

Circolare dell'Agenzia delle Entrate (CIR) n. 39 /E del 19 agosto 2005

OGGETTO: Imposte sui redditi. ONLUS e terzo settore. Erogazioni liberali. Articolo 14 del decreto-legge 14 marzo 2005, n. 35 convertito con modificazioni dalla legge 14 maggio 2005, n. 80.

- 1) Premessa**
- 2) Soggetti beneficiari delle deduzioni (comma 1)**
- 3) Soggetti beneficiari delle erogazioni liberali (comma 1)**
- 4) Oggetto, limiti e modalità delle erogazioni liberali (commi 1 e 3)**
- 5) Obblighi contabili (comma 2)**
- 6) Sanzioni (commi 4 e 5)**
- 7) Divieto di cumulo (comma 6)**
- 8) Liberalità in favore di enti universitari e di ricerca (comma 7)**
- 9) Trasferimenti agevolati (comma 8)**
- 10) Entrata in vigore**

1. Premessa

Nell'ambito del Piano di azione per lo sviluppo economico, sociale e territoriale, con l'articolo 14 del decreto-legge 14 marzo 2005, n. 35 convertito dalla legge 14 maggio 2005, n. 80, rubricato ONLUS e terzo settore, è stata approvata una importante disposizione (la c.d. "+dai - versi") in materia di deducibilità delle erogazioni liberali effettuate a favore degli organismi facenti parte del terzo settore, ivi espressamente indicati.

2. Soggetti beneficiari delle deduzioni (comma 1)

Il comma 1 del citato articolo 14 dispone che *"Le liberalità in denaro o in natura erogate da persone fisiche o da enti soggetti all'imposta sul reddito delle società in favore di organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10, commi 1, 8 e 9, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, nonché quelle erogate in favore di associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale previsto dall'articolo 7, commi 1 e 2, della legge 7 dicembre 2000, n. 383, e in favore di fondazioni e associazioni riconosciute aventi per oggetto statutario la tutela, promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n.42, sono deducibili dal reddito complessivo del soggetto*

erogatore nel limite del dieci per cento del reddito complessivo dichiarato, e comunque nella misura massima di 70.000 euro annui”.

Dal tenore letterale della disposizione sopra riportata si evince quanto segue.

I soggetti beneficiari delle deduzioni possono essere:

- Persone fisiche soggette all'IRPEF
- Enti soggetti all'IRES

Si tratta dei soggetti richiamati dall'articolo 73 del TUIR e, in particolare, società ed enti commerciali e non commerciali.

3. Soggetti beneficiari delle erogazioni liberali (comma 1)

L'articolo 14 al comma 1 fornisce un'elencazione tassativa dei soggetti che possono ricevere erogazioni deducibili:

- ONLUS disciplinate dall'articolo 10, comma 1 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, comprese le c.d. "ONLUS di diritto" individuate dal comma 8 del medesimo articolo 10 e le "ONLUS parziali" previste dal comma 9 dell'articolo 10 del suddetto decreto.

Le ONLUS di diritto comprendono gli organismi di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, le organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n. 49, le cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381 nonché i consorzi di cui all'articolo 8 della predetta l. n. 381 del 1991 che abbiano la base sociale formata per il cento per cento da cooperative sociali.

Le ONLUS parziali sono gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese e le associazioni di promozione sociale, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'Interno ai sensi della legge 25 agosto 1991, n. 287, limitatamente all'esercizio delle attività elencate nel comma 1 dell'articolo 10 del d.lgs. n. 460 del 1997.

- Associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale previsto dall'articolo 7, commi 1 e 2, della legge 7 dicembre 2000 n. 383.

Dato il riferimento puntuale ai commi 1 e 2 del citato articolo 7 della l. n. 383 del 2000, si ritiene che beneficiarie delle erogazioni in argomento sono le Associazioni nazionali e, in virtù della previsione di cui al successivo comma 3, i relativi livelli di organizzazione territoriale e circoli affiliati aventi diritto ad automatica iscrizione nel medesimo registro nazionale.

Per associazioni di promozione sociale a carattere nazionale si intendono quelle costituite e operanti da almeno un anno, che svolgono attività di utilità sociale ai sensi dell'articolo 2 della l. n. 383 del 2000 in almeno 5 regioni e 20 province, iscritte nel registro nazionale ai sensi del regolamento approvato con decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali del 14 novembre 2001, n. 471.

- Fondazioni e associazioni riconosciute aventi per oggetto statutario la tutela, promozione e valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42.

Le fondazioni e le associazioni riconosciute cui fa riferimento la norma devono, quindi, avere acquisito la personalità giuridica e devono operare per la tutela e valorizzazione dei beni individuati agli articoli 10, 11 e 134 del citato d.lgs. n. 42 del 2004.

4. Oggetto, limiti e modalità delle erogazioni liberali (commi 1 e 3)

In base alla disposizione sopra riportata le erogazioni liberali che danno diritto alla deducibilità possono essere effettuate in denaro e in natura, nel limite del 10% del reddito complessivamente dichiarato e comunque nella misura massima di 70.000,00 euro annui.

Considerata la rilevanza di entrambi i limiti di deducibilità previsti dalla norma (70.000,00 euro annui e 10% del reddito complessivo) deve ritenersi che l'erogazione liberale è deducibile fino al minore dei due limiti.

L'importo massimo di 70.000,00 euro vale, quindi, solo nel caso in cui tale cifra corrisponda o sia inferiore al 10% del reddito complessivo del soggetto erogante (quindi per redditi uguali o superiori a 700.000,00 euro). Nel caso in cui il reddito dell'erogante sia inferiore a 700.000,00 euro il limite che si deve prendere in considerazione è comunque il 10% del reddito medesimo.

Il successivo comma 3 del medesimo articolo 14 dispone espressamente che *"resta ferma la facoltà di applicare le disposizioni di cui all'articolo 100, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni"*.

La disposizione sopra riportata prevede, in sostanza, la facoltà per l'erogante, titolare di reddito d'impresa, di avvalersi, in relazione alle liberalità erogate e in luogo della disposizione prevista dall'articolo 14 in esame, di quella recata dall'articolo 100, comma 2, del TUIR.

In analogia a quanto previsto per la generalità delle erogazioni liberali in favore delle ONLUS, si precisa che anche le erogazioni liberali in esame, al fine di ottenerne la deducibilità,

devono essere effettuate avvalendosi di uno dei seguenti sistemi di pagamento: banca, ufficio postale e sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e cioè carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari.

Possono costituire oggetto di erogazione liberale anche beni in natura. Ai fini della rilevazione dei limiti indicati dalla norma si dovrà prendere in considerazione il valore normale del bene, inteso, in via generale e ai sensi dell'articolo 9, comma 3 del TUIR, come il prezzo o il corrispettivo mediamente praticato per i beni della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni vengono erogati e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi.

In sostanza per l'identificazione del valore normale del bene si dovrà fare riferimento al valore desumibile in modo oggettivo da listini, tariffari, mercuriali o simili.

In relazione alla particolare natura di determinati beni (es. opere d'arte, gioielli, ecc), ove non sia possibile desumerne il valore sulla base di altri criteri oggettivi, gli eroganti potranno ricorrere alla stima di un perito.

In ogni caso il donante avrà cura di acquisire, a comprova delle effettività della donazione e della congruità del valore attribuito al bene oggetto della donazione in natura, in aggiunta alla documentazione attestante il valore normale come sopra determinato (listini, tariffari o mercuriali, perizia, etc...), anche una ricevuta da parte del donatario che contenga la descrizione analitica e dettagliata dei beni donati con l'indicazione dei relativi valori.

5. Obblighi contabili (comma 2)

Il comma 2 dell'articolo 14 del d.l. n. 35 del 2005 dispone che "costituisce in ogni caso presupposto per l'applicazione delle disposizioni di cui al comma 1 la tenuta, da parte del soggetto che riceve le erogazioni, di scritture contabili atte a rappresentare con completezza e analiticità le operazioni poste in essere nel periodo di gestione, nonché la redazione, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, di un apposito documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria."

Dalla disposizione sopra riportata emergono, pertanto, due presupposti (ulteriori rispetto a quelli del comma 1) per la deducibilità delle erogazioni liberali posti a carico del soggetto beneficiario delle erogazioni, il cui inadempimento si riflette però a carico del soggetto erogatore delle liberalità, che perde il beneficio della deduzione fiscale.

I presupposti in argomento sono:

- a) la tenuta di scritture contabili, complete e analitiche, rappresentative dei fatti di gestione;
- b) la redazione, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, di un apposito documento rappresentativo della situazione patrimoniale, economica e finanziaria.

La completezza delle scritture contabili implica che ogni fatto gestionale dell'ente debba essere individuato con precisione, tramite l'indicazione delle necessarie informazioni quali numero d'ordine, data, natura dell'operazione, valore, modalità di versamento, soggetti coinvolti.

L'analiticità delle scritture contabili, inoltre, impone di eseguire le registrazioni singolarmente, senza effettuare alcun raggruppamento.

La completezza e l'analiticità delle scritture contabili sono in ogni caso garantite dalla corretta tenuta della contabilità ordinaria ai sensi degli articoli 14 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Con riferimento al presupposto sub b), occorre ricordare che tale documento può assumere forma simile a quella di un vero e proprio bilancio. Ne consegue che il documento richiesto dalla norma, rappresentativo della situazione patrimoniale, economica e finanziaria, potrebbe essere rappresentato da stato patrimoniale e rendiconto gestionale.

Lo stato patrimoniale fornisce una rappresentazione statica del patrimonio dell'ente, distinguendo l'attività istituzionale, accessoria, di raccolta fondi e la gestione del patrimonio finanziario.

Il rendiconto gestionale, che ha invece contenuti e connotati tipici diversi da quelli del conto economico, fornisce evidenza di risultati finanziari e informazioni economiche indicando tipologia e qualità delle risorse, sia in entrata che in uscita.

Per l'ente è comunque auspicabile predisporre anche una relazione sulla gestione che, in mancanza della nota integrativa prevista per i bilanci delle società, potrebbe adempiere ad una funzione esplicativa delle voci di bilancio e fornire ai terzi che hanno a vario titolo rapporti con l'ente (tra i quali utilizzatori dei servizi, sovventori, organi di controllo) informazioni utili relativamente ai risultati, in termini non monetari, e ai riflessi sociali generati dall'attività istituzionale.

La disposizione in oggetto, pertanto, ai fini della deducibilità ivi prevista, stabilisce l'obbligo di tenere una complessa contabilità, nel senso anzidetto, a tutti i soggetti beneficiari di erogazioni liberali sopra specificati, prescindendo dalla loro natura giuridica e dalle loro dimensioni reddituali.

Restano fermi gli ulteriori obblighi contabili previsti da altre disposizioni fiscali a carico delle ONLUS e degli altri soggetti beneficiari delle erogazioni agevolate.

Ovviamente l'obbligo di tenere la contabilità sopra ricordata non vale per l'applicazione delle altre disposizioni intese ad agevolare le erogazioni liberali, quale ad esempio quella recata dall'articolo 15, comma 1, lettera i-bis) del TUIR che prevede una detrazione dall'imposta lorda di un importo pari al 19 per cento, tra l'altro, delle erogazioni liberali in denaro effettuate a favore delle ONLUS per importo non superiore a 4 milioni di lire (2.065,83 euro).

6. Sanzioni (commi 4 e 5)

Il comma 4 dell'articolo 14 del d.l. n. 35 del 2005 stabilisce che *"qualora nella dichiarazione dei redditi del soggetto erogatore delle liberalità siano esposte indebite deduzioni dall'imponibile, operate in violazione dei presupposti di deducibilità di cui al comma 1, la sanzione di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, è maggiorata del duecento per cento"*.

I presupposti di deducibilità di cui al comma 1 dell'articolo 14 del suddetto decreto, cui fa riferimento il comma 4 dello stesso, sono di due tipi:

- **soggettivo**, consistente nell'appartenenza dei soggetti beneficiari delle erogazioni alle categorie di enti appartenenti al terzo settore espressamente indicate e, quindi, nell'osservanza da parte dei predetti beneficiari delle rispettive norme che disciplinano i requisiti qualificanti della categoria di appartenenza;
- **oggettivo**, derivante dal rispetto dei limiti quantitativi alla deducibilità dal reddito delle liberalità erogate.

La sanzione amministrativa di cui all'articolo 1, comma 2, del d.lgs. n. 471 del 1997 può variare dal 100 al 200 per cento della maggiore imposta liquidata in base all'accertamento.

Qualora il soggetto erogatore esponga nella propria dichiarazione dei redditi deduzioni operate in violazione dei presupposti di deducibilità suddetti, la predetta sanzione amministrativa, per effetto della norma recata dal citato articolo 14, comma 4, è maggiorata del 200 per cento.

Detta maggiorazione del 200 per cento non è applicabile in caso di mancato rispetto degli obblighi contabili indicati al paragrafo precedente visto l'espresso richiamo operato dal comma 4 della norma in commento alla *"violazione dei presupposti di deducibilità di cui al comma 1"*.

Il comma 5 dell'articolo 14 in esame prosegue disponendo che *"se la deduzione di cui al comma 1 risulta indebita in ragione della riscontrata insussistenza, in capo all'ente beneficiario dell'erogazione, dei caratteri solidaristici e sociali dichiarati in comunicazioni rivolte al pubblico ovvero rappresentati ai soggetti erogatori delle liberalità, l'ente beneficiario e i suoi amministratori sono obbligati in solido con i soggetti erogatori per le maggiori imposte accertate e per le sanzioni applicate"*.

La norma afferma una responsabilità solidale tra il soggetto erogatore e l'ente beneficiario e i suoi amministratori per le maggiori imposte accertate e per le sanzioni applicate nell'eventualità che si riscontri l'insussistenza dei caratteri solidaristici e sociali che devono caratterizzare l'ente beneficiario dell'erogazione.

Poiché i caratteri solidaristici e sociali sono immanenti nelle tipologie soggettive di beneficiari previste dalla legge in esame, si ritiene che il possesso dei predetti caratteri discenda necessariamente dall'insieme delle disposizioni che ne disciplinano, a presidio proprio dei caratteri solidaristici e sociali, i requisiti soggetti ed oggettivi.

Ai fini della responsabilità solidale del soggetto beneficiario dell'erogazione e dei suoi amministratori è altresì necessario che i predetti caratteri solidaristici e sociali siano dichiarati in comunicazioni rivolte al pubblico o rappresentati ai soggetti erogatori.

Tale responsabilità solidale si aggiunge ad ogni altra sanzione prevista dalle leggi tributarie.

7. Divieto di cumulo (comma 6)

Il comma 6 dell'articolo 14 in oggetto dispone che *"in relazione alle erogazioni effettuate ai sensi del comma 1 la deducibilità di cui al medesimo comma non può cumularsi con ogni altra agevolazione fiscale prevista a titolo di deduzione o di detrazione di imposta da altre disposizioni di legge"*.

Dal tenore letterale della disposizione sopra riportata si evince, pertanto, che se il soggetto erogatore usufruisce delle deduzioni previste dal comma 1 del citato articolo 14 non potrà usufruire, per analoghe erogazioni effettuate a beneficio dei soggetti indicati nel predetto comma 1, di deduzioni o detrazioni fiscali previste da altre norme agevolative.

Al riguardo, è bene precisare che la non cumulabilità prescinde dall'importo delle liberalità erogate.

Ove, ad esempio, il contribuente eroghi (anche a più beneficiari) liberalità per un valore superiore al limite massimo consentito di 70.000,00 euro, non potrà avvalersi, in relazione alla parte eccedente tale limite, del beneficio della deduzione o detrazione, neppure ai sensi di altre disposizioni di legge.

Come già ricordato al paragrafo 4, l'articolo 14, comma 3, del d.l. n. 35 del 2005 dispone espressamente che *"Resta ferma la facoltà di applicare le disposizioni di cui all'articolo 100, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni"*.

Pertanto, qualora il titolare di reddito d'impresa, in applicazione della richiamata disposizione, effettui liberalità a favore di soggetti indicati sia nel comma 1 dell'articolo 14 del d.l. n. 35 del 2005, sia nell'articolo 100, comma 2, del TUIR, lo stesso ha la facoltà di applicare, in alternativa, l'una o l'altra disposizione nel rispetto delle relative condizioni.

La lettura logico-sistematica delle due disposizioni in argomento induce a ritenere che la scelta effettuata debba rimanere ferma per tutto il periodo d'imposta.

8. Liberalità in favore di enti universitari e di ricerca (comma 7)

Il comma 7 dell'articolo 14 del decreto legge in esame, al fine di incentivare le liberalità a favore di università ed enti di ricerca incide sulle disposizioni contenute nel TUIR e precisamente sull'articolo 10, comma 1 e sull'articolo 100, comma 2.

8.1. In particolare, nell'articolo 10, comma 1, è inserita la lettera *l-quater*) che introduce una nuova previsione normativa in base alla quale dal reddito complessivo delle persone fisiche si deducono senza limiti di importo, se non sono deducibili nella determinazione delle singole categorie di reddito che concorrono a formarlo, le *"erogazioni liberali in denaro effettuate a favore di università, fondazioni universitarie di cui all'art. 59, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e di istituzioni universitarie pubbliche, degli enti di ricerca pubblici, ovvero degli enti di ricerca vigilati dal Ministero dell'Istruzione, dell'università e della ricerca, ivi compresi l'Istituto superiore di sanità e l'Istituto superiore per la prevenzione e la sicurezza del lavoro, nonché degli enti parco regionali e nazionali"*.

8.2. Nell'articolo 100, comma 2, è prevista la sostituzione dell'attuale lettera c).

La nuova formulazione della disposizione amplia l'ambito dei beneficiari delle erogazioni liberali, prevedendo, per i soggetti titolari di reddito d'impresa, la deducibilità dal proprio reddito delle "erogazioni liberali a favore di università, fondazioni universitarie di cui all'articolo 59, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e di istituzioni universitarie pubbliche, degli enti di ricerca pubblici, delle fondazioni e delle associazioni regolarmente riconosciute a norma del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361, aventi per oggetto statutario lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica, individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, adottato su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze e del Ministro dell'istruzione, dell' università e della ricerca, ovvero degli enti di ricerca vigilati dal Ministero dell'istruzione, dell' università e della ricerca, ivi compresi l'Istituto superiore di sanita' e l'Istituto superiore per la prevenzione e la sicurezza del lavoro, nonché degli enti parco regionali e nazionali".

Rispetto alla precedente disciplina:

- è stato ampliato l'ambito soggettivo dei beneficiari delle erogazioni liberali (non si tratta più delle sole università e degli istituti di istruzione universitaria);
- è stato eliminato il limite massimo di deducibilità, pari al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato.

Pertanto sono deducibili senza limiti di importo le liberalità erogate a favore dei seguenti soggetti:

- a) università;
- b) fondazioni universitarie ex articolo 59, comma 3 legge 23 dicembre 2000, n. 388, regolate con il decreto del Presidente della Repubblica del 24 maggio 2001, n. 254;
- c) istituzioni universitarie pubbliche;
- d) enti di ricerca pubblici;
- e) fondazioni e associazioni regolarmente riconosciute a norma del decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361, aventi per oggetto statutario lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica. Questi enti dovranno essere individuati, però, con apposito decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, adottato su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze e del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca;

- f) enti di ricerca privati, sottoposti a vigilanza da parte del Ministero dell'istruzione e dell'università e della ricerca;
- g) Istituto superiore di sanità (ISS);
- h) Istituto superiore per la prevenzione e la sicurezza del lavoro (ISPESL);
- i) enti parco regionali e nazionali.

Si tratta, in sostanza, delle stesse categorie di soggetti elencate alla lettera l-quater) dell'articolo 10, con l'aggiunta della categoria sub e).

Per quanto riguarda le modalità attraverso cui è possibile effettuare le erogazioni liberali si richiamano quelle indicate nel precedente paragrafo 4.

9. Trasferimenti agevolati (comma 8)

Per agevolare i trasferimenti a titolo gratuito, nel successivo comma 8 dell'articolo 14, è previsto che gli atti relativi ai trasferimenti a titolo gratuito a favore di università, fondazioni universitarie di cui all'articolo 59, comma 3, della l. n. 388 del 2000 e di istituzioni universitarie pubbliche, degli enti di ricerca pubblici, ovvero degli enti di ricerca vigilati dal ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca, ivi compresi l'Istituto superiore di sanità e l'Istituto superiore per la prevenzione e la sicurezza del lavoro, nonché degli enti parco regionali e nazionali, *"... sono esenti da tasse ed imposte indirette diverse da quella sul valore aggiunto e dai diritti dovuti a qualunque titolo"*.

Infine, nella parte finale del citato comma 8, è prevista, altresì, una riduzione, pari al 90 per cento, degli onorari notarili relativi agli atti di donazione effettuati ai sensi del comma 7.

10. Entrata in vigore

Le erogazioni liberali in argomento potranno essere dedotte ai sensi della disposizione recata dall'articolo 14 del d.l. n. 35 del 2005 se effettuate a partire dal 17 marzo 2005, data di entrata in vigore del decreto-legge in esame.

Per quanto riguarda, tuttavia, le erogazioni liberali effettuate a favore di fondazioni e associazioni regolarmente riconosciute aventi per oggetto statutario la tutela, promozione e valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico di cui al d.lgs. n. 42 del 2004, introdotte nella disposizione in argomento con la legge di conversione n. 80 del 2005, le

erogazioni medesime potranno essere dedotte se effettuate a decorrere dal 15 maggio 2005, data di entrata in vigore della stessa legge di conversione.

Le erogazioni a favore di associazioni e fondazioni riconosciute che svolgono o promuovono attività di ricerca scientifica, individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, infine, non potranno essere dedotte se effettuate prima dell'entrata in vigore del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, citato al comma 7 lettera c) dell'articolo 14 in oggetto, da adottarsi su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze e del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca.

Le Direzioni Regionali daranno la massima diffusione al contenuto della presente circolare e vigileranno sull'applicazione della medesima.