.¹² anche

¹¹ Atto Camera n. 4158 del 2016.

¹² L'art. 1 del D.L. 17 ottobre 2016, n. 189 stabilisce che le disposizioni del decreto medesimo ineriscono ai territori delle Regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria interessati dagli eventi sismici del 24 agosto 2016 ricompresi nei Comuni indicati nell'Allegato 1 al decreto nonché agli immobili distrutti o danneggiati ubicati in altri Comuni delle Regioni interessate, diversi da quelli appena indicati, su richiesta degli interessati che dimostrino il nesso di causalità diretto tra i danni ivi verificatisi e gli eventi sismici del 24 agosto 2016,

appartenenti ad enti ed istituzioni della Chiesa cattolica o di altre confessioni religiose, di cui all'art. 9 del Codice beni culturali e paesaggio.

Orbene, per delimitare con precisione la nozione di beni culturali pubblici rilevante ai fini del regime di vantaggio *de quo* appare appropriato far riferimento al Codice beni culturali e paesaggio, con l'avvertenza di enucleare dall'art. 10 dello stesso i soli beni di proprietà pubblica, ovvero sia:

- a) le cose immobili e mobili appartenenti allo Stato, alle regioni, agli altri enti pubblici territoriali, nonché ad ogni altro ente ed istituto pubblico che presentano interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico.
- b) 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;
- c) gli archivi e i singoli documenti dello Stato, delle regioni, degli altri enti pubblici territoriali, nonché di ogni altro ente ed istituto pubblico;
- d) le raccolte librerie delle biblioteche dello Stato, delle regioni, degli altri enti pubblici territoriali, nonché di ogni altro ente ed istituto pubblico,
- e) le cose immobili e mobili, di proprietà pubblica, 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 a condizione che sia intervenuta la dichiarazione di interesse culturale di cui all'art. 13 del Codice.
- f) le collezioni o serie di oggetti, di proprietà pubblica, che non siano ricomprese fra quelle indicate *sub* lett. b), c), d) e che, per tradizione, fama e particolari caratteristiche ambientali, ovvero per rilevanza artistica, storica, archeologica, numismatica o etnoantropologica, rivestano come complesso un eccezionale interesse, a condizione che sia intervenuta la dichiarazione di interesse culturale di cui all'art. 13 del Codice.

Un aspetto rilevante del regime agevolativo in oggetto, aspetto invero meramente dogmatico e non avente ripercussioni sul trattamento tributario delle medesime, è quello che inerisce

comprovato da apposita perizia giurata. Sul punto occorre precisare, altresì, che il D.L. 11 novembre 2016, n. 2015, recante "nuovi interventi urgenti in favore delle popolazioni e dei territori interessati dagli eventi sismici del 2016", all'art. 1 ha previsto che il Commissario straordinario individua, con propria ordinanza l'elenco dei Comuni aggiuntivo rispetto a quello di cui al citato Allegato 1 al fine dell'estensione dell'applicazione delle misure previste dal D.L. medesimo e dal precedente del 17 ottobre 2016, n. 189.

alla labile distinzione tra erogazioni liberali ammissibili al detto regime e spese di sponsorizzazione¹³: la norma istitutiva dell'Art Bonus prevede l'istituzione di un portale web del Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo¹⁴ ove comunicare e rendere pubbliche tutte le informazioni relative alle erogazioni liberali ricevute dai singoli soggetti beneficiari, ivi compresi, il nome ovvero ragione sociale dei "mecenati" (sebbene la disposizione normativa non lo preveda espressamente) nel rispetto delle disposizioni del D.Lgs. 30 giugno 2003, n. 196 (c.d. Codice in materia di protezione dei dati personali).

Ebbene, risulta opportuno sottolineare come una tale evidenza pubblica conferita ai soggetti che effettuano le erogazioni liberali oggetto di interesse nella presente sede rappresenti un ritorno di immagine per gli stessi, determinando un primo superamento concettuale dello iato tra erogazioni liberali e spese di sponsorizzazione.

Invero, come già precisato poc'anzi, il rilievo appena illustrato non ha alcuna incidenza sul regime tributario stante l'assenza di uno scopo lucrativo, di un corrispettivo, in capo al soggetto donante e la ricomprensione, ai sensi dell'art 5, comma 3 del Decreto del Ministro dei beni e delle attività culturali e del turismo del 3 ottobre 2002 (rubricato "*Individuazione dei soggetti e delle categorie di soggetti beneficiari di contributi in denaro, per lo svolgimento dei propri compiti istituzionali e per la realizzazione di programmi culturali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo*"), nella nozione di erogazioni liberali delle elargizioni di denaro per le quali il beneficiario formula pubblico ringraziamento al soggetto erogante.

La disposizione normativa citata, infatti, risolve, come affermato nell'Allegato A al Decreto del Ministro dei beni e delle attività culturali e del turismo del 19 dicembre 2012 (rubricato "*Approvazione delle norme tecniche e linee guida in materia di sponsorizzazioni di beni culturali e di fattispecie analoghe o collegate*"), "*il problema della distinzione tra mecenatismo e sponsorizzazioni, lasciando intendere che quest'ultima figura può dirsi ricorrente solo qualora 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. Qualora, invece, l'erogazione dello sponsor sia sorretta da spirito di liberalità o abbia comunque carattere di gratuità (ancorché eventualmente corrisponda a un interesse di rilevanza patrimoniale dell'erogante), e non sia accompagnata da alcun obbligo posto a carico dello sponsee, si è al di fuori dello schema della sponsorizzazione, rientrandosi, invece, in quello del mecenatismo, e ciò anche qualora il soggetto finanziatore benefici*

¹³ Non essendo questa la sede per poter affrontare diffusamente e sistematicamente la questione riguardante la distinzione tra erogazioni liberali e spese di sponsorizzazione si rinvia al Documento FNC del 30 novembre 2015 reperibile al seguente link: <http://www.fondazionenazionalecommercialisti.it/node/890>

¹⁴ <http://artbonus.gov.it/>

comunque di un ritorno di immagine per effetto del comportamento spontaneo, di pubblico ringraziamento, posto in essere dallo sponsorizzato”.

Nel caso precipuo dell’Art Bonus la pubblicazione dei nomi dei “mecenati” nel portale web di cui sopra non rientra esattamente in un “*comportamento spontaneo di pubblico ringraziamento*” da parte del soggetto beneficiario ma, fermo restando la sua pacifica non assimilabilità ad una prestazione sinallagmatica, presenta alcuni aspetti tipici della sponsorizzazione che, almeno sotto il profilo dogmatico, conduce a ritenere come nella prassi, le attività di sostegno del patrimonio culturale effettuate dai privati tendano progressivamente ad assumere forme che si pongono al limite della distinzione tra erogazioni liberali e spese di sponsorizzazione.

Da ultimo, è necessario affrontare la questione relativa al rapporto tra il credito d’imposta *de quo* da un lato e le detrazioni dall’imposta lorda ex art. 15 comma 1, lett. h) e i) e le deduzioni dalla base imponibile ex 100, comma 2, lett. f) e g) del T.U.I.R. dall’altro.

Sul punto, l’art. 1 comma 1 del D.L. 31 maggio 2014, n. 83 statuisce che per le erogazioni ammissibili al beneficio le citate disposizioni normative del T.U.I.R. “*non si applicano*”, lasciando intendere che le erogazioni medesime non sono detraibili/deducibili ma trovano nell’Art Bonus il solo ed unico sostegno tributario.

Ebbene nella versione previgente alla novella normativa di cui alla Legge di Stabilità 2016 l’Art Bonus, come si è già evidenziato in premessa al presente documento, era stato concepito come intervento di natura temporanea, triennale che, pertanto, derogava in via eccezionale alle soprariportate detrazioni e deduzioni; con la trasformazione dell’Art Bonus in beneficio permanente, tuttavia, la detta deroga non può più considerarsi temporanea ma integra gli estremi di una vera e propria abrogazione parziale di talché le detrazioni e deduzioni previste dal T.U.I.R. potranno trovare applicazione solo con riferimento alle fattispecie non sussumibili all’interno del regime di vantaggio in esame (come, a mero titolo esemplificativo le erogazioni liberali a favore di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro che svolgono e promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico etc.)¹⁵.

Il regime in argomento non riguarda invece la deduzione ex art. 100, comma 2, lett. m del T.U.I.R. inerente al c.d. “mecenatismo culturale” attraverso un meccanismo di comunicazioni annuali con il Ministro dei beni e delle attività culturali e del turismo e l’Amministrazione finanziaria per i beneficiari dei finanziamenti e donatori.

¹⁵ Sulla maggiore convenienza dell’Art Bonus rispetto alle detrazioni e deduzioni di cui agli artt. 15, comma 1, lett. h) e i) e 100, comma 2, lett. f) e g) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (d’ora in avanti “T.U.I.R.”) di veda R. Lupi, *L’Art Bonus come sovvenzione pubblica in forma di credito d’imposta*, in *Aedon* n. 3 del 2014, 2.

3. Modalità di determinazione e fruizione del beneficio

L'art. 1 del D.L. 31 maggio 2014, n. 83 nella versione novellata dalla Legge di Stabilità 2016 stabilisce, al comma 1, ultimo capoverso, che il credito d'imposta spetta nella misura del 65 per cento dell'ammontare delle erogazioni effettuate (e non più nella misura del 65 per cento delle erogazioni liberali effettuate in ciascuno dei due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2013 e del 50 per cento delle erogazioni liberali effettuate nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015).

La norma in commento prevede, altresì, taluni limiti quantitativi di spettanza del beneficio, in particolare ai soggetti persone fisiche non titolari di reddito d'impresa e agli enti non commerciali nell'esercizio della propria attività istituzionale il credito d'imposta è riconosciuto nei limiti del 15 per cento del reddito imponibile, mentre ai soggetti titolari di reddito d'impresa (comprese le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di imprese non residenti), ai sensi dell'art. 55 del T.U.I.R., il credito d'imposta è riconosciuto nei limiti del 5 per mille dei ricavi, determinati ai sensi dell'art. 85 e 57 del T.U.I.R.¹⁶.

In argomento l'Amministrazione finanziaria¹⁷ ha precisato che per le erogazioni liberali effettuate dalle società semplici, il credito d'imposta spetta ai singoli soci nella stessa proporzione prevista nell'art. 5 del T.U.I.R. ai fini dell'imputazione del reddito e che gli imprenditori individuali e gli enti non commerciali che esercitano anche attività commerciali usufruiscono dell'agevolazione con le modalità e i limiti previsti per i titolari di reddito d'impresa se effettuano le erogazioni liberali nell'ambito dell'attività commerciale;

La *ratio* sottesa alla fissazione di tali limiti di spettanza del credito d'imposta differenziati parrebbe risiedere nella constatazione che *"applicare alle imprese il limite del reddito imponibile avrebbe potuto avere la conseguenza paradossale di impedire a soggetti in parità di bilancio di usufruire del credito d'imposta, non avendo di fatto un imponibile da cui detrarre"*¹⁸.

Il credito d'imposta così determinato deve essere, poi, ripartito in tre quote annuali di pari importo, ognuna delle quali costituisce il limite massimo di fruibilità del credito per ciascun periodo d'imposta e, nell'ipotesi di mancato utilizzo del credito d'imposta in tutto o in parte nel detto limite, questo potrà essere utilizzato nei periodi d'imposta successivi senza alcun limite temporale.

Con riferimento alle modalità di fruizione del beneficio, il comma 3 del citato articolo prevede che per i soggetti titolari di reddito d'impresa, il credito d'imposta è utilizzabile

¹⁶ Cfr. R.Lupi, cit., 2, il quale individua nell'esigenza di garantire una proporzionalità tra contributo ammissibile e dimensioni dell'attività del contribuente, la finalità perseguita dal Legislatore con la fissazione dei limiti di spettanza del credito d'imposta.

¹⁷ Agenzia delle Entrate, Circolare del 31 luglio 2014, n. 24/E, par. 3.

¹⁸ Relazione illustrativa al Ddl di conversione in Legge del sopracitato D.L. 31 maggio 2014, n. 83.

esclusivamente in compensazione “orizzontale” ai sensi dell’articolo 17 del Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 a partire dal primo giorno del periodo d’imposta successivo a quello di effettuazione dell’erogazione liberale, ma non soggiace al limite di euro 700 mila annui (ai sensi dell’articolo 34, Legge 23 dicembre 2000, n. 388) e al limite di euro 250 mila annui per crediti riportati nel quadro RU della dichiarazione dei redditi (ai sensi dell’articolo 1, comma 53, Legge 24 dicembre 2007, n. 244).

L’Amministrazione finanziaria ha, peraltro, affermato che *“per le caratteristiche del credito in esame, non si applica neanche la limitazione di cui all’articolo 31 del decreto legge n. 78 del 2010 che prevede un divieto di compensazione ai sensi dell’articolo 17, comma , 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”*¹⁹

Il credito d’imposta *de quo*, non concorre alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, comprese le relative addizionali regionale e comunali, né alla determinazione del valore della produzione netta ai fini dell’Imposta Regionale sulle Attività Produttive e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5 del T.U.I.R. e quindi ai fini del pro-rata di deducibilità degli interessi e delle spese generali.

Avuto riguardo, invece, ai soggetti persone fisiche non titolari di reddito d’impresa e agli enti non commerciali, la fruizione del credito d’imposta maturato potrà essere effettuata solo nella dichiarazione dei redditi relativa all’anno in cui è stata effettuata l’erogazione liberale.

¹⁹ Agenzia delle Entrate, Circolare del 31 luglio 2014, n. 24/E, par. 4.