

RISOLUZIONE N. 294/E



Agenzia delle Entrate

Roma, 10 settembre 2002

OGGETTO: ONLUS - Ricerca scientifica - Articolo 10, comma 6 lettera e), del decreto legislativo 4 dicembre 1997 n. 460 - Disposizione antielusiva - Disapplicazione ex articolo 37-bis, comma 8, del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

La Direzione regionale, con nota n. 34877 del 15 maggio 2002, ha rappresentato che la Fondazione ha chiesto, ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del DPR 29 settembre 1973, n. 600, la disapplicazione della disposizione contenuta nell'articolo 10, comma 6, lettera e) del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, in forza della quale per le ONLUS si considera in ogni caso distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione la corresponsione ai lavoratori dipendenti di salari o stipendi superiori del 20 per cento rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi di lavoro per le medesime qualifiche.

Riferisce in merito la Direzione che la Fondazione, operante come ONLUS sin dal 1998, nel settore della ricerca scientifica, ha rappresentato di aver deciso di sostenere in modo più incisivo la ricerca scientifica nel campo oncologico, attraverso la realizzazione di un progetto, consistente nella creazione di un istituto sulla ricerca postgenomica, cui partecipano altre cinque istituti di punta della ricerca oncologica dell'area milanese.

Per perseguire detto obiettivo il nuovo istituto, denominato ..., ha bisogno di reclutare personale altamente qualificato, che opera in Italia ed all'estero, da incentivare con offerte salariali più elevate, che siano competitive rispetto agli standards internazionali, in modo da eliminare o contenere il fenomeno conosciuto come "fuga di cervelli all'estero". A tal fine, pertanto, si rende necessario corrispondere a taluni ricercatori, assunti con contratto di lavoro

dipendente, emolumenti che superano di oltre il 20 per cento gli stipendi previsti dai contratti collettivi di lavoro.

Ciò considerato, a parere della Direzione regionale, la rigida applicazione della disposizione contenuta nell'articolo 10, comma 6, lettera e), del decreto legislativo n. 460 del 1997, non solo penalizzerebbe un comportamento che non viene posto in essere per fruire di un indebito vantaggio fiscale, ma costituirebbe un ostacolo all'espletamento di un'attività di indiscusso valore sociale. Pertanto, pur essendo favorevole all'accoglimento dell'istanza, con alcuni limiti, ha ritenuto opportuno acquisire in merito il parere di questa Direzione centrale.

Quanto sopra esposto, si formulano in merito le seguenti osservazioni.

Come correttamente rilevato dalla Direzione regionale, la disposizione contenuta nell'articolo 10, comma 6, lettera e), del decreto legislativo n. 460 del 1997 è finalizzata ad evitare che la disciplina agevolata prevista per le ONLUS possa alimentare abusi nonché alterazioni concorrenziali nei confronti di imprese soggette a regimi ordinari di imposizione.

Invero, il citato decreto legislativo n. 460 del 1997, nell'introdurre un regime fiscale di indubbio favore per gli enti interessati, ha previsto, nel contempo, una griglia di vincoli diretti ad evitare abusi ed utilizzi elusivi della normativa di favore, tra essi il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili ed avanzi di gestione, previsto dal comma 1, lettera d), dell'articolo 10.

Il successivo comma 6 afferma che si considerano in ogni caso distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione le fattispecie espressamente individuate; tra esse la lettera e) inserisce *la corresponsione ai lavoratori dipendenti di salari o stipendi superiori del 20 per cento rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi di lavoro per le medesime qualifiche.*

Con detta disposizione il legislatore ha meglio precisato il concetto di distribuzione indiretta di utili, espresso al precedente comma 1, lettera d), con l'individuazione di fattispecie concrete che assumono, quindi, nel contesto, una

funzione interpretativa di uno dei più stringenti vincoli imposti a detti organismi dal legislatore.

La disposizione normativa in argomento, pertanto, è da considerare norma antielusiva di tipo sostanziale, della quale può essere chiesta la disapplicazione, ai sensi dell'art. 37-bis, comma 8, del DPR n. 600 del 1973.

Ovviamente, se in astratto è possibile che la norma in argomento possa essere disapplicata, è necessario, perché tale disapplicazione possa avvenire in concreto, che il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie l'operazione attuata non concretizza in realtà un comportamento elusivo. Siffatta dimostrazione non è stata data in concreto.

In particolare, nel caso di specie la Fondazione ... deve innanzitutto dimostrare l'effettiva corresponsione ai dipendenti delle somme erogate a titolo di salari o stipendi; a sostegno della non elusività dell'operazione è altresì necessario provare che la corresponsione di retribuzioni in misura superiore a quella contrattualmente prevista consegue alla necessità di acquisire (ponendosi in concorrenza con istituti di ricerca che operano sul mercato e quindi adottando la medesima politica salariale) specifiche professionalità, senza le quali non è possibile svolgere l'attività di ricerca a livelli di eccellenza. Si ritiene utile a tal fine che all'istanza di disapplicazione siano allegati i *curricula* del personale assunto, con riferimento agli elementi che dimostrano la particolare competenza acquisita nel campo di attività della Fondazione

Quanto sopra premesso, in riferimento alla specifica problematica sollevata dalla Direzione regionale, occorre, tuttavia, preliminarmente, accertare se le Fondazioni operanti nel settore della ricerca scientifica possano, allo stato attuale, assumere legittimamente la qualifica di ONLUS.

Si rappresenta, in proposito, che l'art. 10, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, nell'individuare determinati settori di attività in cui le ONLUS sono tenute ad operare, al n. 11) prevede espressamente la *ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni ovvero da esse affidata ad università, enti di ricerca ed altre*

fondazioni che la svolgono direttamente, in ambiti e secondo modalità da definire con apposito regolamento governativo emanato ai sensi dell'articolo 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400.

In forza di tale disposizione, pur nella consapevolezza delle comprensibili aspettative di un settore di grande interesse sociale quale la ricerca scientifica in campo sanitario, la scrivente ritiene che allo stato attuale non sia possibile, per gli enti operanti nel settore della ricerca scientifica, fruire delle agevolazioni riservate alle ONLUS, in assenza del regolamento previsto dall'art. 10, comma 1, lettera a), del decreto legislativo n. 460 del 1997.

Detta conclusione è necessaria in considerazione dei principi affermati nella relazione illustrativa del decreto legislativo n. 460 del 1997, laddove si afferma “...*Come da proposta della Commissione parlamentare, al numero 11 della lettera a) è stata inserita l'attività di ricerca scientifica svolta direttamente da fondazioni. Considerata la delicatezza della materia si è ritenuto opportuno, accogliendo anche in questo caso i suggerimenti della Commissione parlamentare, rinviare l'operatività della disposizione all'entrata in vigore di apposito regolamento che stabilirà le condizioni necessarie affinché la ricerca scientifica possa beneficiare delle agevolazioni previste per le ONLUS*”.

Si fa presente infine che la bozza del regolamento richiamato dal citato art. 10 del d.lgs. n. 460 del 1997 è in corso di predisposizione da parte del competente Dicastero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca.

Alla luce dei principi esposti, nonché delle disposizioni legislative disciplinanti il settore, la Direzione regionale assumerà le conseguenti determinazioni.