



## LEGGI FISCALI E VOLONTARIATO

### AGGIORNAMENTO DELLA RACCOLTA NORMATIVA COMMENTATA\*

di Stefano Ragghianti

#### PRINCIPALI CIRCOLARI E RISOLUZIONI IN MATERIA DI ONLUS

**Assistenza sociale e socio sanitaria:** anche di recente l'amministrazione si è pronunciata su tale settore, in parte anche modificando o, almeno, precisando i propri orientamenti; si segnala infatti la **risoluzione n. 146 del 21.12.2006**, con la quale l'Agenzia rettifica in parte alcune sue interpretazioni. In particolare il documento si sofferma sui casi di inabilità e non autosufficienza permanente, per i quali viene fornito un interessante chiarimento relativamente all'onere della retta da pagare. E', comunque, forse il settore che più di altri è stato interessato da documenti dell'amministrazione. Di rilievo non è comunque tanto il numero delle declaratorie, quanto il loro contenuto. Alcune di esse, tra l'altro, finiscono per interessare non solo le ONLUS ordinarie, ma anche le ONLUS automatiche ed in particolare proprio le organizzazioni di volontariato iscritte ai registri regionali che, notoriamente, operano proprio in tale ambito.

**Donazioni e liberalità in natura:** la disciplina ha subito alcune importanti modifiche. In particolare la disciplina delle donazioni in natura ha subito una importante rivisitazione. Pertanto vengono segnalate sia la **risoluzione 20.6.2008 n. 254**, sia la più ampia e articolata **circolare n. 26/E del 26.3.2008**; quest'ultima, dopo aver illustrato la riforma, riepiloga in maniera assai utile e dettagliata la disciplina che le associazioni devono applicare. La **risoluzione del 18 febbraio 2002 n. 46/E**, con la quale l'Agenzia delle Entrate ha, a suo tempo, fornito chiarimenti in ordine alle donazioni in natura a favore delle ONLUS, deve conseguentemente intendersi almeno in parte superata. La risoluzione non si occupa delle donazioni in denaro disciplina evidentemente assai semplice soffermandosi viceversa su quelle in natura e sulla modalità operative per procedere a tali donazioni.

---

\* Aggiornamento a dicembre 2008 del volume *Raccolta normativa commentata. Leggi fiscali e volontariato*, Cevot, "I Quaderni", n. 26, settembre 2005, in particolare delle pp. 21, 23, 32,107, 300. Il volume del 2005 è consultabile integralmente sul sito [www.cesvot.it](http://www.cesvot.it) (pubblicazioni>periodici>quaderni).

## Tabella di raccordo tra vecchio e nuovo TUIR

ARTICOLO VECCHIO TUIR	ARTICOLO NUOVO TUIR	ARGOMENTO
87	73	Soggetti passivi dell'imposta. Definizione di ente non commerciale. Attività essenziale per la qualifica di ente non commerciale
108	143	Reddito complessivo. Criteri generali di determinazione della base imponibile. Ipotesi di attività non commerciali e attività detassate.
109	144	Determinazione dei redditi. Contabilità separata per le attività commerciali. Criteri di ripartizione delle spese comuni.
109 bis	145	Regime forfetario degli enti non commerciali
111	148	Enti di tipo associativo. Contenuto degli statuti. Regime agevolato. Attività commerciale e non commerciali.
111 bis	149	Perdita della qualifica di ente non commerciale. Parametri di prevalenza. Effetti della perdita.
111 ter	150	ONLUS Attività istituzionali ed attività direttamente connesse. Esenzione ed agevolazione.
112	151	Società ed enti non commerciali non residenti

Poiché molti documenti fanno riferimento ad una numerazione degli art. del DPR n. 917/86 ormai da tempo superata, al fine di rendere comunque meno complicata la lettura degli stessi forniamo una semplice tabella di raccolta che riepiloga i principali articoli.

### L'ISTITUTO DEL CINQUE PER MILLE. CARATTERI GENERALI

Una delle novità di maggior rilievo di questi ultimi anni è stato senza dubbio l'istituto noto e diffuso con il termine del 'cinque per mille'. Ormai sperimentato da alcuni anni è purtroppo un istituto 'provvisorio' nel senso che viene previsto anno per anno e non in via permanente. Ciò significa che, generalmente con i provvedimenti di fine anno (legge finanziaria e collegati vari) viene annualmente riproposto ma, in tale occasione, anche talvolta modificato in aspetti non marginali e con termini e modalità di iscrizione che tendono a cambiare.

Non è quindi possibile fornire in questa sede indicazioni aggiornate, valide ed efficaci nel tempo perché occorre verificare anno per anno soggetti, modalità termini e quindi condizioni generali per godere del beneficio.

Come noto, si tratta della possibilità che i soggetti passivi dell'IRPEF (e cioè le persone fisiche) hanno di destinare senza aggravio di imposte una quota del loro gettito a determinati enti ed

associazioni – preventivamente inclusi su loro domanda in appositi elenchi – al fine del loro sostentamento.

I soggetti ammessi sono individuati dal provvedimento di legge che prevede, annualmente, l'istituto stesso. Senza entrare nel merito del provvedimento ricordiamo che le ONLUS di cui al decreto legislativo 4712/1007 n. 460 sono sempre state ricomprese tra i soggetti ammessi al beneficio. Tra queste ovviamente rientrano le organizzazioni di volontariato iscritte ai registri di cui alla legge n. 266/91. Ciò che deve essere chiaro tuttavia (sempre che il provvedimento venga riproposto e venga riproposto in maniera analoga al passato) è che l'inclusione negli elenchi non è automatica ma avviene su domanda dell'associazione ed a condizione che vengano rispettati tutti i requisiti formali e sostanziali richiesti dalla legge.

### **Soggetti ammessi al beneficio**

Ad esempio, per l'anno 2008 i soggetti ammessi al beneficio sono:

a) enti del volontariato:

- ONLUS - Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale;
- associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionale, regionali e provinciali;
- associazioni riconosciute che, senza finalità di lucro, operano nei settori indicati dalla legge;
- fondazioni nazionali di carattere culturale;

b) finanziamento agli enti della ricerca scientifica e dell'università;

c) finanziamento agli enti della ricerca sanitaria;

c-bis) sostegno alle associazioni sportive dilettantistiche riconosciute dal CONI.

### **Scelta del contribuente: cosa fare per destinare la quota**

Il contribuente può destinare la quota del 5 per mille della sua imposta sul reddito delle persone fisiche, apponendo la firma in uno dei quattro appositi riquadri che figurano sui modelli di dichiarazione (Modello Unico PF, Modello 730, ovvero apposita scheda allegata al CUD per tutti coloro che sono dispensati dall'obbligo di redigere la dichiarazione).

È consentita una sola scelta di destinazione.

Oltre alla firma, il contribuente può altresì indicare il codice fiscale di un singolo soggetto cui intende destinare direttamente la quota del 5 per mille, traendo il corrispondente codice fiscale dagli elenchi pubblicati.

La scelta di destinazione del 5 per mille e quella dell'8 per mille di cui alla legge n. 222 del 1985 non sono in alcun modo alternative fra loro.

### **Modalità di iscrizione nell'elenco degli enti del volontariato**

Gli enti del volontariato iscritti ai registri regionali possono presentare la propria domanda di iscrizione a questa Agenzia direttamente attraverso apposita procedura se abilitati ai servizi Entratel o Fisconline, ovvero tramite gli intermediari abilitati, utilizzando il modello previsto e reperibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate.

Coloro che hanno inviato la domanda negli anni precedenti, sono tenuti – se interessati – a riproporla ogni anno.

La domanda di iscrizione deve essere presentata entro il termine previsto dai provvedimenti che istituiscono il 5 per mille. Non saranno accolte le domande pervenute oltre tale data o con modalità diversa da quella telematica.

Qualora emergano errori di iscrizione nell'elenco del volontariato, il legale rappresentante dell'ente interessato può rivolgersi – direttamente ovvero mediante un proprio delegato – alla Direzione Regionale dell'Agenzia nel cui ambito si trova la sede legale dell'ente.

### **Adempimenti successivi all'iscrizione nell'elenco del volontariato**

I legali rappresentanti degli enti iscritti in elenco dovranno – generalmente entro il 30 giugno 2008 – spedire a mezzo raccomandata con ricevuta di ritorno alla Direzione Regionale dell'Agenzia nel cui ambito si trova la sede legale dell'ente, una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, attestante la persistenza dei requisiti che danno diritto all'iscrizione. A tal fine dovranno utilizzare l'apposito modulo previsto dal DPCM e scaricabile dal sito internet dell'Agenzia.

Alla dichiarazione deve essere allegata – come previsto dall'art. 47 del DPR 28 dicembre 2000, n° 445, copia fotostatica non autenticata di un documento di identità del sottoscrittore.

Il mancato rispetto del termine sopraindicato ed il mancato invio del documento costituiscono causa di decadenza dal beneficio.

### **La rendicontazione del cinque per mille**

Preme qui richiamare l'attenzione delle associazioni in particolare su un aspetto. Tra le novità più rilevanti introdotte dalla Legge Finanziaria per il 2008 v'è l'obbligo, per gli enti che hanno ricevuto il contributo del 5 per mille, di redigere un apposito e separato rendiconto – corredato da una relazione illustrativa - nel quale devono indicare in modo chiaro e trasparente quale sia stata la destinazione delle somme percepite.

La redazione di questo documento dovrà essere effettuata entro un anno dalla ricezione del contributo.

Infatti le associazioni – in particolare quelle destinatarie dei fondi derivanti dall'IRPEF del 2007 - dovranno provvedere ad un apposito e separato rendiconto atto a rappresentare in modo chiaro e trasparente l'effettivo utilizzo delle somme percepite e ciò entro un anno dalla ricezione delle somme.

Dovrà inoltre essere redatta anche una relazione che illustri gli interventi posti in essere indicando il costo degli stessi suddiviso per i principali capitoli di costo. Ci riferiamo in modo esplicito alle disposizioni previste dall'art. 8 del DPCM del 19.3.2008, nel testo in vigore a partire dal 03.06.2008. Sempre in base a tale disposizione gli enti che hanno percepito contributi pari o superiori a 15.000 euro dovranno comunque inviare il rendiconto da redigere su appositi moduli.

Gli enti che hanno percepito contributi inferiori devono conservare rendiconto e relazione che dovranno inviare solo in caso di richiesta.

### **PRASSI** **Risoluzione n 254 del 20/6/2008**

*Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge 212 del 2000. Cessione gratuita di beni alle ONLUS.*

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 13, comma 3, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, e' stato esposto il seguente

#### **QUESITO**

La ALFA NV - con sede legale in Amsterdam (Olanda) e sede dell'amministrazione e gestionale in via ... n. ..., .... - riferisce di avere intenzione di cedere gratuitamente alcuni dei prodotti da essa commercializzati alle ONLUS.

In particolare la ALFA specifica di voler cedere gratuitamente alle ONLUS alcuni prodotti di telefonia mobile quali telefoni cellulari e relativi accessori, connect card, internet box e palmari, non piu' in alcun modo commercializzabili o oggetto di vendita sul mercato di riferimento per il completo superamento degli stessi.

L'istante riferisce, al riguardo, che trattasi di modelli obsoleti in quanto non piu' in linea con gli attuali standards di mercato in termini di tecnologia (ad es. funzionalita' disponibili nei prodotti, velocita' di connessione, etc) e/o di design (ad es., forma, dimensione e colore dei prodotti, etc.) e che verranno utilizzati dalle ONLUS in conformita' alle proprie finalita' istituzionali.

Cio' posto, l'istante chiede se alle cessioni gratuite alle ONLUS dei beni sopra descritti sia applicabile la disposizione agevolativa recata dall'art. 13, comma 3, del decreto legislativo 4 dicembre 197, n. 460, cosi' come modificato dall'art. 1, comma 130, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

### SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'INTERPELLANTE

L'istante ritiene che alla cessione gratuita alle ONLUS di beni di telefonia mobile non più commercializzabili perché obsoleti (da un punto di vista tecnologico e/o di design), sia applicabile la disposizione agevolativa recata dall'art. 13, comma 3, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, così come modificato dall'art. 1, comma 130, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

Secondo l'interpellante detti beni, destinati ad essere esclusi dal mercato o distrutti, devono essere trattati alla stregua dei beni che presentano "imperfezioni, alterazioni, danni o vizi".

### PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 13, comma 3, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, così come modificato dal comma 130 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 stabilisce quanto segue:

"I beni non di lusso alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa, diversi da quelli di cui al comma 2, che presentino imperfezioni, alterazioni, danni o vizi che pur non modificandone l'idoneità di utilizzo non ne consentono la commercializzazione o la vendita, rendendone necessaria l'esclusione dal mercato o la distruzione, qualora siano ceduti gratuitamente alle ONLUS, per un importo corrispondente al costo specifico sostenuto per la produzione o l'acquisto complessivamente non superiore al 5 per cento del reddito d'impresa dichiarato, non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ai sensi dell'articolo 85, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

I predetti beni si considerano distrutti agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto".

L'agevolazione recata dal comma 3 dell'art. 13 del decreto legislativo n. 460 del 1997, in sostanza neutralizza, ai fini delle imposte sui redditi, gli effetti dell'art. 85, comma 2, del TUIR, il quale considera ricavi, tra l'altro, il valore normale dei beni alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa stessa.

In base all'art. 13, comma 3, citato e', pertanto, consentito alle imprese cedere gratuitamente alle ONLUS beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, diversi dalle derrate alimentari e dai prodotti farmaceutici, senza che il valore normale dei beni ceduti venga considerato tra i ricavi dell'impresa stessa, a condizione che vengano rispettati i requisiti e i limiti stabiliti dalla norma stessa. Ai fini dell'IVA i beni oggetto delle suddette cessioni si considerano distrutti.

Chiarimenti in merito alle cessioni gratuite di beni diversi dalle derrate alimentari e dai prodotti farmaceutici alle ONLUS sono stati forniti con circolare n. 26/E del 26 marzo 2008.

L'anzidetta circolare ha precisato, tra l'altro, che i beni ceduti gratuitamente alle ONLUS, al fine dell'applicabilità delle disposizioni recate dal richiamato art. 13, comma 3, del decreto legislativo

n. 460 del 1997, devono avere i seguenti requisiti:

- 1) deve trattarsi di beni "non di lusso";
- 2) detti beni devono presentare particolari anomalie consistenti in imperfezioni, alterazioni, danni o vizi;
- 3) dette anomalie devono essere tali da non modificare l'idoneità di utilizzo degli stessi beni;
- 4) le imperfezioni, le alterazioni, i danni o vizi devono essere tali, tuttavia, da non consentire la commercializzazione o la vendita dei beni, rendendone necessaria l'esclusione dal mercato o la distruzione.

Come precisato nella citata circolare n. 26/E del 2008, il legislatore ha circoscritto l'agevolazione alle cessioni gratuite, in favore delle ONLUS, di beni non di lusso, alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, che, sebbene ancora idonei all'uso, presentino difetti originari o sopravvenuti che ne rendano necessaria l'eliminazione dal circuito commerciale.

Cio' premesso, riguardo alla fattispecie in esame, si osserva che i beni che l'interpellante intende cedere gratuitamente a favore delle ONLUS sono prodotti di telefonia mobile (quali telefoni cellulari e relativi accessori, connect card, internet box e palmari) che, sebbene ancora idonei all'uso, sono esclusi dal mercato in quanto obsoleti.

L'obsolescenza comporta in sostanza, nel caso di specie, una rilevante alterazione del valore economico del prodotto tanto da costituire per il bene stesso una anomalia sopravvenuta che ne impedisce la commercializzazione o la vendita.

Si ritiene, pertanto, che alle cessioni gratuite alle ONLUS di beni di telefonia mobile, i quali, ancorché idonei all'uso, a causa dell'obsolescenza, non sono più commercializzabili o oggetto di vendita, possano essere applicate le disposizioni agevolative recate dall'art. 13, comma 3 del decreto legislativo n. 460 del 1997 nel rispetto dei limiti e delle condizioni ivi espressamente previsti nonché delle procedure richiamate nella citata circolare n. 26/E del 26 marzo 2008.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.

## COMMENTO

La risoluzione in esame, frutto di specifico interpellato, riguarda la disciplina delle donazioni in natura alle organizzazioni di volontariato che ha subito una importante modifica con il comma 130 dell'art. 1 della legge 24 dicembre 2007 n. 244. Secondo tale disposizione i beni non di lusso alla cui produzione o scambio è diretta l'attività di impresa che presentino imperfezioni, alterazioni, danni o vizi, qualora siano ceduti alle ONLUS non costituiscono ricavo e si considerano distrutti ai fini IVA.

Chiarimenti specifici e più ampi, sono stati forniti con circolare n. 26/E del 26 marzo 2008.

A parte gli altri requisiti richiesti dalla legge, il legislatore ha inteso circoscrivere l'agevolazione ai beni non di lusso che non siano più idonei all'uso. La questione del livello e grado di imperfezione tale da rendere il bene non più commerciabile è punto di grande discussione e di oggettiva incertezza.

La risoluzione affronta il caso di telefoni cellulari ancora idonei all'uso, ma sostanzialmente esclusi dal mercato in quanto obsoleti. Secondo il documento in rapido esame tali beni rientrano nell'agevolazione citati in quanto appunto sostanzialmente non più commercializzabili a causa di una anomalia non tecnica o di funzionamento, ma comunque di carattere sopravvenuto.

Per quanto il documento di prassi affronti un caso assai particolare, l'atto ha comunque un interesse di più ampia portata in quanto tale criterio può essere utile anche in altre circostanze.

## PRASSI

### Circolare n. 26/E del 26.3.2008

*Cessione gratuita di beni diversi dalle derrate alimentari e dai prodotti farmaceutici alle ONLUS. Art 13, comma 3, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460. Art. 1, comma 130 della legge 24 dicembre 2007, n. 244.*

#### Premessa

Il comma 130 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 ha sostituito il comma 3 dell'art. 13 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, modificando la disciplina delle cessioni gratuite alle ONLUS dei beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, diversi dalle derrate alimentari e dai prodotti farmaceutici disciplinati dal comma 2 del medesimo articolo 13.

Il previgente testo del comma 3 dell'articolo 13 era il seguente:

"I beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa diversi da quelli di cui al comma 2, qualora siano ceduti gratuitamente alle ONLUS, non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ai sensi dell'articolo 53, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. La cessione gratuita di tali beni, per importo corrispondente al costo specifico complessivamente non superiore a 2 milioni di lire, sostenuto per la produzione o l'acquisto, si considera erogazione liberale ai fini del limite di cui all'articolo 65, comma 2, lettera c-sexies), del predetto testo unico".

Il testo del comma 3 dell'articolo 13 del decreto legislativo n. 460, come modificato dal comma 130 dell'art. 1, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, è il seguente:

"I beni non di lusso alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa, diversi da quelli di cui al comma 2, che presentino imperfezioni, alterazioni, danni o vizi che pur non modificandone l'idoneità di utilizzo non ne consentono la commercializzazione o la vendita, rendendone necessaria l'esclusione dal mercato o la distruzione, qualora siano ceduti gratuitamente alle ONLUS, per un importo corrispondente al costo specifico sostenuto per la produzione o l'acquisto complessivamente non superiore al 5 per cento del reddito d'impresa dichiarato, non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ai sensi dell'articolo 85, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

I predetti beni si considerano distrutti agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto".

Il comma 3 dell'art. 13 del decreto legislativo n. 460 del 1997, nel testo introdotto dal comma 130 dell'art. 1 della legge n. 244 del 2007, ha sostanzialmente apportato in materia di cessioni gratuite in favore delle ONLUS di beni alla cui produzione o al cui scambio e' diretta l'attivita' dell'impresa, diversi dalle derrate alimentari e dai prodotti farmaceutici, le seguenti modifiche:

a) i beni oggetto di cessione agevolata sono solo quelli non di lusso, che presentino imperfezioni, alterazioni, danni o vizi che pur non modificandone l'idoneita' di utilizzo non ne consentono la commercializzazione o la vendita rendendone necessaria l'esclusione dal mercato o la distruzione;

b) il costo specifico complessivo dei beni ceduti gratuitamente ammessi al regime agevolato non deve essere superiore al 5 per cento del reddito d'impresa dichiarato;

c) la cessione gratuita dei beni sopra descritti non si considera erogazione liberale ai fini del limite di cui all'art. 65, comma 2, lettera c-sexies) (ora art. 100, comma 2, lettera h) del TUIR);

d) i beni ceduti si considerano distrutti agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto.

Rimane invariata, in via generale, salvo il limite di importo indicato al punto b), la disciplina ai fini delle imposte sui redditi dei beni ceduti gratuitamente alle ONLUS, i quali non si considerano destinati a finalita' estranee all'esercizio dell'impresa.

L'agevolazione recata dal comma 3 dell'art. 13 del decreto legislativo n. 460 del 1997 neutralizza, infatti, ai fini delle imposte sui redditi, gli effetti dell'art. 85, comma 2, del TUIR, il quale considera ricavi, tra l'altro, il valore normale dei beni alla cui produzione o scambio e' diretta l'attivita' dell'impresa, destinati a finalita' estranee all'esercizio dell'impresa stessa.

#### 1. Natura dei beni ceduti gratuitamente

Nella precedente formulazione, in vigore fino al 31 dicembre 2007, il comma 3 dell'articolo 13 del decreto legislativo n. 460 del 1997 agevolava la cessione di tutti i beni alla cui produzione o al cui scambio e' diretta l'attivita' d'impresa, senza alcuna limitazione in merito alla natura e alle caratteristiche dei beni.

La norma introdotta dal comma 130 dell'art. 1 della legge n. 244 del 2007, in vigore dal 1 gennaio 2008, limita l'applicazione del regime agevolato solo alla cessione di beni alla cui produzione o al cui scambio e' diretta l'attivita' d'impresa che abbiano i seguenti requisiti:

1) deve trattarsi di beni "non di lusso";

2) detti beni devono presentare particolari anomalie consistenti in imperfezioni, alterazioni, danni o vizi;

3) dette anomalie devono essere tali da non modificare l'idoneita' di utilizzo degli stessi beni;

4) le imperfezioni, le alterazioni, i danni o i vizi devono essere tali, tuttavia, da non consentire la commercializzazione o la vendita dei beni, rendendone necessaria l'esclusione dal mercato o la distruzione.

In sostanza il legislatore ha circoscritto l'agevolazione alle cessioni gratuite, in favore delle ONLUS, di beni non di lusso, alla cui produzione o al cui scambio e' diretta l'attivita' dell'impresa,

che, sebbene ancora idonei all'uso, presentino difetti originari o sopravvenuti che ne rendano necessaria l'eliminazione dal circuito commerciale.

Si segnala che i beni eliminati dal circuito commerciale e ceduti gratuitamente alla ONLUS non possono più in alcun modo essere commercializzati o ceduti dalla ONLUS beneficiaria che li deve utilizzare esclusivamente per lo svolgimento delle attività istituzionali.

La ONLUS beneficiaria, in base a quanto previsto dal comma 4 dello stesso articolo 13 del decreto legislativo n. 460 del 1997 (vedasi in proposito il paragrafo 5) deve, infatti, attestare, in una apposita dichiarazione da conservare agli atti dell'impresa cedente, il proprio impegno ad utilizzare direttamente i beni in conformità alle finalità istituzionali.

Lo stesso comma 4 stabilisce, inoltre, a pena di decadenza dei benefici fiscali, l'obbligo per la ONLUS beneficiaria dell'effettivo utilizzo diretto dei beni ricevuti.

## 2. Limite di importo delle cessioni gratuite agevolate

Nel testo in vigore fino al 31 dicembre 2007 le cessioni gratuite dei beni alle ONLUS non erano considerate ricavi per un importo corrispondente al costo specifico complessivamente non superiore a due milioni di lire sostenuto per la produzione o l'acquisto degli stessi beni.

Nella formulazione in vigore dal 1 gennaio 2008, sono destinatarie del regime fiscale agevolato le cessioni gratuite dei beni che presentino le caratteristiche descritte nei precedenti paragrafi fino ad un importo corrispondente al costo specifico sostenuto per la produzione o l'acquisto complessivamente non superiore al 5 per cento del reddito d'impresa dichiarato.

Pertanto, il limite di fruibilità del beneficio non è più stabilito in un importo fisso, ma varia in proporzione all'entità del reddito d'impresa dichiarato.

Si ricorda che per costo specifico di un bene, come precisato nella circolare n. 168/E del 26 giugno 1998, deve intendersi quello nel quale rientrano tutti i costi sostenuti dall'impresa per la realizzazione del bene stesso e che concorrono, quindi, a comporre il valore di quest'ultimo, quali, ad esempio, il costo delle materie prime, dei semilavorati, dei prodotti finiti, degli altri beni destinati ad essere fisicamente incorporati nei prodotti finiti, degli imballaggi utilizzati, etc..

## 3. Non computabilità delle cessioni gratuite ai fini del limite di deducibilità delle erogazioni liberali

Il testo dell'art. 13, comma 3, del decreto legislativo n. 460 del 1997, in vigore fino al 31 dicembre 2007, prevedeva che il costo specifico sostenuto per la produzione o l'acquisto dei beni ceduti gratuitamente alle ONLUS, complessivamente non superiore a due milioni di lire, si considerava erogazione liberale ai fini del limite previsto dall'art. 100, comma 2, lettera h) (già art. 65, comma 2, lettera c-sexies)) del TUIR.

In sostanza, il costo specifico dei beni ceduti concorrevano con le eventuali erogazioni liberali in denaro effettuate dallo stesso soggetto cedente alla determinazione del limite di deducibilità (fino a 2.065,83 euro o al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato) previsto dal citato art. 100, comma 2, lettera h) del TUIR.

Il testo modificato dal comma 130 dell'art. 1 della legge n. 244 del 2007 non reca più tale previsione.

Da ciò consegue che il costo specifico sostenuto per la produzione o l'acquisto dei beni ceduti gratuitamente alle ONLUS non deve essere più computato al fine della formazione del limite di deducibilità stabilito dalla lettera h) dell'art. 100 del TUIR per le erogazioni liberali ivi previste.

Il beneficio della non rilevanza fiscale delle cessioni di beni non di lusso, ai sensi del novellato art. 13, comma 3, del decreto legislativo n. 460 del 1997, viene, pertanto, a costituire una agevolazione autonoma la quale non esplica effetti sulle disposizioni relative al limite di deducibilità delle erogazioni liberali previste dal citato art. 100, comma 2, lettera h) del TUIR.

#### 4. Trattamento ai fini IVA dei beni ceduti

Il comma 3 dell'art. 13, nel testo in vigore fino al 31 dicembre 2007, non conteneva alcuna disposizione agevolativa ai fini IVA delle cessioni gratuite di beni alle ONLUS da esso disciplinate, limitandosi a prevedere unicamente il trattamento fiscale di dette cessioni ai fini delle imposte sui redditi.

Pertanto, ai fini IVA, le cessioni gratuite del comma 3 dell'art. 13 in esame, venivano ricondotte nel regime di esenzione previsto in via generale dall'art. 10, n. 12), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, per le cessioni gratuite di beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa effettuate in favore, tra l'altro, delle ONLUS.

Il regime di esenzione non consentiva la detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti ai sensi dell'art. 19, comma 2, del DPR n. 633 del 1972 e, pertanto, l'impresa donante aveva l'obbligo della rettifica della detrazione dell'imposta pagata al momento dell'acquisto o dell'importazione.

Il novellato comma 3 dell'art. 13 del decreto legislativo n. 460 del 1997 ha previsto espressamente che i beni oggetto di cessione gratuita alle ONLUS si considerano, alle condizioni e limiti ivi espressamente indicati, distrutti agli effetti dell'IVA.

Ciò comporta che l'impresa donante può, dal 1 gennaio 2008, cedere i beni senza applicazione dell'IVA e senza subire limitazioni del diritto alla detrazione.

#### 5. Procedure per l'applicazione del regime agevolato

Le procedure da seguire per l'applicazione alle cessioni gratuite dei beni in argomento del regime agevolato recato dal comma 3 dell'art. 13 del decreto legislativo n. 460 del 1997 sono stabilite dal comma 4 dello stesso art. 13 nonché dall'art. 2, comma 2, del DPR 10 novembre 1997, n. 441, considerato che i beni ceduti si considerano distrutti agli effetti dell'IVA.

Sulla base delle richiamate disposizioni, gli adempimenti gravanti complessivamente sul cedente e sulla ONLUS beneficiaria sono i seguenti:

1) l'impresa cedente deve effettuare una preventiva comunicazione scritta delle singole cessioni di beni al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate, mediante raccomandata con avviso di ricevimento. Detta comunicazione può essere resa unitariamente a quella prevista

dall'art. 2, comma 2, del DPR n. 441 del 1997, inviandola anche ai comandi della Guardia di finanza di competenza, completa dell'indicazione della data, ora e luogo di inizio del trasporto, della destinazione finale dei beni, nonché dell'ammontare complessivo, sulla base del prezzo di acquisto, dei beni gratuitamente ceduti. La comunicazione deve, quindi, pervenire ai suddetti uffici almeno cinque giorni prima della consegna.

L'anzidetta comunicazione può non essere inviata qualora le cessioni abbiano per oggetto beni facilmente deperibili e di modico valore unitario e qualora il costo complessivo di ciascuna cessione non sia superiore a euro 5.164,57;

2) l'impresa cedente deve predisporre il documento, progressivamente numerato, previsto dall'art. 1, comma 3, del DPR 14 agosto 1996, n. 472, contenente l'indicazione della data, della generalità del cedente, del cessionario e dell'eventuale incaricato del trasporto nonché la descrizione della natura, della qualità e della quantità dei beni ceduti;

3) l'impresa cedente deve annotare, entro il quindicesimo giorno del mese successivo alla cessione, nei registri previsti ai fini IVA o in apposito prospetto, che tiene luogo degli stessi, della quantità e qualità dei beni ceduti gratuitamente in ciascun mese;

4) la ONLUS cessionaria deve predisporre una dichiarazione sostitutiva di atto notorio ai sensi della legge 4 gennaio 1968, n. 15, con la quale deve attestare natura, qualità e quantità dei beni ricevuti corrispondenti ai dati contenuti nel documento indicato sub 2);

5) la ONLUS cessionaria deve attestare, in apposita dichiarazione da conservare agli atti dell'impresa cedente, l'impegno ad utilizzare direttamente i beni ricevuti in conformità alle finalità istituzionali.

Come già chiarito nel paragrafo 1, la ONLUS beneficiaria dovrà inoltre, a pena di decadenza dei benefici fiscali previsti dal decreto legislativo n. 460 del 1997, realizzare l'effettivo utilizzo diretto dei beni ricevuti.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente circolare vengano applicati con uniformità.

## COMMENTO

La circolare rappresenta un importante documento per l'applicazione della disciplina delle donazioni a favore delle ONLUS e per godere dei benefici da parte di chi effettua la donazione. Il documento si riferisce in particolare alle donazioni in natura dopo la modifica effettuata con la legge n. 244/2007 e riguarda l'art. 13 del decreto legislativo 4.12.1997 n. 460. Ricordiamo che la materia è disciplinata anche dal provvedimento noto come 'più dai meno versi'. Tale normativa, lo ricordiamo, è quella più interessante almeno per le organizzazioni di più grandi dimensioni. Tuttavia, la disciplina in esame resta di grande interesse, in particolare per i soggetti meno organizzati sotto il profilo contabile, e proprio relativamente alle donazioni in natura essa risulta di grande utilità per le ONLUS, incluse ovviamente le organizzazioni di volontariato iscritte ai registri. La modifica della disciplina non è di poco conto.

Sotto un primo profilo vengono modificati i limiti di valore per godere l'agevolazione superando il testo dell'originario decreto n. 460; in linea di principio si ha una sostanziale elevazione di tale

limite, anche se la donazione non costituisce più erogazione liberale ai sensi delle disposizioni del TUIR.

Sotto altro profilo, inoltre, viene in parte modificata la natura dei beni che possono formare oggetto della donazione. Deve trattarsi di beni alla cui produzione o scambio è diretta l'attività di impresa che abbiano determinate caratteristiche.

In primo luogo deve trattarsi di beni non di lusso. Inoltre, deve trattarsi di beni che, pur ancora idonei all'uso, presentino difetti, imperfezioni o comunque alterazioni tali da non consentire la vendita e il commercio ed anzi da rendere necessaria la dismissione dal mercato.

Particolare interesse mostra anche il comma 4 della circolare ora in commento, relativo alla modifica effettuata ai fini IVA tale da consentire sempre la cessione in esenzione dall'imposta, ma senza subire – per il donante – limitazioni in ordine alla detraibilità della stessa.

Si richiama infine l'attenzione sul paragrafo 5 della circolare che riassume in maniera esaustiva la procedura necessaria per l'applicazione integrale della disciplina stessa.

## PRASSI

### Circolare n. 59/E del 31.10.2007

*Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS). Decreto Legislativo 4 dicembre 1997, n. 460. Indirizzi interpretativi su alcune tematiche rilevanti.*

La circolare fornisce chiarimenti sulle seguenti tematiche fiscali riguardanti le ONLUS che hanno formato oggetto di confronto nell'ambito del Tavolo tecnico istituito tra Agenzia delle Entrate e Agenzia per le ONLUS con protocollo d'intesa siglato a Roma il 16 maggio 2007:

1. Le strutture federative e l'autonomia delle componenti delocalizzate: criteri di orientamento nell'identificazione di tali organismi. Nel confermare l'orientamento adottato nelle risoluzioni n. 130 del 2001 e n. 363 del 2002, vengono forniti ulteriori chiarimenti al fine di individuare l'autonomia delle strutture locali di una organizzazione nazionale.

2. La detenzione da parte di una ONLUS di una partecipazione di maggioranza o totalitaria in una società di capitali. Si conferma l'orientamento adottato nella risoluzione n. 83/E del 30 giugno 2005.

3. La partecipazione di società commerciali ed enti pubblici nelle ONLUS.

Viene confermato l'indirizzo interpretativo adottato nella risoluzione n. 164/E del 28 dicembre 2004.

4. Perdita della qualifica di ONLUS e devoluzione di patrimonio: scissione tra patrimonio preesistente e cumulato in regime di qualifica ONLUS. Nel confermare l'orientamento adottato nella circolare n. 168/E del 1998, vengono forniti ulteriori chiarimenti nel caso di enti che, pur perdendo la qualifica di ONLUS, non intendano sciogliersi, ma vogliano continuare ad operare come enti privi della medesima qualifica.

5. Le retribuzioni e i compensi degli amministratori e dei lavoratori dipendenti delle ONLUS. Viene confermato l'orientamento adottato nella risoluzione n. 294/E del 2002 con ulteriori precisazioni.

6. Beneficenza e raccolta fondi: modalità di raccolta dei fondi e proporzioni tra costi e ricavi.

Prevalenza delle somme destinate a finisolidaristici rispetto a quelle impegnate nella amministrazione delle ONLUS.

7. Aiuti umanitari per collettività estere. In caso di destinazione all'estero di fondi, obbligo di indicare i dati identificativi di una accreditata istituzione che opera anche indirettamente nel paese estero destinatario dei fondi a cui siano stati preventivamente comunicati il piano e le modalità di erogazione dell'aiuto umanitario.

Con la presente circolare si forniscono chiarimenti su alcune ricorrenti tematiche fiscali riguardanti le ONLUS che hanno formato oggetto di esame nell'ambito del Tavolo tecnico istituito tra Agenzia delle Entrate e Agenzia per le ONLUS con protocollo d'intesa siglato a Roma il 16 maggio 2007.

1) Le strutture federative e l'autonomia delle componenti decentralizzate: criteri di orientamento nell'identificazione di tali organismi.

Le articolazioni periferiche di organizzazioni che operano sul territorio nazionale si iscrivono autonomamente all'anagrafe delle ONLUS, al fine di fruire del regime agevolato riservato a questi ultimi soggetti dal decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, nel caso in cui presentino autonoma soggettività tributaria.

Come chiarito, infatti, con le risoluzioni n. 130/E del 18 settembre 2001 e n. 363/E del 20 novembre 2002, nonché con la circolare n. 22/E del 16 maggio 2005 (paragrafo 7), l'autonoma iscrizione nell'anagrafe delle ONLUS delle sezioni locali di un'organizzazione nazionale presuppone la presenza in capo a ciascuna di esse dell'autonoma soggettività tributaria, comportante l'autonomo assolvimento degli obblighi tributari.

In merito all'autonoma soggettività tributaria la risoluzione n. 130 del 2001 ha precisato, altresì, che se la relazione tra le associazioni nazionali e le sezioni locali è di tipo organico e di stretta dipendenza il presupposto impositivo si verifica nei confronti dell'associazione nazionale e non nei confronti delle singole sezioni locali. Gli obblighi e gli oneri tributari, in tal caso, dovranno pertanto essere adempiuti dall'associazione nazionale, ivi compresa l'iscrizione nell'Anagrafe delle ONLUS.

La verifica della sussistenza dell'autonoma soggettività tributaria delle articolazioni periferiche di una organizzazione nazionale, nell'ambito del controllo previsto dall'art. 3 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 18 luglio 2003, n. 266, comporta un'indagine incentrata sulla volontà statutaria interna dell'ente, determinativa sia di frazionamenti patrimoniali che di separazioni sul piano della governance degli organi.

Pertanto, ciò che occorre verificare è l'intensità dei vincoli di dipendenza decisionale, operativa ed economica cui tali sezioni sono sottoposte, al fine di comprendere se l'autonomia goduta sotto il profilo amministrativo, gestionale, patrimoniale e contabile possa qualificarle come enti giuridicamente autonomi o quali semplici strutture decentrate dotate unicamente di indipendenza operativa e funzionale.

In questa ultima ipotesi, come precisato nella citata circolare n. 22/E del 2005, "si ha ... un unico statuto, un'unica contabilità realizzata attraverso il consolidamento dei diversi bilanci e un unico numero di codice fiscale e partita IVA" nonché un unico patrimonio.

Al contrario, come precisato nella risoluzione n. 363 del 2002, qualora si riscontri la sussistenza di marcati profili di autonomia patrimoniale, amministrativa, gestionale e contabile delle associazioni locali (condizione che si verifica ad esempio per le associazioni articolate autonomamente in forma "federativa"), le stesse si configurano quali enti giuridicamente autonomi da iscrivere autonomamente nell'anagrafe delle ONLUS.

L'autonomia amministrativa, gestionale, patrimoniale e contabile della articolazione territoriale di una organizzazione nazionale, come sopra precisato, costituisce il presupposto necessario ai fini dell'autonoma iscrizione nell'anagrafe delle ONLUS.

In particolare gli elementi in base ai quali l'organizzazione locale può qualificarsi come autonomo centro di imputazione di rapporti giuridici, distinto da quello nazionale, sono a titolo esemplificativo:

- il potere dell'ente di autorganizzarsi secondo una propria disciplina organizzativa autonoma;
- l'esistenza di un patrimonio proprio e separato idoneo a costituire il fondo comune dell'associazione locale.
- la redazione di un proprio bilancio o rendiconto distinto da quello nazionale.

In merito all'autorganizzazione della struttura locale, è necessario che la stessa abbia soci propri e un proprio organo assembleare dotato del potere di:

- decidere la propria gestione;
- deliberare provvedimenti modificativi dell'originario statuto;
- di nominare i membri dell'organo direttivo;
- deliberare in modo autonomo, se necessario, lo scioglimento dell'ente.

Si precisa, peraltro, che l'autonomia della struttura locale può risultare compatibile con il potere di indirizzo e controllo dell'organizzazione nazionale sempre che le previsioni statutarie non consentano interventi di quest'ultima in contrasto con il principio di autodeterminazione dell'organismo periferico. Ad esempio, mentre risulta compatibile con l'autonomia della struttura locale la possibilità, da parte dell'organismo nazionale, di diffidare la struttura locale dall'uso della denominazione del proprio marchio, non è altresì compatibile con la natura di ente autonomo la previsione statutaria che consente all'ente nazionale, qualora non condivida i comportamenti e le determinazioni dell'ente locale di dichiarare decaduti gli organi direttivi dell'entità locale ovvero di disporre lo scioglimento.

Quanto sopra precisato, si invitano le Direzioni regionali ad uniformarsi ai suddetti criteri e, al fine di perseguire un'unitarietà di trattamento, a coordinarsi con le altre Direzioni Regionali competenti sui vari soggetti facenti parte di una medesima organizzazione, segnalando alla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso e alla Direzione Centrale Accertamento i casi in cui vi siano pareri discordanti sul territorio nazionale in merito alla possibilità di iscrizione autonoma delle sezioni locali di una determinata organizzazione nazionale.

2) La detenzione da parte di una ONLUS di una partecipazione di maggioranza o totalitaria in una societa' di capitali

Nella risoluzione n. 83/E del 30 giugno 2005 e' stato chiarito che la detenzione di partecipazioni in societa' di capitali e' consentita alle ONLUS a condizione che il possesso di titoli o quote di partecipazione si sostanzii in una gestione statico-conservativa del patrimonio. Al contrario si configurerebbe lo svolgimento di un'attivita' non consentita qualora la ONLUS assumesse funzioni di coordinamento e direzione della societa' partecipata, esercitando un'influenza dominante ed incidendo in modo determinante sulle scelte operative della societa'.

In sostanza risulta inconciliabile con la natura di ONLUS un rilevante potere di gestione nella societa' partecipata tale che l'attivita' di quest'ultima possa considerarsi ad essa sostanzialmente riferibile.

3) La partecipazione di societa' commerciali ed enti pubblici nelle ONLUS

Sul tema della partecipazione ad una ONLUS da parte di societa' commerciali ed enti pubblici e, piu' in generale, di soggetti esclusi dalla qualifica di ONLUS ai sensi dell'art. 10, comma 10, del decreto legislativo n. 460 del 1997, si conferma l'orientamento gia' espresso nella risoluzione n. 164/E del 28 dicembre 2004, secondo il quale la qualifica di ONLUS non deve essere negata ad organizzazioni partecipate da enti pubblici e/o societa' commerciali qualora questi non esercitino un'influenza dominante nelle determinazioni della ONLUS. In tal senso si e' espressa da ultimo la Commissione tributaria regionale di Milano con sentenza n. 13/19/07 del 24 gennaio 2007, nella quale la predetta Commissione ha ritenuto che soltanto l'influenza dominante esercitata da una societa' di capitali in una associazione, risultante dall'atto costitutivo o dallo statuto, impedisce il riconoscimento della sussistenza dei presupposti di cui all'articolo 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997.

4) Perdita della qualifica di ONLUS e devoluzione di patrimonio: scissione tra patrimonio preesistente e cumulato in regime di qualifica ONLUS

L'art. 3, lett. k) del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 21 marzo 2001, n. 329, prevede che, nei casi di scioglimento delle organizzazioni non lucrative di utilita' sociale, l'Agenzia per le ONLUS renda parere vincolante sulla devoluzione del loro patrimonio ai sensi dell'articolo 10, comma 1, lettera f), del decreto legislativo n. 460 del 1997.

Al riguardo si ricorda che nella circolare n. 168/E del 26 giugno 1998 e' stato precisato che "la perdita di qualifica equivale, ai fini della destinazione del patrimonio, allo scioglimento dell'ente".

Cio' posto - nel confermare detta conclusione che, come gia' precisato nella citata circolare n. 168/E del 1998, e' stata adottata in considerazione della ratio della disposizione recata dall'art. 10, comma 1, lettera f), del decreto legislativo n. 460 del 1997, intesa ad impedire

all'ente che cessa per qualsiasi ragione di esistere come ONLUS, la distribuzione del patrimonio, costituito anche in forza di un regime fiscale privilegiato, o la sua destinazione a finalita' estranee a quelle di utilita' sociale tutelate dal decreto legislativo n. 460 del 1997 – si precisa quanto segue.

Nell'ipotesi in cui un ente, pur perdendo la qualifica di ONLUS, non intenda sciogliersi, ma voglia continuare ad operare come ente privo della medesima qualifica, si ritiene che lo stesso sia tenuto a devolvere il patrimonio, secondo i criteri indicati all'art. 10, comma 1, lettera f) del decreto legislativo n. 460 del 1997, limitatamente all' incremento patrimoniale realizzato nei periodi d'imposta in cui l'ente aveva fruito della qualifica di ONLUS. Viene fatto salvo, quindi, il patrimonio precedentemente acquisito prima dell'iscrizione nell'anagrafe delle ONLUS.

A tal fine l'ente dovra' allegare alla richiesta di parere sulla devoluzione del patrimonio rivolta all'Agenzia per le ONLUS ai sensi dell'art. 10, comma 1, lettera f) del decreto legislativo n. 460 del 1997, la documentazione rappresentativa della situazione patrimoniale dell'ente, redatta ai sensi dell'art. 20-bis comma 1, lettera a), d.P.R del 29 settembre 1973, n. 600 alla data in cui l'ente ha acquisito la qualifica di ONLUS, nonche' la stessa documentazione rappresentativa della situazione alla data in cui tale qualifica e' venuta meno.

Si ribadisce, pertanto, la necessita' che l'ente rispetti, per ciascun esercizio, quanto previsto al citato art. 20-bis che dispone che le Onlus, a pena di decadenza dei benefici fiscali per esse previsti, devono rappresentare adeguatamente in apposito documento, da redigere entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'organizzazione.

#### 5) Le retribuzioni e i compensi degli amministratori e dei lavoratori dipendenti delle ONLUS.

L'articolo 10, comma 6, lettera e), del decreto legislativo n. 460 del 1997 stabilisce che si considerano 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".

Nella risoluzione n. 294/E del 10 settembre 2002 e' stato precisato che la disposizione sopra richiamata e' norma antielusiva di tipo sostanziale della quale puo' essere chiesta la disapplicazione, ai sensi dell'art. 37-bis, comma 8, del DPR 29 settembre 1973, n. 600, con apposita istanza alla Direzione regionale competente. Pertanto, la disapplicazione puo' essere chiesta dalle ONLUS operanti in tutti i settori di attivita' indicati all'art. 10, comma 1, lettera a) del decreto legislativo n. 460 del 1997 ogni qual volta possa essere dimostrato che l'operazione attuata non concretizza in realta' un comportamento elusivo, ma risulta conforme, ad esempio, ad interessi coerenti e non altrimenti perseguibili dalle ONLUS.

#### 6) Beneficenza e raccolta fondi: le modalita' di raccolta dei fondi e le proporzioni tra costi e ricavi.

L'art. 143, comma 3, lettera a), del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, approvato con

DPR 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, concernente la determinazione del reddito complessivo degli enti non commerciali, stabilisce che non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli enti non commerciali "i fondi pervenuti ai predetti enti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione".

La disposizione sopra riportata, in virtu' del rinvio che l'art. 26 del decreto legislativo n. 460 del 1997 opera alla normativa relativa agli enti non commerciali, si applica anche alle ONLUS.

L'esclusione delle iniziative di raccolta fondi dall'imposizione tributaria, che tende ad incentivare una delle forme piu' cospicue di finanziamento per molti enti non commerciali, e' subordinata alle seguenti condizioni:

1) deve trattarsi di iniziative occasionali;

2) la raccolta di fondi deve avvenire in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;

3) i beni ceduti per la raccolta di fondi devono essere di modico valore.

A tutela della fede pubblica e' prevista, peraltro, dall'art. 20 del DPR n. 600 del 1973 una rigorosa rendicontazione delle attivita' di raccolta dei fondi. In proposito gli enti non commerciali e le ONLUS che effettuano raccolte pubbliche di fondi "devono redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un apposito e separato rendiconto tenuto e conservato ai sensi dell'art. 22, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione indicate nell'articolo 143, comma 3, lettera a), del testounico delle imposte sui redditi, approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917".

Nel rendiconto vanno riportate, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese afferenti a ciascuna delle manifestazioni (celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione) previste dall'art. 143, comma 3, lettera a) del TUIR che hanno originato le entrate e le spese medesime. Il rendiconto e' accompagnato da una relazione illustrativa concernente le entrate e le spese anzidette.

All'Agenzia per le ONLUS l'art. 3, comma 1, lettera i), del DPCM n. 329 del 2001 ha attribuito la vigilanza sull' "attivita' di raccolta di fondi e di sollecitazione della fede pubblica, anche attraverso l'impiego di mezzi di comunicazione svolta dalle organizzazioni, dal terzo settore e dagli enti non commerciali, allo scopo di assicurare la tutela da abusi e le pari opportunita' di accesso ai mezzi di finanziamento".

La normativa sopra richiamata, con la previsione di specifiche condizioni e di appositi adempimenti nonche' con l'attribuzione di poteri di vigilanza all'Agenzia per le ONLUS, evidenzia la necessita' di sorvegliare le modalita' di raccolta nonche' di assicurare la destinazione dei fondi al progetto o alle attivita' per i quali e' stata posta in essere la raccolta e di contenere - richiedendo l'occasionalita' dell'iniziativa - l'apparato organizzativo e i conseguenti costi amministrativi e di gestione.

Occorre, pertanto, individuare e quantificare un rapporto tra i fondi raccolti e la loro destinazione, prevedendo che i costi totali, sia amministrativi sia per l'attività di raccolta fondi, debbano essere contenuti entro limiti ragionevoli e tali da assicurare che, dedotti tali costi, residui, comunque, una certa quota di fondi da destinare ai progetti e alle attività per cui la stessa campagna è stata attivata.

A tale proposito, si ritiene che i fondi raccolti debbano essere destinati per la maggior parte del loro ammontare a finanziare i progetti e l'attività per cui la raccolta fondi è stata attivata. I fondi raccolti, in sostanza, non devono essere utilizzati dall'ente per autofinanziarsi a scapito delle finalità solidaristiche che il legislatore fiscale ha inteso incentivare.

Per agevolare l'attività di accertamento da parte degli organi preposti alla vigilanza sulla raccolta fondi, le organizzazioni interessate avranno cura di specificare nella relazione illustrativa che accompagna il rendiconto l'importo dei fondi raccolti risultante dalla documentazione attestante i singoli versamenti, nonché le somme effettivamente destinate alle attività e ai progetti, dettagliatamente descritti, per i quali la raccolta fondi è stata attivata.

#### 7) Aiuti umanitari per collettività estere

Nell'ipotesi in cui l'ente intenda destinare all'estero i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente ovvero acquisiti nell'espletamento dell'attività tipica delle ONLUS (destinazione consentita "limitatamente agli aiuti umanitari" ai sensi dell'art. 10, comma 2, lettera b), del decreto legislativo n. 460 del 1997), e', altresì tenuto ad annotare nella predetta relazione illustrativa ovvero nelle scritture contabili di cui all'art. 20-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600, i dati identificativi di una accreditata istituzione che opera anche indirettamente nel paese estero destinatario dei fondi a cui siano stati preventivamente comunicati il piano e le modalità di erogazione dell'aiuto umanitario.

Sarà cura delle Direzioni regionali assicurare l'esatto adempimento delle presenti istruzioni.

## COMMENTO

Si tratta di una ampia e articolata circolare che affronta diverse fattispecie, tutte assai importanti. Su alcune questioni, per la verità, il documento non esprime posizioni nuove dell'amministrazione ma anzi, tende a confermare orientamenti già espressi in precedenza. Alcune tematiche, viceversa, risultano nuove ed affrontano quindi questioni mai toccate prima. I primi tre paragrafi della circolare possono rientrare nel campo delle conferme di posizioni già espresse. I paragrafi 4,5,6 e 7 viceversa, costituiscono nuovi orientamenti o comunque rappresentano precisazioni e argomenti almeno parzialmente nuovi. L' Agenzia conferma il proprio orientamento in materia di strutture federative, nonché in materia di detenzione da parte di ONLUS di partecipazioni in società commerciali. Mentre sul primo punto sembra doversi senz'altro condividere l'orientamento, sulla delicata questione del possesso di partecipazioni in società commerciali da parte di ONLUS e, viceversa, sulla possibilità che dette società partecipino alla costituzione di organizzazioni non lucrative, molte perplessità devono essere espresse.

Tra i vari aspetti toccati, particolare attenzione merita il paragrafo 4 dedicato all'ipotesi di perdita della qualifica di ONLUS a seguito della perdita in uno o più dei requisiti. In questo caso si tratta di

una importante precisazione relativa agli effetti. Come noto, fin dalla prima circolare in materia, l'interpretazione fornita dall'amministrazione era molto restrittiva, nel senso che al perdere di un requisito previsto, la ONLUS si doveva sciogliere con conseguente devoluzione del patrimonio, come previsto dalla legge. E' del tutto palese che un ente che perde la qualifica di ONLUS – qualifica avente natura esclusivamente di carattere tributario – può benissimo proseguire e continuare la propria attività quale normale ente non commerciale, senza necessariamente sciogliersi anche sotto l'aspetto generale. Il documento in esame prevede quindi tale ipotesi, fornendo indicazioni in proposito; in sostanza, l'obbligo di devoluzione è limitato al patrimonio formatosi quando l'ente aveva la qualifica di ONLUS. Tale interpretazione, certamente più rispondente alla spirito della norma, pone anche non pochi problemi pratici. Anche in questa ipotesi, inoltre, la fattispecie esaminata non concerne le organizzazioni di volontariato iscritte, ma le altre ONLUS. Tuttavia, tali indicazioni possono essere indirettamente utili al caso analogo e cioè nell'ipotesi in cui l'organizzazione iscritta per l'iscrizione nei registri regionali previsti dalla legge n. 266/91.

Anche le ulteriori indicazioni appaiono interessanti. Per le organizzazioni di volontariato iscritte ai registri di cui alla legge n. 266/91 richiamiamo, in particolare, l'attenzione sul paragrafo dedicato alla raccolta fondi ed al rapporto che deve sussistere tra importi raccolti e spese per tale raccolta, nonché – per le molte organizzazioni operanti con l'estero – le indicazioni fornite in merito agli invii di somme di denaro in paesi esteri.

## PRASSI

### Circolare n. 57/E del 25.10.2007

*Articolo 1, commi 1234-1237, Legge 27 dicembre 2006, n. 296: destinazione della quota del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*

In relazione al beneficio della quota del cinque per mille dell'Irpef ai sensi dell'articolo 1, commi 1234-1237 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, la presente circolare analizza alcune tematiche giuridiche legate alla peculiarità degli enti che intendono accedere al beneficio e fornisce istruzioni in merito agli adempimenti che gli Uffici devono porre in essere in attuazione di quanto disposto dal DPCM del 16 marzo 2007.

In particolare vengono fornite indicazioni:

- sulle modalità con cui va eseguito il censimento delle dichiarazioni sostitutive;
- sui criteri con cui effettuare il controllo delle citate dichiarazioni sostitutive;
- sugli altri adempimenti connessi all'attività di controllo (invio delle comunicazioni, emissione dei provvedimenti di esclusione, utilizzo della procedura informatica, etc.);
- sulla tempistica prevista per le attività di monitoraggio e controllo.

Vengono poi esaminate le problematiche tecnico-giuridiche riguardanti la sussistenza o meno dei requisiti di ammissione al beneficio per particolari tipologie di enti:

- Organizzazioni non lucrative di utilità sociale;
- Cooperative sociali;
- Enti ecclesiastici;
- Associazioni di promozione sociale;
- Associazioni riconosciute;

- Associazioni sportive dilettantistiche;
- Società di mutuo soccorso.

## INDICE

1. Premessa
2. Censimento delle dichiarazioni sostitutive
3. Controllo delle dichiarazioni sostitutive
  - 3.1 Organizzazioni non lucrative di utilità sociale
    - 3.1.1 Cooperative sociali
    - 3.1.2 Enti ecclesiastici
  - 3.2 Associazioni di promozione sociale
  - 3.3 Associazioni riconosciute
    - 3.3.1 Associazioni sportive dilettantistiche
    - 3.3.2 Società operaie di mutuo soccorso
4. Adempimenti connessi all'attività di controllo
  - 4.1 Soggetti da sottoporre a controllo
5. Calendarizzazione degli adempimenti

### 1. Premessa

Sulla G.U. n. 127 del 4 giugno 2007 è stato pubblicato il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 16 marzo 2007, riguardante la "Determinazione delle modalità di destinazione della quota del 5 per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, ai sensi dell'articolo 1, commi 1234-1237, della legge 27 dicembre 2006, n. 296".

Il decreto - analogamente a quello emanato il 20 gennaio 2006 in attuazione della legge istitutiva del beneficio del 5 per mille per l'anno finanziario 2006 - contiene disposizioni riguardanti la tenuta dei tre elenchi dei possibili beneficiari: enti del volontariato (art.1), enti della ricerca scientifica e dell'università ed enti della ricerca sanitaria (art. 2).

Il medesimo provvedimento, inoltre, delinea i criteri di iscrizione e tenuta dei suddetti elenchi, le modalità di espressione delle preferenze e riparto delle somme e gli altri adempimenti propedeutici all'erogazione degli importi agli aventi diritto.

In particolare, l'articolo 1 prevede una serie di adempimenti a carico dei soggetti che hanno richiesto l'iscrizione nell'elenco curato da questa Agenzia, che raccoglie (ai sensi dell'art. 1 comma 1234, lettera a) della legge 296 del 2006) le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, le associazioni di promozione sociale e le associazioni riconosciute che operano nei settori di cui all'art. 10, comma 1, lettera a), del Dlgs n. 460 del 1997.

Per tali soggetti è stato previsto l'obbligo di trasmettere, a mezzo raccomandata con r/r, alla competente Direzione Regionale - a pena di decadenza, entro la data del 30 giugno 2007 - una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà per attestare il perdurare dei requisiti previsti dalla legge ai fini dell'iscrizione (art. 1, comma 5, del citato DPCM del 16 marzo 2007).

La dichiarazione in parola andava redatta su modulo conforme al fac-simile allegato al

decreto ed alla stessa dovevano essere accluse -sempre a pena di decadenza - copia della ricevuta telematica relativa all'invio della domanda di iscrizione e copia fotostatica non autenticata del documento di riconoscimento del sottoscrittore (art. 1, comma 6).

## 2. Censimento delle dichiarazioni sostitutive

Come precisato nell'ultimo periodo del menzionato comma 6, la presentazione della dichiarazione sostitutiva costituisce presupposto essenziale ai fini dell'ammissione al riparto; cio' comporta la necessita' di procedere in via prioritaria al censimento delle autocertificazioni prodotte dai soggetti inseriti nell'elenco relativo agli enti del volontariato, tenuto da questa Agenzia.

Le Direzioni Regionali verificheranno, pertanto, se i rappresentanti legali degli enti di cui al citato elenco abbiano prodotto, nei termini e nelle modalita' indicate dalla norma, la dichiarazione sostitutiva corredata dai relativi allegati. Cio' consentira' di individuare quei nominativi che non hanno correttamente adempiuto agli obblighi sopra indicati, la cui posizione non potra' essere validata.

In base alle disposizioni contenute nel DPCM del 16 marzo 2007, costituiscono cause di esclusione dall'elenco:

1. l'omessa trasmissione della dichiarazione sostitutiva (art. 1, comma 5);
2. la trasmissione della dichiarazione in parola oltre il termine perentorio del 30 giugno 2007 (art. 1, comma 5). In proposito si rammenta che ai fini della valutazione della tempestivita' dell'invio, fa fede il timbro di spedizione postale. Si precisa, altresì, che qualora il documento in parola sia stato trasmesso tempestivamente, ma ad un Ufficio incompetente (Ufficio Locale o altra Direzione Regionale), quest'ultimo dovra' provvedere - con ogni consentita urgenza - ad inviare tale dichiarazione sostitutiva alla Direzione Regionale competente, dandone comunicazione all'ente interessato. In questo caso, i termini di legge si considerano osservati. In proposito, al fine di evitare ritardi o disguidi nel controllo delle posizioni dei soggetti inseriti nell'elenco, ciascuna Direzione e' invitata ad acclarare che presso i dipendenti Uffici non siano pervenute e giacenti dichiarazioni sostitutive loro impropriamente inviate;
3. la mancata sottoscrizione della dichiarazione sostitutiva;
4. la produzione di dichiarazione sostitutiva sostanzialmente non conforme al modulo approvato con il citato DPCM, ovvero generica, carente o priva degli elementi previsti dal DPR n. 445 del 28 dicembre 2000 (si veda, in proposito, il punto 8 della Circolare 30 del 22 maggio 2007);
5. la mancata allegazione alla dichiarazione, della copia della ricevuta telematica relativa alla domanda di iscrizione e/o della copia fotostatica non autenticata del documento di riconoscimento del sottoscrittore (art. 1, comma 6).

Si rammenta in proposito che non costituisce causa di decadenza l'eventuale allegazione del documento di identita' scaduto. Infatti, per le dichiarazioni sostitutive prodotte a mezzo posta ai sensi degli articoli 38 e 47 del DPR 445 del 2000, tale documento non deve essere necessariamente in corso di validita', dal momento che unica funzione dell'allegazione e' quella di dar contezza

della circostanza che la dichiarazione o l'istanza sono state inoltrate da un determinato soggetto (cfr. il punto 9, lettera a) della richiamata circolare 30/E del 2007).

Qualora nel corso del censimento venga acclarata la presenza di una causa ostativa alla validazione della domanda prodotta dall'ente, deve essere emesso un provvedimento di esclusione dal beneficio.

Trattandosi di un procedimento ad istanza di parte, va applicata la procedura disciplinata dall'art. 10 bis della legge n. 241 del 7 agosto 1990. Ciò comporta che, prima dell'adozione del provvedimento di esclusione, occorre inviare tempestivamente all'ente istante una comunicazione nella quale vengono illustrati i motivi che ostano all'accoglimento della domanda; in tal modo l'interessato potrà produrre, entro 10 giorni dalla ricezione della comunicazione, eventuali osservazioni e documenti a sostegno della propria domanda.

Ove la risposta non contenga elementi in grado di modificare le determinazioni dell'amministrazione, verrà emesso il formale provvedimento di esclusione che dovrà contenere, tra le motivazioni, anche le ragioni del mancato accoglimento delle osservazioni eventualmente pervenute.

Il provvedimento in parola, emesso da una pubblica amministrazione, è ricorribile ex lege dall'interessato. Tale informazione deve essere comunque contenuta nell'atto - ai sensi dell'articolo 3, comma 4, della legge 241 del 1990 - con l'evidenziazione che l'eventuale reclamo va rivolto all'Autorità giudiziaria ordinaria.

La comunicazione ed il provvedimento di esclusione vanno notificati al legale rappresentante dell'ente a mezzo di raccomandata con ricevuta di ritorno.

Le risultanze delle operazioni di validazione dovranno essere riportate nella specifica applicazione informatica che consentirà sia il costante aggiornamento dell'elenco degli aventi diritto, sia il monitoraggio delle successive fasi riguardanti i provvedimenti adottati nei confronti degli enti cui è stata comunicata la esclusione dall'elenco.

### 3. Controllo delle dichiarazioni sostitutive

In base al dettato dell'art. 1, comma 8, del DPCM 16 marzo 2007, l'Agenzia deve procedere - a norma dell'articolo 71 del DPR 28 dicembre 2000, n. 445 - al controllo, entro il 31 dicembre 2007, "anche a campione", delle dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà prodotte dai legali rappresentanti degli enti iscritti nell'elenco curato dall'Agenzia, al fine di verificare la veridicità delle stesse in ordine alla sussistenza dei requisiti previsti dalla norma.

Come noto, il menzionato elenco comprende le seguenti tipologie di enti, individuati nell'art. 1 comma 1234, lettera a) della legge 296 del 2006:

a) organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460 e successive modificazioni;

b) associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionali, regionali e provinciali, previsti dall'art. 7, commi 1, 2, 3 e 4, della legge 7 dicembre 2000, n. 383;

c) associazioni riconosciute operanti nei settori di cui all'art. 10, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 460 del 1997.

Si precisa che, anche in considerazione dell'elevato numero degli aspiranti al beneficio, potranno essere omessi i controlli nei confronti dei soggetti che - in sede di censimento, effettuato secondo le modalita' descritte nel paragrafo precedente - sono stati "svalidati" e quindi esclusi dall'elenco curato dall'Agenzia.

Vengono qui di seguito fornite alcune indicazioni operative in merito, ai riscontri da effettuare nei confronti delle tre diverse tipologie di soggetti.

### 3.1 Organizzazioni non lucrative di utilita' sociale

Per quanto attiene i soggetti iscritti nell'anagrafe delle Onlus gestita informaticamente dalle singole Direzioni Regionali, i controlli, potranno essere effettuati mediante gli opportuni riscontri sulla suddetta, procedura.

Una diversa metodologia dovra', invece, essere seguita per i controlli sulle dichiarazioni sostitutive prodotte da soggetti che rientrano nella categoria delle ONLUS di diritto, che comprende:

- . gli organismi di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, iscritti nei registri tenuti dalle Regioni e dalle province autonome di Trento e di Bolzano;

- . le organizzazioni non Governative (ONG) riconosciute idonee ex lege n. 49 del 26 febbraio 1997 iscritte presso i registri tenuti dal Ministero degli Affari Esteri;

- . le cooperative sociali (e i consorzi formati unicamente da cooperative sociali) di cui alla legge 8 novembre 1991 n. 381;

- . gli enti ecclesiastici e le associazioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti e accordi d'intesa. Tali organismi, in base a quanto disposto dagli articoli 1 e 5 della legge 20 maggio 1985, n. 222 recante "Disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero in servizio nelle diocesi", devono essere in possesso del riconoscimento della personalita' giuridica agli effetti civili, loro attribuita con decreto del Presidente della Repubblica, udito il parere del Consiglio di Stato. Successivamente al riconoscimento, le medesime devono provvedere alla iscrizione nel registro delle persone giuridiche secondo le modalita' previste dal DPR n. 361 del 7 dicembre 2000.

Per tali soggetti, le Direzioni Regionali dovranno richiedere, alle competenti amministrazioni che detengono i relativi albi e registri, conferma circa la validita' e la veridicita' dei requisiti indicati nella dichiarazione sostitutiva presentata.

In proposito, si rammenta che alcune problematiche tecnico-giuridiche riguardanti i controlli in parola sono state affrontate in precedenti documenti di prassi, segnatamente nella circolare n. 30/E del 22 maggio 2007, in relazione all'omologo beneficio introdotto dalla legge 266 del 2005.

#### 3.1.1. Cooperative sociali

Come illustrato nel par. 3 della citata Circolare 30/E, tutte le cooperative, a seguito dell'emanazione del DM 23 giugno 2004, devono essere iscritte nell' "albo delle societa' cooperative" gestito con modalita' informatiche dalla Direzione Generale degli Enti Cooperativi del Ministero dello Sviluppo Economico e tenuto presso le Camere di Commercio

Industria, Artigianato e Agricoltura. Tale albo - che ha sostituito sia i preesistenti registri Prefettizi sia lo schedario generale della cooperazione - è articolato in due sezioni, la prima delle quali comprende le cooperative a mutualità prevalente e contiene, al suo interno, una sottosezione dedicata alle cooperative sociali.

L'iscrizione in tale Albo svolge una duplice funzione:

- assolve un carattere meramente dichiarativo, a differenza del carattere costitutivo che aveva l'inserimento nel registro prefettizio;
- assume rilievo ai fini anagrafici ed è presupposto per la fruizione di benefici di diversa natura, anche di carattere fiscale. Per tale motivo la prassi dell'Agenzia ha riconosciuto valenza - ai fini del riconoscimento di benefici fiscali - all'iscrizione nell'Albo nazionale, che è sempre obbligatoria ritenendo complementare (e di secondo grado) l'eventuale iscrizione nei registri regionali. Tale criterio è stato confermato anche per quanto attiene l'attribuzione della qualifica di ONLUS.

Di conseguenza, i controlli ai fini dell'ammissione al beneficio in oggetto vanno effettuati mediante riscontro presso il suddetto Albo nazionale.

### 3.1.2 Enti Ecclesiastici

Come precisato in numerosi documenti di prassi, gli enti in parola, che hanno ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica, possono considerarsi ONLUS - ai sensi dell'art. 10, comma 9, del dlgs n. 460 del 1997 - solo parzialmente, per le attività svolte nell'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale nei settori espressamente indicati nel comma 1, lettera a) del menzionato articolo 10, ed a condizione che per tali attività:

- le scritture contabili di cui all'art. 20 bis del DPR 600 del 1973 siano tenute separatamente;
- vengano rispettati i requisiti statuari ed i vincoli sostanziali imposti dall'art. 10 del Dlgs. n. 460 del 1997, ferme restando le deroghe previste dal comma 7 del menzionato art. 10 e l'onere della comunicazione prevista dall'art. 11 del citato decreto.

Di conseguenza, i controlli saranno mirati a verificare le effettive finalità perseguite e la sussistenza sia della personalità giuridica sia delle condizioni sopraindicate.

### 3.2. Associazioni di promozione sociale

I riscontri dovranno accertare l'effettiva iscrizione di tali enti nei registri previsti dall'articolo 7 della legge 7 dicembre 2000, n. 383.

In proposito, si rammenta che Regioni e Province autonome sono tenute ad istituire - ai sensi del comma 4 del citato articolo 7 - l'apposito registro nel quale vanno inserite le associazioni che svolgono la loro attività nel rispettivo territorio e che siano in possesso dei requisiti indicati nell'articolo 2 della norma richiamata.

È, inoltre, istituito presso il Ministero della solidarietà sociale (in precedenza, presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri, Dipartimento degli Affari Sociali) un registro nazionale che raccoglie tutte le associazioni che operano a livello ultraregionale.

Per le associazioni che costituiscono articolazioni territoriali o anche circoli affiliati all'associazione nazionale e che non sono iscritte nei registri regionali, e' prevista - ai sensi dell'articolo 7, comma 3, della menzionata legge n. 383 del 2000 - l'automatica iscrizione nel registro nazionale. Le modalita' di iscrizione sono individuate nel Decreto del Ministro del lavoro e delle Politiche Sociali n. 471 del 14 novembre 2001.

Le associazioni di promozione sociale che non risultano iscritte in alcuno dei registri indicati nell'art. 7 della legge 383 non potranno fruire del beneficio del 5 per mille, dal momento che l'art. 1, comma 1234, della legge 296 del 2006 fa riferimento (analogamente alla legge 266 del 2005) ai soli soggetti iscritti.

Tale interpretazione letterale trova ulteriore conforto nel dettato dell'articolo 8, comma 4, della richiamata legge 383 del 2000, in base al quale l'iscrizione nei registri costituisce condizione necessaria per fruire dei benefici previsti dalla medesima norma ovvero da leggi regionali o provinciali. Da tale assunto consegue - come precisato nel par. 3.3 della circolare n. 30/E del 2007 - che gli enti in parola, che svolgono attivita' solo in ambito territoriale e non sono iscritti negli appositi albi, anche per cause non ad essi imputabili, non hanno diritto al beneficio del cinque per mille.

Si rammenta, infine, che in molte regioni risultano istituiti albi provinciali dell'associazionismo e del volontariato, non espressamente previsti dall'art. 7 della richiamata legge 383, che disciplina unicamente gli albi regionali e delle province autonome. In proposito si osserva che - nella considerazione che la normativa nazionale delega alla normativa regionale la disciplina della materia (tenuta dei registri, iscrizione e cancellazione degli iscritti, etc.) - laddove la legge regionale abbia espressamente stabilito la tenuta di albi a livello provinciale, puo' ritenersi verificato il presupposto che da' titolo alla fruizione del beneficio.

### 3.3 Associazioni riconosciute

La legge 296 del 2006 ha previsto l'ammissione al beneficio per l'esercizio 2006 delle sole associazioni riconosciute che operano nei settori indicati nell'art. 10, comma 1, lettera a) del Dlgs. 460 del 1997; sono, quindi, escluse le fondazioni riconosciute, che erano invece contemplate nella normativa afferente l'anno 2005.

Tali associazioni costituiscono - come in piu' occasioni rappresentato - una platea estremamente variegata di soggetti che spesso sono attivi in settori non coincidenti con quelli normativamente individuati dal richiamato articolo 10 del Dlgs n. 460.

I riscontri sulle dichiarazioni sostitutive prodotte dai rappresentanti degli enti in parola devono in via prioritaria acclarare se gli stessi siano dotati del riconoscimento della personalita' giuridica, ai sensi del DPR n. 361 del 2000. A tal fine occorre prendere gli opportuni contatti con gli Uffici Territoriali di Governo, presso i quali potranno essere reperiti gli Statuti delle singole associazioni.

Analoga indagine va effettuata presso le Regioni e le Province autonome che - in base all'art. 7 del citato DPR 361 - sono tenutarie del registro delle persone giuridiche private che operano nelle materie attribuite alla competenza delle citate istituzioni pubbliche dall'art. 14 del decreto del Presidente della Repubblica n. 616 del 24 luglio 1977.

L'eventuale individuazione di soggetti privi di riconoscimento comporterà l'esclusione degli stessi dall'elenco curato da questa Agenzia. L'indagine circa la sussistenza del riconoscimento non è, di per sé, sufficiente a stabilire la legittimità dell'iscrizione nell'elenco, dal momento che gli enti in parola operano in campi diversificati, ciascuno dei quali è disciplinato da specifiche normative di settore.

Di qui l'esigenza di avviare ulteriori approfondimenti di carattere amministrativo, tesi ad acclarare la tipologia dell'attività, l'effettivo svolgimento della stessa e le caratteristiche dell'ente. Tale indagine non assume valenza fiscale e dovrà essere svolta, di regola, attraverso la consultazione di atti, documenti ed informazioni acquisiti direttamente o mediante invio di questionario agli interessati.

A titolo indicativo, potranno essere richiesti i seguenti documenti, ritenuti d'ausilio:

- atto costitutivo e statuto;
- ultimo rendiconto annuale, contenente dati di carattere patrimoniale, economico e finanziario. Particolare attenzione dovrà essere posta alla parte di tale documento riguardante entrate ed uscite inerenti la eventuale raccolta di fondi.

Per quanto attiene il luogo di effettivo esercizio dell'attività, la veridicità del dato potrà essere verificata anche attraverso la ricognizione delle utenze intestate all'ente o l'eventuale sottoscrizione di contratti di locazione. Utili notizie in merito ai servizi svolti ed alla eventuale raccolta di fondi sono, inoltre, rilevabili mediante la consultazione di siti internet collegati o collegabili al soggetto.

### 3.3.1 Associazioni sportive dilettantistiche

Per quanto riguarda tali associazioni, disciplinate dalla legge n. 398 del 16 dicembre 1991 e dall'articolo 90 della legge n. 289 del 27 dicembre 2002, si richiama quanto illustrato nella circolare n. 30/E del 22 maggio u.s., in ordine alla circostanza che l'iscrizione nel registro telematico tenuto dal CONI - istituito a norma del DL 136 del 2004, come convertito nella legge 186 del 2004, ed in base alle deliberazioni del medesimo Organismo, n. 1288 dell'11 novembre 2004 - assume una valenza unicamente a fini sportivi e non determina il riconoscimento della personalità giuridica.

In ragione di tanto e nella considerazione che l'art. 1, comma 1234, della legge 296 del 2006 fa esclusivo riferimento alle associazioni riconosciute, si precisa che l'unica forma di riconoscimento della personalità giuridica è quella disciplinata dal DPR 361 del 7 dicembre 2000 (Regolamento recante norme per la semplificazione dei procedimenti di riconoscimento delle persone giuridiche private e di approvazione dell'atto costitutivo).

Ne deriva, quale naturale conseguenza, che qualsiasi altra forma di iscrizione in albi o registri tenuti da istituzioni pubbliche o private, che non costituiscono titolo per il riconoscimento della personalità giuridica, non dà diritto all'accesso al beneficio in parola.

### 3.3.2 Società operaie di mutuo soccorso

Nell'elenco dei possibili beneficiari del 5 per mille per l'anno 2007, curato da questa Agenzia, risultano presenti alcune società di mutuo soccorso che hanno fatto richiesta di iscrizione individuandosi tra le associazioni riconosciute.

Le società in parola sono disciplinate dalla legge n. 3818 del 15 aprile 1886. La loro costituzione avveniva mediante la registrazione degli statuti presso il Tribunale civile e mediante tale registrazione (art. 4) acquisivano la personalità giuridica.

La normativa di riferimento è rimasta presso che invariata, anche se le società in argomento (SOMS) hanno in molti casi modificato sensibilmente l'oggetto delle loro attività e, spesso, anche le originarie finalità.

Per la peculiarità e l'eterogeneità delle attività svolte da tali società, non è stata mai formulata in sede legislativa una previsione normativa che sancisse la generale "non commercialità" delle stesse. Ciò, tra l'altro, ha comportato - come si evince dal testo della relazione di accompagnamento al Decreto legislativo n. 460 del 1997 - che neppure in tale provvedimento fossero inserite le SOMS tra gli enti non commerciali considerati Onlus di diritto (art. 10, comma 8).

Per le ragioni sopra indicate e per la natura giuridica che le connota, le SOMS - pur risultando in possesso del riconoscimento di personalità giuridica - non possono essere considerate tra le associazioni riconosciute indicate nell'art. 1 della legge 296 del 2006, alla lettera a) del comma 1234.

Da quanto sin qui esposto, ne deriva che le società in argomento non risultano assimilabili sic et simpliciter ad alcuno degli enti individuati nel suddetto comma 1234. Tuttavia, le citate società, qualora siano iscritte nei registri degli organismi di volontariato, tenuti dalle Regioni o dalle Province autonome ai sensi della legge 266 del 1991, potranno - fatti salvi gli altri requisiti di ammissibilità di cui all'art. 1 del DPCM 16 marzo 2007 - essere ammesse a pieno titolo alla ripartizione del beneficio del "cinque per mille".

#### 4. Adempimenti connessi all'attività di controllo

Nel paragrafo precedente sono state illustrate le modalità con cui vanno effettuati i riscontri circa la veridicità delle dichiarazioni sostitutive prodotte. Peraltro, tale attività dovrà essere opportunamente integrata nei confronti di quei soggetti per i quali le Direzioni Regionali dispongano di ulteriori elementi conoscitivi - acquisiti anche attraverso l'esame di precedenti specifici, di segnalazioni, di notizie desunte da organi di informazione o da internet - che appaiono in contrasto con quanto dichiarato dall'ente.

Ove nel corso delle indagini emergano elementi che confermino la sussistenza di irregolarità o inadempienze di carattere fiscale, gli stessi dovranno essere segnalati alle strutture delle Direzioni Regionali deputate all'attività di controllo, per le iniziative di propria competenza.

Laddove le irregolarità emerse riguardino, invece, la carenza dei requisiti richiesti ai fini dell'iscrizione in albi o registri tenuti da enti e organismi pubblici, le Direzioni dovranno segnalare tali circostanze all'ente competente.

Una volta ultimato il controllo sulla veridicità della dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, ciascuna Direzione dovrà procedere - in caso di esito negativo - all'esclusione del soggetto interessato dall'elenco degli enti del volontariato curato da questa Agenzia.

In merito alle modalità di esclusione ed all'obbligo di emissione del provvedimento di rigetto, si

rinvia a quanto illustrato nel precedente paragrafo 2 per i casi di mancata validazione.

Gli esiti di tale attivita' dovranno essere riportati nella specifica applicazione informatica, al fine di consentire il tempestivo aggiornamento dell'elenco degli aventi diritto e seguire le successive fasi legate all'emissione dei provvedimenti di esclusione.

Si rammenta, infine, che laddove nel corso delle indagini dovesse essere riscontrata la mendacita' della dichiarazione resa dal legale rappresentante dell'ente, tornera' applicabile il disposto dell'art. 76 del DPR n. 445 del 28 dicembre 2000; cio' comporta l'obbligo di inoltrare, senza indugio, all'autorita' giudiziaria ordinaria la denuncia di reato ex art. 331 del c.p.p.

#### 4.1 Soggetti da sottoporre a controllo

Si rammenta che l'art. 71 del DPR 445 del 2000, in tema di controlli sulle dichiarazioni sostitutive, prevede che gli stessi possano essere effettuati anche a campione; peraltro, i citati controlli devono essere estesi, di norma, a tutte le fattispecie per le quali sorgono fondati dubbi sulla veridicita' delle dichiarazioni rese.

Considerato il rilevante numero dei soggetti iscritti nell'elenco del volontariato, il criterio della campionatura appare il piu' idoneo per consentire il rispetto dei tempi previsti dal DPCM 16 marzo 2007 per il completamento delle operazioni. Tuttavia, nella considerazione che il beneficio in parola si sostanzia nella erogazione di forme contributive per lo svolgimento di attivita' di alto valore sociale, e' necessario che il campione da prendere in esame sia significativo e qualificato.

Ai fini della definizione di tale campione, codeste Direzioni potranno, in propria autonomia, valutare l'opportunita' di reiterare o meno il controllo nei confronti di tutti quegli enti per i quali sia gia' stataeffettuata analoga indagine nel recente passato.

In ogni caso, nella composizione della campionatura dovranno essere privilegiate le seguenti tipologie di soggetti:

- enti che per la prima volta hanno prodotto domanda di iscrizione per il 2007;
- enti presenti nell'elenco dello scorso anno validati ma non sottoposti a controllo;
- enti presenti nell'elenco relativo al 2006 e non validati, che hanno riproposto la domanda di iscrizione anche per quest'anno.

#### 5. Calendarizzazione degli adempimenti

Si rammenta che ai sensi dell'art. 1, comma 8, del DPCM 16 marzo 2007, i controlli tesi ad appurare la veridicita' delle dichiarazioni sostitutive devono essere completati entro il 31 dicembre 2007, tanto al fine di consentire la pubblicazione dell'elenco definitivo degli aventi diritto entro il 31 marzo 2008.

In ragione di cio', dovranno essere concluse entro il 30 novembre 2007 le operazioni - descritte nel precedente paragrafo 2 - afferenti il censimento delle dichiarazioni sostitutive presentate dai soggetti di cui all'elenco curato dall'Agenzia (validazione/svalidazione).

In considerazione dei ristretti tempi tecnici previsti dalla norma, e' opportuno che contemporaneamente all'attivita' di censimento delle dichiarazioni sostitutive, vengano avviate anche le procedure di controllo sulle medesime dichiarazioni sostitutive.

## COMMENTO

Per quanto la disciplina del noto istituto del '5 per mille' abbia subito ulteriori modifiche dopo il documento, la circolare in esame mantiene elevato il grado di interesse sulla disciplina stessa. Poiché, come noto, la disciplina è sostanzialmente transitoria (anche se riproposta ormai da anni), in ogni provvedimento che ripresenta l'istituto stesso, vi sono generalmente novità di non poco conto. Per quanto concerne le organizzazioni di volontariato iscritte ai registri previsti dalla legge 11 agosto 1991 n. 266, non vi sono ovviamente particolari problemi in ordine ai requisiti di ammissibilità al beneficio stesso, se non altro in quanto ONLUS per effetto automatico di legge. Diversi altri soggetti, invece, possono trovare indicazioni importanti anche in tali aspetti.

Altre parti della circolare, viceversa, interessano l'insieme dei soggetti ammessi all'istituto che consente ai contribuenti di destinare una quota della propria imposta sul reddito delle persone fisiche ai soggetti inclusi negli elenchi.

## PRASSI

*Risoluzione n. 146 del 21.12.2006*

*ONLUS (articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460)*

*Case di riposo per anziani*

Nell'ambito dell'attività istituzionale delle case di riposo - ONLUS - può essere ricondotta, oltre a quella individuata con i criteri posti nella circolare n. 48/E del 18 novembre 2004, anche l'attività di assistenza sociale e socio-sanitaria svolta nei confronti di soggetti anziani non autosufficienti per i quali sussista una situazione di gravità, riconosciuta e documentata dalle aziende unità sanitarie locali, che abbia ridotto l'autonomia personale, correlata all'età, in modo da rendere necessario un intervento assistenziale permanente, continuativo e globale nella sfera individuale e in quella di relazione (come quella prevista).

Pervengono a questa Direzione richieste di chiarimenti circa la riconducibilità, nell'ambito dell'attività istituzionale delle case di riposo- ONLUS, delle prestazioni di assistenza sociale e socio-sanitaria effettuate nei confronti di anziani non autosufficienti, a prescindere dalle condizioni di svantaggio economico.

Come noto, l'articolo 10, comma 1, lettera b), del decreto legislativo n. 460 del 4 dicembre 1997 stabilisce che le ONLUS devono perseguire esclusivamente finalità di solidarietà sociale.

Con circolare n. 168/E del 26 giugno 1998 è stato chiarito che relativamente alle attività c.d. "a solidarietà immanente" (tra le quali rientra l'assistenza sociale e socio-sanitaria) la condizione di svantaggio dei destinatari è presupposto essenziale dell'attività stessa. Il principio di immanenza del fine solidaristico va inteso, infatti, nel senso che dette attività devono necessariamente essere rivolte nei confronti di categorie particolarmente vulnerabili al fine di assicurarne la protezione sociale.

Già con risoluzione n. 189/E dell'11 dicembre 2000 si è chiarito che l'attività svolta dalle case di riposo, in quanto rivolta a soggetti "anziani", non può di per sé ricondursi tra le attività di assistenza sociale e socio-sanitaria tipiche delle ONLUS, essendo a tal fine necessario che

le stesse case di riposo "si facciano carico di situazioni personali effettivamente marginali e disagiate anche sotto l'aspetto del bisogno economico". Cio' in quanto "La qualita' di soggetto anziano' non appare di per se' sufficiente a ricondurre lo stesso tra i soggetti in condizioni di bisogno".

Con circolare n. 48 del 18 novembre 2004 e' stato quindi confermato che l'attivita' di gestione di una casa di riposo per anziani non e' di perse' sufficiente ad identificare l'esclusivo perseguimento di finalita' di solidarieta' sociale tipico delle ONLUS, prescindendo cioe' dall'indagine sulle condizioni di svantaggio dei beneficiari dell'attivita' stessa.

Detta circolare si e' occupata, in particolare, della condizione di disagio economico in cui versano gli ospiti di una casa di riposo-ONLUS, pervenendo alla conclusione che tale condizione ricorre nel caso in cui la retta di ricovero praticata dalla ONLUS non venga fatta gravare sull'ospite oppure venga fatta gravare su quest'ultimo in misura inferiore alla meta' del suo ammontare.

Ne consegue che la singola prestazione assume rilievo nell'ambito dell'attivita' istituzionale della casa di riposo - ONLUS quando quest'ultima, autonomamente o in concorso con enti pubblici (che provvedano all'integrazione della predetta retta di ricovero) si faccia carico della prevalente copertura economica della retta di ricovero; l'eventuale corrispettivo in denaro e/o in natura pagato dall'ospite non esclude, pertanto, la finalita' solidaristica della prestazione, purché il relativo ammontare sia inferiore al cinquanta per cento della retta.

Per corrispettivo a carico dell'assistito si intende anche quello pagato dai familiari o da altri soggetti diversi dagli enti pubblici che intervengono a favore dell'anziano.

L'indennita' di accompagnamento eventualmente corrisposta ai sensi della legge 11 febbraio 1980, n. 18 non rientra, invece, nel computo del corrispettivo a carico dell'assistito.

Resta ovviamente inteso che l'anzidetto criterio di individuazione del disagio economico indicato nella citata circolare n. 48 del 2004 puo' concorrere con altri criteri volti a cogliere ulteriori aspetti di disagio parimenti tutelati dal D.Lgs. n. 460 del 1997 in quanto riferibili ai soggetti che beneficiano dell'attivita' istituzionale delle ONLUS.

Ancorché questi ulteriori profili del disagio personale non siano normalmente rinvenibili tra gli ospiti delle case di riposo, nulla esclude che nell'ambito dell'attivita' istituzionale delle case di riposo-ONLUS possa essere ricondotta, oltre a quella individuata con i criteri posti nella citata circolare n. 48, anche l'attivita' di assistenza sociale e socio-sanitaria eventualmente svolta anche nei confronti di soggetti anziani non autosufficienti per i quali sussista una situazione di gravita', riconosciuta e documentata dalle Aziende Unita' sanitarie locali che abbia ridotto l'autonomia personale, correlata all'eta', in modo da rendere necessario un intervento assistenziale permanente, continuativo e globale nella sfera individuale e in quella di relazione (come quella prevista dall'art. 3, comma 3 della legge 5 febbraio 1992, n. 104, "Legge-quadro per l'assistenza, l'integrazione sociale e i diritti delle persone handicappate"). In tali casi, ovviamente, si prescinde dall'aspetto economico dello svantaggio e, conseguentemente, dell'ammontare della retta di ricovero eventualmente corrisposta dall'assistito.

In sintesi sono riconducibili nell'attivita' istituzionale delle ONLUS che gestiscono case di riposo le seguenti prestazioni:

- prestazioni rese ad anziani che corrispondono una quota della retta inferiore al cinquanta per cento della retta stessa;

- prestazioni assistenziali e socio-sanitarie rese a soggetti anziani in condizione di non autosufficienza riconosciuta e documentata come grave.

Rimangono fermi gli altri chiarimenti recati dalla circolare n. 48 del 2004 relativamente alla definizione di attività connesse e allo svolgimento dell'attività in regime di convenzione.

Per quanto sopra deve ritenersi, in particolare, che ai fini del giudizio di prevalenza nel raffronto tra attività istituzionali e attività connesse, nell'ambito delle prestazioni riconducibili nell'attività istituzionale vanno ricomprese, oltre a quelle rese nei confronti di assistiti che pagano quote di ammontare inferiore alla metà dell'importo totale della retta, anche quelle rese nei confronti di assistiti in condizione di non autosufficienza riconosciuta e documentata come grave.

## COMMENTO

Il documento in esame ripropone la problematica relativa al possesso dei requisiti per la corretta qualificazione di Organizzazione non lucrativa di utilità sociale ai sensi dell'art. 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997. In particolare il documento affronta il settore dell'assistenza sociale e sociosanitaria e cioè, in buona sostanza, le problematiche relative alla gestione di case di riposo da parte di ONLUS. Come si potrà verificare, sono diverse le pronunce della prassi amministrativa su tale aspetto. Il documento non si riferisce direttamente alle ONLUS 'automatiche'; tuttavia esso, per la tematica affrontata, interessa anche le organizzazioni di volontariato iscritte.

La risoluzione che qui segnaliamo contiene alcuni elementi di novità di non poco conto rispetto ai non pochi documenti precedenti. Con diverse pronunce precedenti l'Agenzia delle Entrate aveva fornito interpretazioni assai restrittive sulla possibilità per le ONLUS di gestire case di riposo. In particolare se da una parte è vero che l'attività sociale è considerata comunque attività solidaristica, le condizioni di svantaggio dei soggetti beneficiari della prestazione erano determinanti per individuare il settore. Si è più volte affermato sin dalla stessa circolare n. 168/E del 26 giugno 1998, poi ribadito con risoluzione 189/E del 2000 e con circolare n. 48/E del 18 novembre 2004, che la situazione di anziano anche non autosufficiente non era, di per sé, in grado di qualificare la condizione di svantaggio del soggetto beneficiario della prestazione. Affinché si possa qualificare l'attività come istituzionale era necessario che la retta di ricovero praticata dalla ONLUS non venga fatta gravare sull'ospite oppure venga fatta gravare sull'ospite in misura inferiore alla metà del suo ammontare. E' palese che in questo modo si forniva una interpretazione molto restrittiva della disposizione di cui all'art. 10 del decreto istitutivo delle ONLUS.

La presente risoluzione rappresenta una inversione di tendenza rispetto alle precedenti interpretazioni o, quanto meno, una precisazione delle precedenti interpretazioni che sembra più elastica ed anche più aderente alla realtà sociale del paese.

Si sottolinea, infatti, il passaggio in cui si afferma che può considerarsi inerente l'attività delle ONLUS anche l'attività resa a favore di soggetti anziani non autosufficienti in situazione di gravità riconosciuta e documentata dalle ASL, che abbia ridotto l'autonomia personale in modo tale da richiedere un intervento assistenziale in via permanente, continuativo e globale. In tali casi, si precisa, che si prescinde dall'aspetto economico dello svantaggio e conseguentemente dall'ammontare della retta di ricovero corrisposta dall'assistito.

Si tratta come detto di una precisazione quanto mai opportuna e necessaria. Resta semmai il problema non semplice dell'onere della prova che incombe sulle ONLUS, anche a distanza di molto

tempo, relativo alla condizione soggettiva dei beneficiari delle prestazioni e, nel caso, degli ospiti delle case di riposo.

## NORMATIVA

### Art. 13

*Erogazioni liberali, in vigore dal 01/01/2008, modificato da: L del 24/12/2007 n. 244 art. 1*

1. Al testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 13-bis sono apportate le seguenti modificazioni:

1) nel comma 1, relativo alle detrazioni d'imposta per oneri sostenuti, dopo la lettera i), e' aggiunta, in fine, la seguente: "i-bis) le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore a 4 milioni di lire, a favore delle organizzazioni non lucrative di utilita' sociale (ONLUS), nonche' i contributi associativi, per importo non superiore a 2 milioni e 500 mila lire, versati dai soci alle societa' di mutuo soccorso che operano esclusivamente nei settori di cui all'articolo 1 della legge 15 aprile 1886, n. 3818, al fine di assicurare ai soci un sussidio nei casi di malattia, di impotenza al lavoro o di vecchiaia, ovvero, in caso di decesso, un aiuto alle loro famiglie. La detrazione e' consentita a condizione che il versamento di tali erogazioni e contributi sia eseguito tramite banca o ufficio postale ovvero mediante gli altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e secondo ulteriori modalita' idonee a consentire all'Amministrazione finanziaria lo svolgimento di efficaci controlli, che possono essere stabilite con decreto del Ministro delle finanze da emanarsi ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400";

2) nel comma 3, relativo alla detrazione proporzionale, in capo ai singoli soci di societa' semplice, afferente gli oneri sostenuti dalla societa' medesima, le parole: "Per gli oneri di cui alle lettere a), g), h) e i)" sono sostituite con le seguenti: "Per gli oneri di cui alle lettere a), g), h), i) ed i-bis)";

b) nell'articolo 65, comma 2, relativo agli oneri di utilita' sociale deducibili ai fini della determinazione del reddito d'impresa, dopo la lettera c-quinquies), sono aggiunte, in fine, le seguenti: "c-sexies) le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore a 4 milioni o al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato, a favore delle ONLUS;

c-septies) le spese relative all'impiego di lavoratori dipendenti, assunti a tempo indeterminato, utilizzati per prestazioni di servizi erogate a favore di ONLUS, nel limite del cinque per mille dell'ammontare complessivo delle spese per prestazioni di lavoro dipendente, cosi' come risultano dalla dichiarazione dei redditi";

c) nell'articolo 110-bis, comma 1, relativo alle detrazioni d'imposta per oneri sostenuti da enti non commerciali, le parole: "oneri indicati alle lettere a), g), h) e i) del comma 1 dell'articolo 13-bis" sono sostituite dalle seguenti: "oneri indicati alle lettere a), g), h), i) ed i-bis) del comma 1 dell'articolo 13-bis";

d) nell'articolo 113, comma 2-bis, relativo alle detrazioni d'imposta per oneri sostenuti da societa' ed enti commerciali non residenti, le parole:

"oneri indicati alle lettere a), g), h) e i) del comma 1 dell'articolo 13-bis" sono sostituite dalle seguenti:  
"oneri indicati alle lettere a), g), h), i) ed i-bis) del comma 1 dell'articolo 13-bis";

e) nell'articolo 114, comma 1-bis, relativo alle detrazioni d'imposta per oneri sostenuti dagli enti non commerciali non residenti, le parole: "oneri indicati alle lettere a), g), h) e i) del comma 1 dell'articolo 13-bis" sono sostituite dalle seguenti: "oneri indicati alle lettere a), g), h), i) ed i-bis) del comma 1 dell'articolo 13-bis".

2. Le derrate alimentari e i prodotti farmaceutici, alla cui produzione o al cui scambio e' diretta l'attivita' dell'impresa, che, in alternativa alla usuale eliminazione dal circuito commerciale, vengono ceduti gratuitamente alle ONLUS, non si considerano destinati a finalita' estranee all'esercizio dell'impresa ai sensi dell'articolo 53, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

3. I beni non di lusso alla cui produzione o al cui scambio e' diretta l'attivita' dell'impresa, diversi da quelli di cui al comma 2, che presentino imperfezioni, alterazioni, danni o vizi che pur non modificandone l'idoneita' di utilizzo non ne consentono la commercializzazione o la vendita, rendendone necessaria l'esclusione dal mercato o la distruzione, qualora siano ceduti gratuitamente alle ONLUS, per un importo corrispondente al costo specifico sostenuto per la produzione o l'acquisto complessivamente non superiore al 5 per cento del reddito d'impresa dichiarato, non si considerano destinati a finalita' estranee all'esercizio dell'impresa ai sensi dell'articolo 85, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

I predetti beni si considerano distrutti agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto.

4. Le disposizioni dei commi 2 e 3 si applicano a condizione che delle singole cessioni sia data preventiva comunicazione, mediante raccomandata con avviso di ricevimento, al competente ufficio delle entrate e che la ONLUS beneficiaria, in apposita dichiarazione da conservare agli atti dell'impresa cedente, attesti il proprio impegno ad utilizzare direttamente i beni in conformita' alle finalita' istituzionali e, a pena di decadenza dei benefici fiscali previsti dal presente decreto, realizzi l'effettivo utilizzo diretto;

entro il quindicesimo giorno del mese successivo, il cedente deve annotare nei registri previsti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ovvero in apposito prospetto, che tiene luogo degli stessi, la qualita' e la quantita' dei beni ceduti gratuitamente in ciascun mese. Per le cessioni di beni facilmente deperibili e di modico valore si e' esonerati dall'obbligo della comunicazione preventiva. Con decreto del Ministro delle finanze, da emanarsi ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, possono essere stabilite ulteriori condizioni cui subordinare l'applicazione delle richiamate disposizioni.

5. La deducibilita' dal reddito imponibile delle erogazioni liberali a favore di organizzazioni non governative di cui alla legge 26 febbraio 1987, n. 49, prevista dall'articolo 10, comma 1, lettera g), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e' consentita a condizione che per le medesime erogazioni il soggetto erogante non usufruisca delle detrazioni d'imposta di cui all'articolo 13-bis, comma 1, lettera i-

bis), del medesimo testo unico.

6. La deducibilita' dal reddito imponibile delle erogazioni liberali previste all'articolo 65, comma 2, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e' consentita a condizione che per le medesime erogazioni liberali il soggetto erogante non usufruisca delle deduzioni previste dalla lettera c-sexies) del medesimo articolo 65, comma 2.

7. La deducibilita' dal reddito imponibile delle erogazioni liberali previste all'articolo 114, comma 2-bis, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e' consentita a condizione che per le medesime erogazioni liberali il soggetto erogante non usufruisca delle detrazioni d'imposta previste dal comma 1-bis, del medesimo articolo 114.

## COMMENTO

E' l'articolo relativo alla disciplina delle erogazioni liberali a favore delle ONLUS, dopo le modifiche introdotte dalla legge n. 244/2007 e per la quale rimandiamo in particolare alla Circolare n. 26/E del 26.3.2008 dell' Agenzia delle Entrate. In particolare la modifica riguarda la disciplina delle liberalità in natura. Rimane invariata, in via generale, salvo il limite di importo indicato al punto b), la disciplina ai fini delle imposte sui redditi dei beni ceduti gratuitamente alle ONLUS, i quali non si considerano destinati a finalita' estranee all'esercizio dell'impresa.

L'agevolazione recata dal comma 3 dell'art. 13 del decreto legislativo n. 460 del 1997 neutralizza, infatti, ai fini delle imposte sui redditi, gli effetti dell'art. 85, comma 2, del TUIR, il quale considera ricavi, tra l'altro, il valore normale dei beni alla cui produzione o scambio e' diretta l'attivita' dell'impresa, destinati a finalita' estranee all'esercizio dell'impresa stessa. Ricordiamo tuttavia, che l'insieme della previsione normativa risulta in larga parte superata dalla discipline dell'istituto noto come ' Più dai meno versi 'introdotto con l'art. 14 della legge n. 80/2005, meccanismo certamente più vantaggioso sia intermini assoluti che relativi per chi effettua la donazione. E' altresì doveroso richiamare l'attenzione sulla circostanza che però tale disciplina più vantaggiosa può applicarsi esclusivamente alle associazioni che tengono un sistema di scritture contabili in 'partita doppia' e quindi certamente non a tutte le organizzazioni di volontariato iscritte ai registri. Quest'ultime, spesso, in maniera del tutto legittima si limitano ad adempiere ai propri obblighi con semplici rendiconti di entrate e uscite e pertanto non possono godere della citata normativa più favorevole. Per tali organizzazioni, quindi, rimane di grande interesse la disciplina ora in commento.

## PRASSI

### **Circolare n. 24/E del 26.6.2006**

*ONLUS - Enti non residenti. - Decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460. - Circolare n. 168/E del 26 giugno 1998*

Con circolare n. 168/E del 1998, concernente l'interpretazione delle disposizioni contenute nel D.Lgs n. 460 del 1997, sono state fornite, al paragrafo 1.1, indicazioni in merito ai requisiti necessari per la qualificazione delle ONLUS.

Con la presente circolare si precisa altresì che, in presenza di tutti i requisiti previsti dall'art. 10, comma 1, del citato D.Lgs n. 460 del 1997, nulla osta al riconoscimento della qualifica di ONLUS in favore degli enti residenti all'estero e, quindi, alla possibilità che gli stessi siano ammessi a beneficiare del conseguente regime agevolativo.

Con circolare n. 168/E del 26 giugno 1998, concernente l'interpretazione delle disposizioni contenute nel decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, al paragrafo 1.1., sono state fornite indicazioni in merito ai requisiti necessari per la qualificazione delle ONLUS.

In particolare, con riferimento agli enti non residenti, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che "i requisiti necessari per la qualificazione di un soggetto nell'ambito delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, indicati nel comma 1 art. 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997, non consentono di ricomprendere in tale tipologia soggettiva gli enti non residenti, cioè anche in assenza di un'espressa esclusione normativa in tal senso".

Al riguardo, si precisa che l'affermazione recata nel menzionato paragrafo 1.1., secondo cui i requisiti necessari per la qualificazione di un soggetto nell'ambito delle ONLUS previsti dal D. Lgs. n. 460 del 1997 "non consentono di ricomprendere in tale tipologia soggettiva gli enti non residenti", non deve intendersi come una preclusione assoluta al riconoscimento della qualifica di ONLUS per gli enti di diritto straniero.

Ricorrendo tutti i requisiti di cui al citato art. 10, comma 1, del D. Lgs. n. 460 del 1997, nulla osta al riconoscimento della qualifica di ONLUS in favore degli enti residenti all'estero e, quindi, alla possibilità che gli stessi siano ammessi a beneficiare del relativo regime agevolativo.

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

## COMMENTO

La circolare affronta una problematica piuttosto particolare ma anche in questa occasione si tratta di una precisazione assai importante e diversa rispetto ai precedenti orientamenti. In sostanza si afferma che in linea di principio non si può escludere che un ente non residente possa qualificarsi come ONLUS. In presenza di tutti i requisiti previsti dall'art. 10 comma 1 del decreto n. 460 anche gli enti potrebbero essere ammessi a beneficiare del regime fiscale delle ONLUS.

Si tratta di una precisazione rispetto a quanto affermato in particolare al paragrafo 1.1. della circolare n. 168 del 26 giugno 1998.