

Circolare n. 168_E del 26 giugno 1998

Parte Seconda

DECRETO LEGISLATIVO 4 DICEMBRE 1997, N. 460 - DISPOSIZIONI RIGUARDANTI LE ORGANIZZAZIONI NON LUCRATIVE DI UTILITÀ SOCIALE

2. COMUNICAZIONE AI SENSI DELL'ART. 11

L'art. 11 del decreto legislativo n.460 del 1997, dispone ai commi 1 e 2 che:

"1. E' istituita presso il Ministero delle finanze l'anagrafe unica delle ONLUS. Fatte salve le disposizioni contemplate nel regolamento di attuazione dell'articolo 8 della legge 29 dicembre 1993, n.580, in materia di istituzione del registro delle imprese, approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 1995, n.581, i soggetti che intraprendono l'esercizio delle attività previste all'articolo 10, ne danno comunicazione entro trenta giorni alla direzione regionale delle entrate del Ministero delle finanze nel cui ambito territoriale si trova il loro domicilio fiscale, in conformità ad apposito modello approvato con decreto del Ministro delle finanze. La predetta comunicazione e' effettuata entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto da parte dei soggetti che, alla predetta data, già svolgono le attività previste all'articolo 10. Alla medesima direzione deve essere altresì comunicata ogni successiva modifica che comporti la perdita della qualifica di ONLUS.

2. L'effettuazione delle comunicazioni di cui al comma 1 e' condizione necessaria per beneficiare delle agevolazioni previste dal presente decreto".

Pertanto, i soggetti in possesso dei requisiti di cui art. 10 del decreto legislativo n.460 del 1997, che intendono avvalersi delle agevolazioni introdotte dal decreto legislativo in esame, devono darne comunicazione, mediante la presentazione dell'apposito modello, alla Direzione Regionale delle Entrate nel cui ambito territoriale si trova il loro domicilio fiscale.

Sono esonerati dalla presentazione della comunicazione prescritta dall'art. 11, comma 1, del decreto legislativo n.460 del 1997, esclusivamente i seguenti enti:

- organizzazioni di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, iscritte nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome ai sensi dell'articolo 6 della medesima legge;
- organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n. 49;
- cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381, iscritte nella "sezione cooperazione sociale" del registro prefettizio di cui al decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato 14 dicembre 1947, n. 1577, e successive modificazioni; per i quali, come già illustrato nel paragrafo 1.10, relativo agli enti considerati in ogni caso ONLUS, il comma 8 art. 10, in conformità a quanto previsto dall'art. 3, comma 189, lett. b), della legge n.662 del 1996, ha disposto un'estensione automatica della soggettività fiscale ONLUS.

2.1 Termini di presentazione

L'art. 11, comma 1, del decreto legislativo in esame, fissa i seguenti termini entro cui deve essere effettuata la comunicazione.

a) Organizzazioni di nuova costituzione

Le organizzazioni che si costituiscono a partire dal 1 gennaio 1998, in possesso dei requisiti elencati art. 10 del decreto legislativo n.460 del 1997 ed interessate ad accedere al regime tributario riservato alle ONLUS, devono effettuare la comunicazione prescritta dall'art. 11 dello stesso decreto legislativo n.460 del 1997, entro 30 giorni dalla data:

- di redazione dello statuto o dell'atto costitutivo, se in forma di atto pubblico;
- di autenticazione o di registrazione degli atti stessi, se redatti nella forma di scrittura privata autenticata o registrata.

b) Organizzazioni già costituite

Alle organizzazioni già costituite alla data del 1 gennaio 1998 e che a tale data svolgevano le attività previste dall'articolo 10, comma 1, lett.a), del decreto legislativo n. 460 del 1997, e' stata riconosciuta la possibilità di fruire delle agevolazioni, introdotte a favore delle ONLUS, a decorrere dal 1 gennaio 1998, data di entrata in vigore delle disposizioni recate dal decreto legislativo n.460 del 1997.

Tale disposizione, tuttavia, trova applicazione nei confronti dei soggetti interessati a condizione che gli stessi, entro il termine del 31 gennaio 1998, abbiano provveduto ad effettuare, ai sensi dell'art. 11 in commento, la prescritta comunicazione alla Direzione Regionale delle Entrate competente.

2.2 Effetti della comunicazione

La comunicazione prevista dall'art. 11 del decreto legislativo in esame, per i soggetti che svolgono la propria attività nei settori elencati art. 10, comma 1, lett. a), dello stesso decreto legislativo n. 460 del 1997, si configura come un onere, cui assolvimento costituisce condizione necessaria per accedere al regime tributario riservato alle ONLUS.

Pertanto, gli enti e le società cooperative - ad eccezione, come precisato, delle organizzazioni di volontariato, delle organizzazioni non governative e delle cooperative sociali - che abbiano tutti i requisiti prescritti dall'art. 10, comma 1, del decreto legislativo n. 460 del 1997, non possono essere ammessi a beneficiare delle agevolazioni introdotte dal medesimo decreto legislativo n. 460 del 1997, in mancanza dell'anzidetta comunicazione.

2.3 Decorrenza del regime agevolativo

Per i soggetti che si costituiscono a partire dal 1 gennaio 1998, tenuti ad effettuare la comunicazione prescritta dall'art. 11 del decreto legislativo n.460 del 1997 entro 30 giorni dalla data dell'atto costitutivo o dello statuto, le agevolazioni si applicano a decorrere dalla data di costituzione.

Si segnala al riguardo, che la comunicazione tardiva, effettuata quindi oltre il menzionato termine stabilito dalla norma, non comporta la perdita in via definitiva dei benefici fiscali ma ne differisce unicamente la decorrenza alla data di presentazione del modello di comunicazione.

Per quanto riguarda, invece, le organizzazioni già costituite alla data del 1 gennaio 1998, come in precedenza precisato, le stesse sono state ammesse a godere dei benefici fiscali introdotti per le ONLUS a decorrere dal 1 gennaio 1998, a condizione che le anzidette organizzazioni abbiano provveduto ad effettuare la comunicazione di cui all'art. 11 del decreto legislativo in commento entro il 31 gennaio 1998.

Pertanto, la presentazione del modello di comunicazione oltre il termine del 31 gennaio 1998 determina lo slittamento della decorrenza delle agevolazioni, delle quali sarà possibile beneficiare a partire dalla data di presentazione della comunicazione stessa.

2.4 Adeguamento dell'atto costitutivo o dello statuto

L'art. 10, comma 1, del decreto legislativo n.460 del 1997, come illustrato al paragrafo 1.2, indica espressamente le clausole che devono essere contenute negli atti costitutivi o negli statuti delle ONLUS.

Per le organizzazioni già operanti alla data del 1 gennaio 1998 nei settori di attività individuati dall'art. 10, comma 1, lett.a), del decreto legislativo in esame, si rende quindi necessario adeguare i propri statuti o atti costitutivi alle disposizioni dettate dal citato art. 10 del decreto legislativo n.460 del 1997, al fine di recepire le clausole statutarie richieste dalla nuova normativa in materia di ONLUS.

Si segnala al riguardo che con le istruzioni al modello di comunicazione, approvato unitamente alle stesse con D.M. 19 gennaio 1998, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n.17 del 22 gennaio 1998, e' stato precisato che le organizzazioni già operanti alla data del 1 gennaio 1998, le quali abbiano effettuato la comunicazione ai sensi dell'art. 11 in esame, possono fruire delle agevolazioni recate dal decreto legislativo n.460 del 1997 adeguando i propri statuti o atti costitutivi entro il termine del 30 giugno 1998.

Si precisa che entro il 30 giugno 1998 e' sufficiente che lo statuto o l'atto costitutivo, conformi alle disposizioni art. 10 del decreto legislativo in commento, siano approvati dall'organo assembleare, ancorché non sia intervenuta, ove richiesta, l'autorizzazione dell'autorità di controllo competente.

Resta fermo che la mancata osservanza nei fatti di tutte le prescrizioni contenute art. 10 del decreto legislativo n.460 del 1997, nonché la mancata definitiva approvazione delle clausole anzidette, comportano il venir meno, fin dall'inizio, del regime agevolativo riservato in via esclusiva alle ONLUS.

Le organizzazioni che adeguano i propri statuti o atti costitutivi sono tenute a darne comunicazione, entro 30 giorni dall'avvenuto adeguamento, alla Direzione Regionale delle Entrate competente.

Lo statuto non deve essere allegato al modello di comunicazione.

2.5 Modello di comunicazione

La comunicazione prevista dall'art. 11, comma 1, del decreto legislativo n.460 del 1997 deve essere effettuata utilizzando il modello approvato con il menzionato decreto ministeriale 19 gennaio 1998, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n.17 del 22 gennaio 1998.

La comunicazione, sottoscritta dal rappresentante legale dell'ente, deve essere spedita mediante raccomandata in plico senza busta e si considera presentata nel giorno in cui e' consegnata

all'ufficio postale. La stessa, inoltre, può essere consegnata in duplice esemplare direttamente alla Direzione Regionale delle Entrate competente la quale, previa apposizione del timbro a calendario e degli estremi di protocollazione, ne restituisce uno per ricevuta.

A tale riguardo, si ritiene opportuno ribadire in questa sede quanto già precisato con circolare n.82/E del 12 marzo 1998 ed in particolare che si intendono validamente effettuate esclusivamente le comunicazioni redatte utilizzando il modello pubblicato nella menzionata Gazzetta Ufficiale, o copia fotostatica dello stesso, ed indirizzate alla Direzione Regionale delle Entrate competente in base al domicilio fiscale dell'ente interessato.

Comunicazione delle variazioni

Il modello di cui trattasi deve essere utilizzato anche per comunicare le variazioni intervenute che comportano per l'ente la perdita della qualifica di ONLUS.

La comunicazione deve essere effettuata entro 30 giorni dal verificarsi della variazione e la stessa dovrà essere specificata nel riquadro appositamente previsto.

Si precisa, inoltre, che deve essere comunicata alla Direzione Regionale competente, entro trenta giorni, ogni variazione dei dati, già forniti in sede di presentazione della comunicazione prescritta dall'art. 11, comma 1, del decreto legislativo in esame, eventualmente verificatasi.

2.6 Sanzioni

Si ritiene opportuno evidenziare che la mancata effettuazione della comunicazione prescritta dall'art. 11, comma 1, del decreto legislativo n.460 del 1997, comporta l'applicazione, nei confronti dei rappresentanti legali e dei membri degli organi amministrativi delle ONLUS, di una specifica sanzione, prevista dall'art. 28, comma 1, lett. b) dello stesso decreto, il cui testo è il seguente:

"b) i soggetti di cui alla lettera a) sono puniti con la sanzione amministrativa da lire 200 mila a lire 2 milioni qualora omettano di inviare le comunicazioni previste dall'articolo 11, comma 1".

Si precisa al riguardo che detta sanzione si applica nell'ipotesi in cui la ONLUS fruisca dei benefici fiscali recati dalla Sez. II del decreto legislativo n.460 del 1997 senza effettuare la prescritta comunicazione.

Nel caso in cui l'ente che abbia tutti i requisiti della ONLUS non si avvalga tuttavia del regime fiscale di favore anzidetto, nessuna sanzione potrà essere applicata per omessa comunicazione.

La sanzione fissata dall'art. 28 del decreto legislativo n.460 del 1997 si applica in ogni caso per mancata comunicazione delle variazioni che comportino la perdita della qualifica ONLUS.

3. TRATTAMENTO DELLE ONLUS IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI

3.1. Attività istituzionali e attività connesse

L'art. 12 del decreto legislativo n.460 del 1997 ha introdotto nel Testo Unico delle imposte sui redditi l'art. 111-ter che disciplina il trattamento, ai fini delle imposte sui redditi, delle attività svolte dalle ONLUS.

Detta disposizione stabilisce che:

"1. Per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), ad eccezione delle società

cooperative, non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale.

2. I proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibile".

Il legislatore ha operato una netta distinzione tra attività istituzionali indicate al comma 1, lett.a), art. 10 del decreto legislativo n.460 del 1997 intese all'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale e attività connesse.

Le attività istituzionali sono, infatti, del tutto escluse dall'area della commercialità; conseguentemente tali attività sono completamente irrilevanti ai fini delle imposte sui redditi.

A differenza delle attività istituzionali, le attività connesse mantengono la natura di attività commerciali, ma non concorrono, per espressa previsione contenuta nel comma 2 dell'art. 111-ter del T.U.I.R., alla formazione del reddito imponibile.

Il diverso trattamento tributario fra attività istituzionali e attività connesse ha conseguenze sul piano degli adempimenti contabili prescritti alle organizzazioni non lucrative di utilità sociale.

L'art. 20-bis, comma 1, lett. b), del D.P.R. n. 600 del 1973, introdotto dall'art.25 del decreto legislativo n.460 del 1997, ha, infatti, sancito l'obbligo, limitatamente alle attività connesse, della tenuta delle scritture contabili previste dalle vigenti disposizioni fiscali per gli esercenti attività commerciali (v. paragrafo relativo alle scritture contabili).

3.2 Altri redditi

Occorre premettere che l'art.26 del decreto legislativo n.460 del 1997 dispone:" alle ONLUS si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni relative agli enti non commerciali".

Ciò comporta che per le ONLUS il reddito complessivo si determina, a norma dell'art. 108 del T.U.I.R, sulla base della somma dei redditi appartenenti alle varie categorie reddituali (redditi fondiari, di capitale, d'impresa e redditi diversi).

Pertanto, Poiché le agevolazioni recate dall'art.111-ter del T.U.I.R. interessano esclusivamente il reddito di impresa, le ONLUS sono assoggettate all'IRPEG relativamente alle categorie dei redditi fondiari, di capitale e diversi.

3.3. Società cooperative

Si fa presente che le disposizioni in esame recate dall'art.111-ter del T.U.I.R. non si applicano alle società cooperative, ivi comprese le cooperative sociali.

Ciò si rileva dalla formulazione letterale del comma 1, dell'art.111-ter anzidetto che, utilizzando la locuzione "ad eccezione delle società cooperative", esclude espressamente dal regime di decommercializzazione delle attività istituzionali tutte le cooperative, senza ulteriori distinzioni fra società cooperative in generale e cooperative sociali.

Peraltro, il comma 2 dell'art.111-ter, non facendo alcun riferimento ai soggetti destinatari della disposizione dallo stesso recata, lascia intendere, sulla base di una interpretazione di tipo logico-sistematico della norma, che gli enti ai quali esso si riferisce non possono che essere quelli espressamente indicati nel comma 1 dello stesso art.111-ter, cioè le organizzazioni non lucrative di utilità sociale ad eccezione delle società cooperative.

Per queste ultime, ancorché destinatarie delle altre disposizioni agevolative in materia di ONLUS, resta applicabile il regime fiscale proprio delle società di capitali di cui all'art.87,

comma 1, lett.a) del T.U.I.R., fatta salva l'applicabilità, ove ne ricorrano le condizioni, della disciplina fiscale in favore delle cooperative recata dal titolo III del D.P.R. n.601 del 1973 e dall'art.12 della legge n.904 del 1977.

3.4. Ritenute alla fonte

L'art.16, comma 1, del decreto legislativo n.460 del 1997 ha stabilito che:

"Sui contributi corrisposti alle ONLUS dagli enti pubblici non si applica la ritenuta di cui all'articolo 28, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600".

Detta disposizione, in sostanza, prevede l'esonero dalla ritenuta del 4 per cento stabilita dall'art.28 del D.P.R. n.600 richiamato sui contributi corrisposti ad imprese esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali, da regioni, province, comuni ed altri enti pubblici; si precisa che la disposizione in esame trova applicazione anche nei confronti delle società cooperative ONLUS.

Per quanto concerne, poi, i redditi di capitale corrisposti alle ONLUS si fa presente che il comma 2 dello stesso art.16 del decreto legislativo n.460 del 1997 ha disposto che:

"Sui redditi di capitale di cui all'articolo 41 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.917, corrisposti alle ONLUS, le ritenute alla fonte sono effettuate a titolo di imposta e non si applica l'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 1 aprile 1996, n.239, recante modificazioni al regime fiscale degli interessi, premi e altri frutti delle obbligazioni e titoli similari, pubblici e privati".

Poiché la norma ora citata fa esplicito richiamo "ai redditi di capitale" si ritiene che la medesima non riguardi le società cooperative, ivi comprese le cooperative sociali, il cui reddito complessivo, in quanto enti di cui all'art.87, comma 1, lett.a) del T.U.I.R., e' formato da un'unica categoria reddituale, quella del reddito d'impresa.

4. EROGAZIONI LIBERALI

4.1 Erogazioni liberali in denaro effettuate da persone fisiche, enti non commerciali, anche non residenti, società ed enti commerciali non residenti

L'art.13 del decreto legislativo n.460 del 1997, ha modificato l'art.13-bis del T.U.I.R., recante la disciplina delle "detrazioni per oneri", con l'aggiunta, al comma 1, della lett. i-bis), la cui formulazione e' 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 utilità sociale (ONLUS), nonché i contributi associativi, per importo non superiore a 2 milioni e 500 mila lire, versati dai soci alle società 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 modalità 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."

Il comma 3, del predetto art.13-bis del T.U.I.R., concernente la detraibilità degli oneri sostenuti dalle società semplici, e' stato modificato come segue:

"3. Per gli oneri di cui alle lettere a), g), h), i) ed i-bis) del comma 1 sostenuti dalle società semplici di cui all'articolo 5 la detrazione spetta ai singoli soci nella stessa proporzione prevista nel menzionato articolo 5 ai fini dell'imputazione del reddito."

Per le società semplici le erogazioni liberali in denaro sono detraibili, da parte dei singoli soci, in proporzione ai redditi ad essi imputati sulla base della loro quota di partecipazione agli utili della società come previsto dal comma 1, dell'art.5 del T.U.I.R..

L'art.110-bis, comma 1, del T.U.I.R., riguardante le detrazioni d'imposta per oneri sostenuti da enti non commerciali, e' stato modificato al fine di ricomprendere tra tali oneri anche quelli recati dalla lett. i-bis), aggiunta al comma 1 dell'art.13-bis del T.U.I.R..

Pertanto, il comma 1, dell'art.110-bis del T.U.I.R., come modificato dall'art.13 del decreto legislativo n.460 del 1997, e' il seguente:

"1. Dall'imposta lorda si detrae, fino alla concorrenza del suo ammontare, un importo pari al 19 per cento degli oneri indicati alle lettere a), g), h), i) ed i-bis) del comma 1 dell'articolo 13-bis. La detrazione spetta a condizione che i predetti oneri non siano deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formare il reddito complessivo. In caso di rimborso degli oneri per i quali si e' fruito della detrazione l'imposta dovuta per il periodo nel quale l'ente ha conseguito il rimborso e' aumentata di un importo pari al 22 per cento dell'onere rimborsato."

Ai fini della disciplina delle detrazioni d'imposta spettanti per gli oneri sostenuti da società ed enti commerciali non residenti, e' stato modificato il comma 2-bis, dell'art.113, del T.U.I.R., aggiungendo tra gli oneri detraibili ivi previsti quelli di cui alla citata lett. i-bis), del comma 1, dell'art.13-bis del T.U.I.R. Il testo, come riformulato, e' il seguente:

"2-bis. Dall'imposta lorda si detrae, fino alla concorrenza del suo ammontare, un importo pari al 19 per cento degli oneri indicati alle lettere a), g), h), i) ed i-bis) del comma 1 dell'articolo 13-bis. Si applica la disposizione dell'art.110-bis, comma 1, ultimo periodo."

Per la detrazione d'imposta relativa agli oneri sostenuti dagli enti non commerciali non residenti, e' stato modificato l'art.114, comma 1-bis, del T.U.I.R., il cui attuale testo e' il seguente:

"1-bis. Dall'imposta lorda si detrae, fino alla concorrenza del suo ammontare, un importo pari al 19 per cento degli oneri indicati alle lettere a), g), h), i) ed i-bis) del comma 1 dell'articolo 13-bis. La detrazione spetta a condizione che i predetti oneri non siano deducibili nella determinazione del reddito d'impresa che concorre a formare il reddito complessivo. Si applica la disposizione dell'art.110-bis, comma 1, terzo periodo."

In merito a quanto sopra riportato, va anzitutto precisato che, sebbene il terzo periodo del comma 1, dell'art.110-bis del T.U.I.R., stabilisca che nel caso "di rimborso degli oneri per i quali si e' fruito della detrazione l'imposta dovuta per il periodo nel quale l'ente ha conseguito il rimborso e' aumentata di un importo pari al 22 per cento dell'onere rimborsato", tale percentuale deve essere correttamente intesa nella misura del 19 per cento. A tale conclusione si perviene in considerazione del fatto che la disciplina relativa alle ONLUS si applica a decorrere dal 1 gennaio 1998 e che da questa stessa data la percentuale di detrazione degli oneri di cui trattasi, precedentemente fissata nella misura del 22 per cento, e' stata ridotta al 19 per cento, come confermato con circolare n.3/E del 9 gennaio 1998.

In sostanza, la norma stabilisce che la detrazione dall'imposta lorda spetta per un importo pari al 19 per cento degli oneri sostenuti per le erogazioni liberali in denaro a favore di ONLUS per un importo non superiore a quattro milioni di lire, semprechè tali oneri non siano deducibili nella determinazione dei singoli redditi.

La disposizione recata dall'art.13-bis, comma 1, lett. i-bis), in esame subordina la detraibilità delle erogazioni liberali in denaro in favore delle ONLUS ai limiti e alle condizioni di seguito illustrate.

Vengono, infatti, disposte, in modo tassativo, le modalità di versamento delle somme oggetto delle erogazioni liberali cui è condizionato il diritto alla detrazione.

Gli anzidetti versamenti, infatti, dovranno essere effettuati esclusivamente utilizzando uno dei seguenti sistemi di pagamento:

- banca;
- ufficio postale;
- sistemi di pagamento previsti dall'art.23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n.241, e cioè carte di debito, carte di credito, carte prepagate, assegni bancari e circolari.

La previsione delle anzidette modalità di versamento trova la propria ratio nella necessità, da parte dell'amministrazione finanziaria, di poter operare efficaci controlli sulle detrazioni in parola, nonché nell'esigenza di prevenire eventuali abusi.

Il comma 5 dell'art.13 del decreto legislativo n.460 del 1997, ha sancito la non cumulabilità tra le detrazioni d'imposta spettanti per le anzidette erogazioni liberali in favore delle ONLUS, ai sensi dell'art.13-bis, comma 1, lett.1- bis del T.U.I.R., con gli oneri deducibili, spettanti ai sensi art. 10, comma 1, lett.g), dello stesso T.U.I.R., per le erogazioni liberali in denaro effettuate a favore di organizzazioni non governative.

La formulazione letterale del comma 5, dell'art.13, del decreto legislativo n.460 del 1997 in esame, è la seguente:

"5. La deducibilità dal reddito imponibile delle erogazioni liberali a favore di organizzazioni non governative di cui alla legge 26 febbraio 1987, n.49, prevista art. 10, comma 1, lettera g), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.917, è 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."

Si precisa che laddove la norma surriportata parla di "deducibilità dal reddito imponibile delle erogazioni liberali a favore di organizzazioni non governative di cui alla legge 26 febbraio 1987", la deducibilità di cui trattasi è da intendersi correttamente riferita non al reddito imponibile, bensì al reddito complessivo.

Precisato quanto sopra, si chiarisce che non è parimenti consentita, per espressa previsione del comma 7, dell'art.13, dello stesso decreto legislativo n.460 del 1997, la cumulabilità tra la detrazione d'imposta spettante ai sensi dell'art.114, comma 1-bis, del T.U.I.R., per le erogazioni liberali in denaro a favore di ONLUS, con gli oneri deducibili, spettanti ai sensi dell'art.114, comma 2-bis, lettere a) e b), del T.U.I.R., per le erogazioni a favore dello Stato, di altri enti pubblici e di associazioni e fondazioni legalmente riconosciute che svolgono o promuovono attività dirette alla tutela del patrimonio ambientale e quelle a favore di organismi di gestione di parchi e riserve naturali, e di ogni altra zona di tutela speciale paesistico-ambientale, nonché gestita da associazioni e fondazioni private legalmente riconosciute, effettuate per sostenere attività finalizzate alla conservazione, valorizzazione, studio, ricerca e sviluppo dei predetti ambiti protetti.

4.2 Erogazioni liberali in denaro effettuate da imprese e società

L'art.13 del decreto legislativo n.460 del 1997, ha modificato l'art.65, comma 2, del T.U.I.R.,

aggiungendo, tra l'altro, la seguente lettera:

"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;"

La norma in esame sancisce la deducibilità dal reddito d'impresa delle erogazioni liberali in denaro in favore delle ONLUS per un importo non superiore a quattro milioni di lire o al due per cento del reddito d'impresa dichiarato.

La deducibilità di tali oneri non è consentita se il soggetto erogante usufruisce per le medesime liberalità delle deduzioni previste dalle lettere a) e b) del medesimo art.65, comma 2, del T.U.I.R., per le erogazioni liberali fatte a favore di persone giuridiche che perseguono finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto o finalità di ricerca scientifica (lett.a)) o per le erogazioni liberali a favore di persone giuridiche aventi sede nel Mezzogiorno e che perseguono esclusivamente finalità di ricerca scientifica (lett. b)).

4.3 Erogazioni liberali in natura

Notevole rilevanza riveste la disciplina fiscale delle erogazioni liberali in natura in favore delle ONLUS, introdotta per la prima volta nell'ordinamento tributario dall'art.13 del decreto legislativo n.460 del 1997 in esame.

Le nuove forme di erogazioni liberali sono previste in primo luogo nell'art.13, comma 1, lett. b), che ha aggiunto al comma 2, dell'art.65 del T.U.I.R., anche la seguente lett.c-septies):

" 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, così come risultano dalla dichiarazione dei redditi."

La disposizione prevede la deducibilità dal reddito d'impresa delle spese sostenute per lavoratori dipendenti le cui prestazioni sono rese a beneficio di una ONLUS. È riconosciuta, quindi, alle imprese, ferma restando la deducibilità delle spese per prestazioni di lavoro di cui all'art.62, comma 1, del T.U.I.R., la possibilità di "prestare" i propri dipendenti ad una ONLUS beneficiando di un'ulteriore deduzione nel limite del 5 per mille dell'ammontare complessivo delle spese sostenute dall'azienda per prestazioni di lavoro dipendente, così come risultano dalla dichiarazione dei redditi. La deducibilità è ammessa sempreché si tratti di lavoratori assunti a tempo indeterminato.

I commi 2 e 3, dello stesso art.13 del decreto legislativo n.460 del 1997, recano le seguenti disposizioni concernenti le erogazioni liberali consistenti in cessioni gratuite di beni:

"2. Le derrate alimentari e i prodotti farmaceutici, alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, che, in alternativa all'usuale eliminazione del circuito commerciale, vengono ceduti gratuitamente alle ONLUS, non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio d'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 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 d'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."

In sostanza le due norme sopra riportate, al fine di incentivare le erogazioni in natura, recano una speciale disciplina che mira a neutralizzare gli effetti dell'art.53, comma 2, del T.U.I.R., il quale considera ricavi, fra l'altro, il valore normale dei beni, alla cui produzione o scambio e' diretta l'attività dell'impresa, destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa stessa.

In particolare e' consentito alle imprese di cedere alle ONLUS, gratuitamente e senza alcun limite, derrate alimentari e prodotti farmaceutici alla cui produzione o scambio e' diretta l'attività dell'impresa stessa, altrimenti destinati all'usuale eliminazione dal circuito commerciale.

Si precisa che la disposizione si applica limitatamente alle derrate alimentari o ai prodotti farmaceutici che vengono esclusi dal circuito commerciale per difetti di confezionamento o altre cause che, pur diminuendo o facendo venir meno il valore commerciale del prodotto, non ne impediscono tuttavia l'utilizzo (es. prodotti prossimi alla scadenza).

Le imprese possono, altresì, cedere gratuitamente, come previsto al comma 3, dell'art.13 in esame, anche altri beni diversi dalle derrate alimentari e dai prodotti farmaceutici destinati all'eliminazione dal circuito commerciale, a condizione che siano beni alla cui produzione o al cui scambio e' diretta l'attività dell'impresa, nonché all'ulteriore condizione che il costo specifico complessivo dei beni ceduti non sia superiore a due milioni di lire.

Tale costo specifico, d'importo complessivamente non superiore a due milioni di lire, concorre, peraltro, con eventuali erogazioni liberali in denaro alla formazione del limite di deducibilità (fino a 4 milioni di lire o al 2% del reddito d'impresa dichiarato) previsto dalla nuova lett. c-sexies), dell'art.65 del T.U.I.R..

In merito a quanto sopra, si precisa che per costo specifico di un bene 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.

La possibilità di fruire delle agevolazioni recate dai commi 2 e 3, dell'art.13 del decreto legislativo n.460 del 1997, e' subordinata al rispetto dei seguenti adempimenti formali previsti dal comma 4 dello stesso art.13, gravanti sia sul cedente che sulla ONLUS beneficiaria:

Si fa presente che le cessioni gratuite di beni, alla cui produzione e scambio e' diretta l'attività dell'impresa, godono dell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto, per effetto della modifica apportata art.10, n.12, del D.P.R. n.633 del 1972, per la cui trattazione si rinvia al successivo paragrafo concernente le agevolazioni fiscali in materia di imposta sul valore aggiunto.

5. AGEVOLAZIONI FISCALI IN MATERIA DI IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

5.1 Esclusioni ed esenzioni

L'art. 14 del decreto legislativo n. 460 del 1997, detta la disciplina relativa all'imposta sul valore aggiunto applicabile a determinate operazioni poste in essere in favore delle ONLUS nonché ad alcune operazioni attive poste in essere da dette organizzazioni, apportando modifiche al D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633.

Le modifiche in parola consistono nell'estendere alle ONLUS particolari disposizioni di esclusione o di esenzione dall'applicazione del tributo, già disposte dal D.P.R. n. 633 del 1972 per operazioni aventi particolare rilevanza sociale, in conformità alle norme comunitarie dettate in materia dalla VI direttiva CEE n. 388/77 del 17 maggio 1977.

In particolare la lett.a) del citato art.14 modifica l'art.3, terzo comma, primo periodo, del D.P.R. n. 633 del 1972, relativo alla individuazione dei soggetti beneficiari di operazioni di divulgazione pubblicitaria che non sono considerate prestazioni di servizi, inserendo dopo le parole: "solidarietà sociale", le seguenti: "nonché delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale". A seguito di tale modifica risultano, quindi, non rilevanti ai fini dell'I.V.A. le prestazioni pubblicitarie volte alla promozione delle attività istituzionali delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale.

La successiva lett. b), del medesimo art.14 del decreto legislativo n.460 del 1997, individua le cessioni di beni effettuate in favore delle ONLUS nonché le attività poste in essere da tali enti che rientrano nel regime di esenzione dal tributo ai sensi art. 10 del D.P.R. n. 633 del 1972. A tal fine vengono modificati i numeri 12), 15),19),20) e 27-ter) del citato articolo 10, inserendo le ONLUS nelle previsioni esentative di carattere soggettivo ivi disciplinate.

Per effetto della modifica art. 10, n.12) in esame, risultano esenti dall'I.V.A. le cessioni di beni, previste dall'art.2, n.4), del D.P.R. n.633 del 1972, per le quali l'imprenditore ha operato la detrazione all'atto dell'acquisto o dell'importazione, effettuate in favore delle ONLUS.

Si precisa, altresì, che le cessioni gratuite di beni la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa restano comunque escluse dal campo di applicazione del tributo, ivi comprese quelle effettuate nei confronti delle ONLUS, ai sensi dell'art.19-bis1, comma 1, lett. h) e dell'art.2, n. 4, del D.P.R. n. 633 del 1972.

A seguito delle modifiche apportate ai numeri 15), 19), 20) e 27-ter) art. 10 del D.P.R. n. 633 del 1972, le esenzioni dall'I.V.A. si estendono alle ONLUS, nei limiti delle attività loro consentite come precisato nel paragrafo 1 relativo ai requisiti per la qualificazione delle ONLUS.

Le prestazioni esenti da I.V.A. e indicate nei numeri sopra richiamati sono le seguenti:

- prestazioni di trasporto di malati o feriti con veicoli all'uopo equipaggiati (art. 10, n. 15);
- prestazioni di ricovero e cura, compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto (art. 10, n. 19);
- prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorché fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti o funzionalmente collegati alle strutture di detti organismi (art. 10, n 20);
- prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, rese direttamente (art. 10, n.27-ter).

Si evidenzia che detta disposizione individua come destinatari delle prestazioni socio-sanitarie agevolate solo alcuni dei soggetti considerati dall'art. 10, comma 2, lett.a), del decreto legislativo n.460 del 1997. Tale ultima disposizione ricollega, infatti, il perseguimento delle finalità di solidarietà sociale alla circostanza che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi vengano rese nei confronti della più ampia categoria delle persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari. Pertanto, le prestazioni socio-sanitarie rese nei confronti di soggetti svantaggiati non menzionati art. 10, n.27-ter) del D.P.R. n. 633 del 1972 non godono del trattamento di esenzione ivi previsto rimanendo, quindi, assoggettate ad imposta con applicazione della aliquota ordinaria.

In relazione alle prestazioni di cui al n.27-ter) art. 10 in esame, occorre precisare che di recente l'art.17, comma 38, della legge 27 dicembre 1997, n.449, ha modificato art. 10, n.27-ter) del D.P.R. n.633 del 1972.

La previgente formulazione era la seguente:

"27-ter) le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste dall'articolo 41 della legge 23 dicembre 1978, n.833, o da enti aventi finalità di assistenza sociale, sia direttamente che in esecuzione di appalti, convenzioni e contratti in genere".

In forza della modifica apportata dal citato art.17, comma 38, della legge n.449 del 1997, le parole "sia direttamente che in esecuzione di contratti d'appalto, convenzioni e contratti in genere" sono state sostituite con la parola "direttamente". Ne consegue che rientrano nella previsione di esenzione in esame le sole prestazioni socio-sanitarie che le ONLUS rendono ai soggetti appartenenti alle categorie menzionate nel citato art. 10, n.27 ter), in esecuzione di un'obbligazione contrattuale assunta direttamente nei confronti dei soggetti interessati. Restano, invece, assoggettate all'I.V.A., con applicazione della aliquota ordinaria, le prestazioni di cui trattasi rese dalle ONLUS in favore delle predette categorie di soggetti svantaggiati ma in esecuzione di contratti d'appalto, convenzioni, contratti in genere stipulati o conclusi con soggetti terzi. Ad esempio, resta esclusa dall'esenzione l'ipotesi in cui l'obbligo di rendere la prestazione socio-sanitaria sia assunto dalla ONLUS nei confronti di un Comune committente del servizio di assistenza socio-sanitaria.

Si rammenta che un'analogha limitazione non e' stata introdotta nel n.41-bis) della tabella A, parte seconda, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, il quale prevede l'applicazione dell'aliquota del 4% alle prestazioni socio-sanitarie ed educative rese da cooperative sia direttamente che in esecuzione di contratti d'appalto e di convenzioni in genere. In riferimento alla richiamata voce n.41-bis) della citata tabella A, verranno forniti chiarimenti nel paragrafo seguente.

5.2 Applicazione delle previsioni di maggior favore per le organizzazioni di volontariato, le organizzazioni non governative e le cooperative sociali

Come chiarito nel paragrafo 1.10, relativo agli enti considerati in ogni caso ONLUS, art. 10, comma 8, del decreto legislativo n.460 del 1997, fa salve le previsioni di maggior favore per i soggetti considerati automaticamente ONLUS.

La norma acquista particolare rilievo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, Poiché la convenienza della scelta fra disposizioni agevolative dettate dalla legislazione speciale (legge n.266 del 1991, legge n.49 del 1987 e legge n.381 del 1991) e quelle recate dall'art.14 del decreto legislativo n.460 del 1997 non risulta immediatamente dal confronto fra i diversi regimi agevolativi bensì dall'analisi concreta delle circostanze in cui il soggetto interessato svolge l'attività.

Le disposizioni recate dalla normativa speciale in favore degli enti in argomento sono le seguenti:

- l'art.8, comma 2, della legge n.266 del 1991, il quale dispone che le operazioni effettuate dalle organizzazioni di volontariato non si considerano cessioni di beni ne' prestazioni di servizi e pertanto sono escluse dal campo di applicazione dell'I.V.A.;
- gli artt.14, comma 4, e 29, comma 4, della legge n.49 del 1987, i quali stabiliscono, rispettivamente, che alcune operazioni effettuate nei confronti delle Amministrazioni dello Stato e delle associazioni non governative che provvedono al trasporto e alla spedizione di beni

all'estero, in attuazione di finalità umanitarie, comprese quelle dirette a realizzare programmi di cooperazione allo sviluppo, non sono soggette all'imposta sul valore aggiunto al pari delle importazioni di beni destinati alle medesime finalità e che le attività di cooperazione svolte dalle organizzazioni non governative sono da considerarsi attività di natura non commerciale;

- l'art.7, comma 3, della legge n.381 del 1991, che ha aggiunto alla Tabella A, parte seconda, allegata al D.P.R. n.633 del 1972, il n.41-bis), assoggettando all'aliquota del 4% le prestazioni di carattere socio-sanitario ed educativo rese da cooperative sociali.

Tale voce 41-bis) della Tabella A e' stata oggetto di numerosi interventi modificativi, da ultimo apportati dall'art.4-bis del decreto legge 2 ottobre 1995, n.415, convertito dalla legge 29 novembre 1995, n.507, in base al quale risultano attualmente assoggettate all'aliquota del 4% le prestazioni socio-sanitarie, educative, comprese quelle di assistenza domiciliare o ambulatoriale o in comunità e simili o ovunque rese, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori, anche coinvolti in situazioni di disasattamento e di devianza, rese da cooperative e loro consorzi, sia direttamente che in esecuzione di contratti di appalto e di convenzioni in generale.

Si precisa al riguardo che la norma sopra riportata non torna applicabile alle cooperative diverse da quelle sociali di cui alla legge n.381 del 1991, che si qualificano come ONLUS ai sensi del decreto legislativo n.460 del 1997.

Dette società cooperative-ONLUS applicano, infatti, per le suddette prestazioni la disposizione di cui art. 10, n.27-ter) del D.P.R. n.633 del 1972, in forza della quale le prestazioni stesse sono esenti dall'applicazione dell'I.V.A, mentre le cooperative sociali possono applicare, fra le due, la disposizione di maggior favore, ai sensi del menzionato articolo 10, comma 8, del decreto legislativo n.460 del 1997.

Si chiarisce che la scelta fra le diverse previsioni agevolative, anche se non e' configurabile come opzione in senso tecnico e quindi non necessita di una comunicazione agli Uffici secondo le modalità indicate dal regolamento di cui al D.P.R. 10 novembre 1997, n.442, disciplinante le opzioni, deve essere mantenuta per tutte le operazioni che il soggetto svolge nell'anno solare. Ciò risponde sia ad esigenze di cautela fiscale, che richiedono chiarezza e coerenza nei comportamenti dei contribuenti, sia alle caratteristiche del tributo, essendo l'I.V.A. un'imposta che si determina nell'arco di un intero periodo d'imposta e non per singole operazioni.

Pertanto, qualora, ad esempio, la cooperativa sociale intenda applicare l'aliquota I.V.A. del 4% ad alcune prestazioni di carattere socio-sanitario ed educativo, ai sensi della legge n.381 del 1991, non potrà avvalersi nel corso dello stesso anno d'imposta delle disposizioni esentative previste dal D.P.R. n.633 del 1972, art. 10, n.27-ter), per altre prestazioni socio-sanitarie, e n.20), per ulteriori prestazioni educative.

Analogamente le organizzazioni non lucrative di utilità sociale e le organizzazioni non governative non possono avvalersi, nello stesso anno d'imposta, delle disposizioni recate dall'art.14 del decreto legislativo n.460 del 1997 unitamente alle norme dell'art.8, comma 2, della legge n.266 del 1991 e degli articoli 14, comma 4, e 29, comma 4, della legge n.49 del 1987, che rispettivamente le riguardano.