

+ DAI – VERSI

LEGGE n. 80/2005
(di conversione del D.L. n.
35/2005)
Articolo 14

Settore Consulenze

N. 8/2006

**TESTO INTEGRALE DELLA NUOVA LEGGE SULLA DEDUCIBILITA’
FISCALE DELLE EROGAZIONI LIBERALI
E
ALCUNE INDICAZIONI INTERPRETATIVE PER LE ORGANIZZAZIONI DI
VOLONTARIATO**

Capo VIII - INCREMENTO DEGLI INVESTIMENTI IN CAPITALE UMANO, POTENZIAMENTO DEL SISTEMA SCOLASTICO E DEI SISTEMI DI ACQUISIZIONE DELLE CONOSCENZE DEI LAVORATORI.

Art. 14 – ONLUS e terzo settore

1. Le liberalità in denaro o in natura erogate da persone fisiche o da enti soggetti all'imposta sul reddito delle società in favore di organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10, commi 1, 8 e 9, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, nonché quelle erogate in favore di associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale previsto dall'articolo 7, commi 1 e 2, della legge 7 dicembre 2000, n. 383, e in favore di fondazioni e associazioni riconosciute aventi per oggetto statutario la tutela, la promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, sono deducibili dal reddito complessivo del soggetto erogatore nel limite del dieci per cento del reddito complessivo dichiarato, e comunque nella misura massima di 70.000 euro annui.
2. Costituisce in ogni caso presupposto per l'applicazione delle disposizioni di cui al comma 1 la tenuta, da parte del soggetto che riceve le erogazioni, di scritture contabili atte a rappresentare con completezza e analiticità le operazioni poste in essere nel periodo di gestione, nonché la redazione, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, di un apposito documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria.
3. Resta ferma la facoltà di applicare le disposizioni di cui all'articolo 100, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni.
4. Qualora nella dichiarazione dei redditi del soggetto erogatore delle liberalità siano espresse indebite deduzioni dall'imponibile, operate in violazione dei presupposti di deducibilità di cui al comma 1, la sanzione di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e' maggiorata del duecento per cento.
5. Se la deduzione di cui al comma 1 risulta indebita in ragione della riscontrata insussistenza, in capo all'ente beneficiario dell'erogazione, dei caratteri solidaristici e sociali dichiarati in comunicazioni rivolte al pubblico ovvero rappresentati ai soggetti erogatori delle liberalità, l'ente beneficiario e i suoi amministratori sono obbligati in solido con i soggetti erogatori per le maggiori imposte accertate e per le sanzioni applicate.
6. In relazione alle erogazioni effettuate ai sensi del comma 1 la deducibilità di cui al medesimo comma non puo' cumularsi con ogni altra agevolazione fiscale prevista a titolo di deduzione o di detrazione di imposta da altre disposizioni di legge.

7. Al testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, sono apportate le seguenti modificazioni:
- a) all'articolo 10, comma 1, dopo la lettera 1-ter) e' aggiunta, in fine, la seguente: "1-quater) le erogazioni liberali in denaro effettuate a favore di università, fondazioni universitarie di cui all'articolo 59, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e di istituzioni universitarie pubbliche, degli enti di ricerca pubblici, ovvero degli enti di ricerca vigilati dal Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca, ivi compresi l'Istituto superiore di sanità e l'Istituto superiore per la prevenzione e la sicurezza del lavoro, nonché degli enti parco regionali e nazionali.";
 - b) all'articolo 100, comma 2, la lettera c) e' sostituita dalla seguente: "c) le erogazioni liberali a favore di università, fondazioni universitarie di cui all'articolo 59, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e di istituzioni universitarie pubbliche, degli enti di ricerca pubblici, delle fondazioni e delle associazioni regolarmente riconosciute a norma del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361, aventi per oggetto statutario lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica, individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, adottato su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze e del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca, ovvero degli enti di ricerca vigilati dal Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca, ivi compresi l'Istituto superiore di sanità e l'Istituto superiore per la prevenzione e la sicurezza del lavoro, nonché degli enti parco regionali e nazionali;".
8. Gli atti relativi ai trasferimenti a titolo gratuito a favore di università, fondazioni universitarie di cui all'articolo 59, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e di istituzioni universitarie pubbliche, degli enti di ricerca pubblici, ovvero degli enti di ricerca vigilati dal Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca, ivi compresi l'Istituto superiore di sanità e l'Istituto superiore per la prevenzione e la sicurezza del lavoro, nonché degli enti parco regionali e nazionali, sono esenti da tasse e imposte indirette diverse da quella sul valore aggiunto e da diritti dovuti a qualunque titolo; gli onorari notarili relativi agli atti di donazione, effettuati ai sensi del comma 7, sono ridotti del novanta per cento.
- 8-bis. Il comma 7-bis dell'articolo 2 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, e' abrogato.
- 8-ter. La deroga di cui all'articolo 4, comma 104, della legge 24 dicembre 2003, n. 350, si applica anche a decorrere dall'anno 2005.

• **PREMESSA**

Occorre precisare, in primo luogo, che la Legge n. 80/2005 (di conversione del D.L. n. 35/2005) **non deroga né altrimenti modifica direttamente** la normativa già prevista in seno al TUIR (testo unico delle imposte sui redditi) in tema di detrazione / deduzione, in capo al soggetto erogante, delle erogazioni liberali effettuate nei confronti di determinati soggetti.

Occorre pertanto considerare l'agevolazione in oggetto **parallelamente alle norme**, in tema di detrazione / deduzione, già previste rispettivamente **dall'art. 15 e dall'art. 100 del TUIR**.

• **CHI PUO' DEDURRE**

La norma di cui all'art. 14 del D.L. 35/2005 (a differenza di quel che accade per le norme ex art. 15 ed ex art. 100 del TUIR), è rivolta indistintamente sia alle persone fisiche, soggetti passivi IRPEF (imposta sul reddito delle persone fisiche) che ai soggetti passivi IRES (imposta sul reddito delle società). Più precisamente sono beneficiari della agevolazione in parola i seguenti soggetti:

- **PERSONE FISICHE**, soggetti passivi IRPEF, in possesso di redditi in denaro o in natura appartenenti a una delle categorie previste dal TUIR (redditi fondiari, redditi di capitale; redditi di lavoro dipendente; reddito di lavoro autonomo; redditi d'impresa; redditi diversi);
- **PERSONE GIURIDICHE - SOGGETTI PASSIVI IRES**, ossia:
 - a. le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato;
 - b. gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
 - c. gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
 - d. le società e gli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello stato.

• **CHI PUO' RICEVERE LA DONAZIONE DEDUCIBILE**

La legge cita tre categorie di soggetti non profit:

- 1) **TUTTE LE ONLUS** previste dal D.lgs n. 460/97. Più precisamente il legislatore ha precisato le diverse tipologie di ONLUS che rientrano nell'agevolazione:
 - a) Le **ONLUS iscritte all'anagrafe tributaria omonima**, ai sensi dell'art. 10 del D.lgs n. 460/97;
 - b) Le **ONLUS "di diritto"** che a loro volta comprendono: le **organizzazioni di volontariato iscritte** al registro regionale/provinciale del volontariato, le **ONG** (organizzazioni non governative) riconosciute idonee dal Ministero degli Affari Esteri ex L 49/87, le **Cooperative sociali** di cui alla Legge n. 381/91, e relativi consorzi di cooperative sociali con base sociale formata da sole cooperative sociali;
 - c) Le cd "**ONLUS parziarie**" individuate negli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti e accordi, e nelle associazioni di promozione sociale le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno (art. 3, c. 6, lett e), L. 287/91), quando esercitino attività di cui all'art.10 lett a) del D.lgs n. 460/97 e si iscrivano all'anagrafe tributaria delle ONLUS.
- 2) **Le Associazioni di Promozione Sociale** (A.P.S.) iscritte nell'omonimo **registro nazionale**. (sembrerebbero pertanto escluse le APS iscritte nei relativi registri a livello locale);
- 3) **Le Fondazioni e associazioni riconosciute** che tutelano, promuovono e valorizzano i beni di interesse artistico, storico e paesaggistico definiti dal c.d. Decreto Urbani (D.lgs n. 42/04), che operano alle condizioni e nei limiti ivi statuiti.

• COSA SI PUO' DONARE

La norma indica che si possono portare in deduzione **le liberalità in denaro o in natura**. Pur in assenza espressi chiarimenti in ordine alla effettiva portata nella norma in oggetto, a questo primo livello di indagine si segnalano i seguenti spunti interpretativi:

1) sulle donazioni in denaro

Dovrebbero valere (il condizionale è d'obbligo, in assenza di espresse previsioni normative sul punto), le modalità concrete già previste in seno al D.lgs n. 460/97. Pertanto, affinché, ci si possa pregiare dell'agevolazione in esame si ritiene che le erogazioni liberali debbano essere effettuate attraverso una delle modalità previste dall'art. 23 del D.lgs n. 241/97, e cioè a mezzo bonifici bancari, assegni bancari, assegni circolari, versamenti a mezzo ufficio postale, mediante carte di debito o carte di credito, carte prepagate, ecc., che ne assicurino la rintracciabilità.

In ragione di tale logica cautelativa sono certamente da escludersi dalla deducibilità le donazioni effettuate a mezzo "denaro contante".

Si considera inoltre "buona prassi" (per quanto non obbligatorio) l'emissione, da parte del soggetto che riceve la donazione, di una ricevuta attestante la donazione in modo da agevolare il donante nei rapporti con l'Amministrazione Finanziaria (ad esempio dinanzi al CAF, al momento della presentazione della dichiarazione dei redditi).

2.1) sulla donazione di beni - da parte di imprese

La norma di cui all'art. 14 del D.L. n. 35/2005 pare porsi "a latere" della norma già vigente introdotta dall'art. 13 del D.lgs n. 460/97, la quale ultima già prevede, per le imprese, la possibilità di dedurre le donazioni di beni relative a:

- a) prodotti farmaceutici e derrate alimentari, alla cui produzione è orientata l'attività d'impresa (senza limiti);
- b) altri beni (diversi di cui alla lettera a), alla cui produzione è orientata l'attività d'impresa (nei limiti di euro 1.032,91).

L'art. 13 del D.lgs n. 460/97, peraltro, prevede per l'impresa erogante, in ogni caso l'obbligo di comunicazione preventiva (salvo il caso di beni deperibili), da effettuare per ogni erogazione dinanzi alla competente Agenzia delle entrate a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento, oltre all'obbligo della ONLUS beneficiaria di attestare in apposita dichiarazione da conservare agli atti dell'impresa cedente, il proprio impegno ad utilizzare direttamente i beni in conformità alle finalità istituzionali, ed all'obbligo, sempre per la ONLUS beneficiaria, di realizzare tale effettivo utilizzo diretto.

Data tale premessa, si evidenzia che l'art. 14 del D.L. 35/2005 amplia i limiti posti dalla normativa introdotta nel D.lgs n. 460/97, in quanto:

- a) in generale non pone l'obbligo di preventiva comunicazione all'Agenzia delle entrate competente (salvo precisazioni che dovessero intervenire in via interpretativa, ma che ad oggi non sussistono);
- b) inoltre, con riferimento alle donazioni di beni diversi da quelli farmaceutici e dalle derrate alimentari, il notevole ampliamento dei limiti di deduzione, che passa dagli attuali 1.032 euro ai più ampi limiti previsti dall'art. 14 in esame.

2.2) sulla donazione di beni - da parte di persone fisiche

Il D.L. n. 35/05 prevede, inoltre, che anche le persone fisiche possano portare in deduzione, dai propri redditi, eventuali erogazioni liberali in natura. Mancano peraltro, ad oggi, specifiche istruzioni in ordine alle modalità applicative di tale agevolazione. Sul punto necessitano evidentemente dei provvedimenti ministeriali di carattere attuativo che precisino le modalità e le forme di garanzie tali da assicurare l'effettiva destinazione di tali erogazioni ai fini annunciati.

• QUANTO PUO' DEDURRE UN DONATORE ?

Attenzione al “doppio limite”. La legge in commento afferma: “le erogazioni ... sono deducibili dal reddito complessivo del soggetto erogatore **nel limite del 10 per cento (10%)** del reddito complessivo dichiarato, **e comunque** nella misura massima di **70.000 euro annui**” (art. 14, c. 1, D.L. n. 35/05).

Stando al tenore letterale della norma ciò significa che, in linea generale, il massimo deducibile di 70.000 euro vale solo nel caso in cui l'erogazione liberale corrisponda o sia inferiore al 10% del reddito complessivo dichiarato dal soggetto erogante (quindi per redditi uguali o superiori a 700.000 euro). Nel caso, certo più frequente, in cui il reddito del donatore sia inferiore a 700.000 euro, il limite massimo di deducibilità per il soggetto erogante sarà comunque pari al 10% del reddito dichiarato.

Esempio:

Così, se il reddito dichiarato dal soggetto erogante fosse pari ad euro 50.000 (considerato già al netto della deduzione erogata), allora il limite di erogazione liberale deducibile sarebbe pari ad euro 5.000 (minore tra il 10% di 50.000 euro e 70.000 euro).

Se, d'altro canto, si trattasse di una grossa società con un reddito dichiarato di euro 800.000 (considerato tale reddito già al netto del costo rappresentato dalla deduzione erogata), allora la deduzione deducibile sarebbe pari a euro 70.000 (minore tra il 10% di 800.000 euro e 70.000 euro).

Inoltre, ai fini dichiarativi:

- Per le **persone fisiche**, l'ammontare dell'erogazione va riportata tra gli **oneri deducibili** (entro i limiti di deducibilità previsti dalla presente legge);
- Per le **persone giuridiche**, l'ammontare delle erogazioni liberali deducibili, commisurate al reddito d'impresa dichiarato, va imputato a conto economico e come tale costituirà componente negativo di reddito nei sopra esposti limiti di deducibilità.



La vera novità è che **anche per le persone fisiche si tratta di deduzioni e non di detrazioni.**

cosa sono le “DEDUZIONI” e le “DETRAZIONI”

Le **detrazioni** sono le somme che, una volta calcolate le imposte da pagare, si possono sottrarre da queste ultime;

Le **deduzioni** sono le somme che si possono sottrarre **dal reddito complessivo**, sul quale poi si calcolano le imposte.

• SCRITTURE CONTABILI E RENDICONTAZIONE

Per godere delle suddette deduzioni in capo al soggetto erogante, la legge prevede alcuni specifici obblighi in capo al soggetto beneficiario (con tutti i problemi applicativi e i dubbi interpretativi che da ciò inevitabilmente ne nasceranno).

Affinché l'ente erogante possa godere della deducibilità della medesima, si prevede infatti in capo al soggetto beneficiario, il duplice obbligo di:

- a) di scritture contabili atte “a rappresentare con completezza e analiticità” le operazioni poste in essere nel periodo di gestione
- b) la redazione, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, di un apposito documento che rappresenti adeguatamente “la situazione patrimoniale, economica e finanziaria”.

Dato il tenore letterale della norma:

- a) per le **cooperative sociali** non si pongono problemi interpretativi di sorta. Tali enti sono infatti già soggetti agli obblighi di tenuta delle scritture contabili ordinarie e all'obbligo di redazione del bilancio ai fini civilistici, obblighi che evidentemente assorbono in pieno quelli statuiti dall'art. 14 in commento;

- b) per le **ONLUS** tout court, allo stesso modo, non si pongono problemi applicativi particolari, posto che per le medesime, in via ordinaria già era previsto in relazione all'attività
- c) complessivamente svolta, l'obbligo di "redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche atte ad esprimere con completezza ed analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione" oltre all'obbligo di "rappresentare adeguatamente in apposito documento, da redigere entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, la situazione patrimoniale, economica e finanziaria della organizzazione" (art. 20-bis del d.P.R. 600/73, introdotto dall'art. 25 del D.lgs n. 460/97);
- d) per le **Organizzazioni di volontariato** iscritte nel Registro del volontariato, e per le **Associazioni di promozione sociale**, invece, qualche problema interpretativo in effetti si pone.

In specie, con riferimento alle **Organizzazioni di volontariato**, fino ad oggi, l'unico obbligo "contabile" previsto dalla normativa vigente era costituito dall'obbligo di redigere entro 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio un rendiconto (anche redatto in base al criterio "di cassa") in cui riepilogare proventi ed oneri (o entrate e uscite) complessivamente sostenuti nell'esercizio.

Oggi invece, ai fini della possibilità di riconoscere la maggiore deduzione prevista dall'art. 14 del D.L. n. 35/2005, in commento, si prevede in capo alla O.d.V. il doppio obbligo di tenere sia le scritture contabili sistematiche, sia l'obbligo di redigere un documento contabile dal quale emerga la "situazione economica, patrimoniale e finanziaria": pare difficile sostenere che la redazione di un semplice rendiconto, vieppiù se redatto in base al principio di cassa, sia in sé sufficiente ad esaurire gli obblighi che la Legge in parola sembra invece prevedere. Sul punto si auspicano chiarimenti ministeriali.

• LE SANZIONI

L'art. 14 del D.L. 35/2005, prevede, in capo al soggetto erogante le liberalità, che si sia avvalso di indebite deduzioni, sanzioni molto consistenti. Si prevede infatti una **maggiorazione del duecento per cento (200%)** della sanzione prevista dall'art. 1, comma 2, del D.lgs n. 471/97.

In altre parole si prevede una sanzione che può variare **dal 300% al 400% della maggiore imposta**, rispetto a quella dovuta nel caso in cui non si fosse beneficiato dell'indebita deduzione.



• LE RESPONSABILITÀ DEL SOGGETTO BENEFICIARIO

La norma precisa inoltre che nel caso in cui l'indebita deduzione sia da addebitare al fatto della "riscontrata insussistenza, in capo all'ente beneficiario dell'erogazione, dei caratteri solidaristici e sociali dichiarati in comunicazioni rivolte al pubblico ovvero rappresentati ai soggetti erogatori delle liberalità", **l'ente beneficiario e i suoi amministratori sono obbligati in solido** con i soggetti erogatori per le maggiori imposte accertate e per le sanzioni applicate a questi ultimi.

Tale responsabilità solidale, peraltro, era già prevista dall'art. 28 del D.Lgs n. 460/97 per le ONLUS e relativi amministratori che avessero consentito indebiti vantaggi fiscali a soggetti terzi, mentre non trovava analogo dettato per le Associazione di promozione sociale di cui alla legge n. 383/2000, alle quali, di fatto, viene estesa.