

Da www.nonprofitonline.it

Dall'Agenzia delle Entrate i chiarimenti sulla "più dai meno versi"

Commento alla Circolare 39/E del 19 agosto 2005 - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso dell'Agenzia delle Entrate

Nicolas Raffieri - Redazione Nonprofitonline - Studio Sciumé e Associati

Contenuti:

- Soggetti beneficiari delle deduzioni e soggetti beneficiari delle erogazioni liberali
- Oggetto e limiti delle erogazioni liberali
- Modalità di erogazione
- Ulteriori presupposti di applicazione dell'agevolazione: obblighi contabili
- Agevolazioni previste da altre norme e divieto di cumulo
- Entrata in vigore

Con la circolare n. 39 del 19 agosto 2005 l'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso ha fornito alcune precisazioni in merito alle disposizioni sulle erogazioni liberali agli enti del terzo settore introdotte dall'art. 14 del decreto legge n. 35 del 14 marzo 2005, convertito dalla legge n. 80 del 14 maggio 2005, e modificato dall'art. 1 bis del decreto legge n. 106 del 2005 nel testo integrato dalla relativa legge di conversione (n. 156 del 31 luglio). Su questa norma Nonprofitonline ha già avuto modo di intervenire con un ampio commento al quale si rimanda per approfondimenti.

Soggetti beneficiari delle deduzioni e soggetti beneficiari delle erogazioni liberali

Secondo la circolare, dal tenore letterale della norma si evince che i soggetti beneficiari delle deduzioni possono essere le persone fisiche soggette all'IRPEF e gli enti di cui all'articolo 73 del TUIR (società ed enti commerciali e non commerciali) soggetti all'IRES.

Viene poi precisato che l'elencazione dei soggetti che possono ricevere erogazioni deducibili è tassativa, e include:

- le Onlus di cui al d.lgs. 460/1997, comprese:
 - le organizzazioni di volontariato iscritte ai registri regionali di cui alla legge 266/1991;
 - le cooperative sociali di cui alla legge 381/91 ed i consorzi costituiti esclusivamente fra esse;
 - le organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge 49/87;
 - le Onlus parziarie, ovvero le Associazioni di Promozione Sociale le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'Interno ai sensi della Legge 287/91 e gli enti ecclesiastici delle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, limitatamente alle attività ricomprese fra quelle di cui all'art. 10, comma 1, lettera a) del d.lgs. 460/97;
- le associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale previsto dall'articolo 7, commi 1 e 2, della legge 7 dicembre 2000, n. 383;

in proposito si rileva come l'Agenzia delle Entrate si sia espressa relativamente ad una delle questioni che maggiormente avevano sollevato dubbi e perplessità tra gli operatori del settore, ritenendo che possano beneficiare delle agevolazioni in esame anche i relativi livelli di organizzazione territoriale e i circoli affiliati che, ai sensi di legge, hanno diritto di automatica iscrizione al medesimo registro. Attenzione, l'agevolazione non è applicabile alle erogazioni liberali effettuate nei confronti delle Associazioni di Promozione Sociale iscritte ai soli registri regionali.

- le fondazioni e le associazioni riconosciute aventi per oggetto statutario la tutela, promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico, e paesaggistico, ai sensi del decreto legislativo

42/04 [TUBC]. La circolare precisa i beni di cui al Testo Unico dei Beni Culturali e Ambientali sono quelli previsti dagli articoli 10, 11 e 134.

A questi soggetti vanno aggiunti, in base alla modifica intervenuta con la legge n. 156 del 31 luglio 2005, che ha incluso nel novero dei soggetti che possono ricevere erogazioni deducibili anche le *"fondazioni e associazioni riconosciute aventi per scopo statutario lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica"* che saranno *"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"*.

Quest'ultima modifica sarà quindi operativa dopo l'approvazione del decreto attuativo. Dal tenore della norma, infatti, non sembra che l'agevolazione possa estendersi automaticamente a tutte le Fondazioni e Associazioni riconosciute che perseguono [in questo caso, esclusivamente] finalità di ricerca scientifica, come da art. 100, comma 2 lettera a) del TUIR.

Oggetto e limiti delle erogazioni liberali

La circolare ribadisce che le erogazioni possono essere effettuate sia in denaro che in natura, e che considerata la rilevanza dei limiti di deducibilità previsti dalla norma, ossia 70.000,00 euro annui e 10% del reddito complessivo, si ritiene che l'erogazione liberale è deducibile fino al minore dei due limiti: *"l'importo massimo di 70.000,00 euro vale, quindi, solo nel caso in cui tale cifra corrisponda o sia inferiore al 10% del reddito complessivo del soggetto erogante (quindi per redditi uguali o superiori a 700.000,00 euro). Nel caso in cui il reddito dell'erogante sia inferiore a 700.000,00 euro il limite che si deve prendere in considerazione è comunque il 10% del reddito medesimo"*.

L'unica precisazione concerne la rilevazione di tali limiti relativamente alle erogazioni in natura, per le quali occorre riferirsi al "valore normale del bene", inteso ai sensi dell'articolo 9, comma 3, TUIR, come *"il prezzo o il corrispettivo mediamente praticato per i beni della stessa specie similari in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stato di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni vengono erogati e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi"*. In sostanza, il riferimento sarà al valore oggettivamente desumibile da listini, tariffari e via dicendo. Qualora non fosse possibile la determinazione del valore nei modi descritti, è ammessa la possibilità di ricorrere ad una perizia.

In ogni caso, in aggiunta alla documentazione relativa all'attestazione del valore del bene, il donante deve acquisire anche una ricevuta del donatario contenente la descrizione dettagliata del bene o dei beni con indicazione dei relativi valori.

Non è invece stata affrontata la questione relativa alle donazioni di servizi. La circolare, cioè, non specifica se le stesse debbano considerarsi incluse nelle erogazioni in natura e se possano, conseguentemente, fruire della deduzione fiscale, né, in caso affermativo, secondo quali modalità debba esserne calcolato il valore ai fini dell'applicazione dei limiti quantitativi.

Modalità di erogazione

L'articolo 14 nulla dice in proposito. E' la circolare a prevedere che, in analogia a quanto richiesto per la detraibilità delle erogazioni liberali effettuate in favore delle Onlus ai sensi dall'articolo 13 del d.lgs. 460 del 1997, i contributi per i quali si intende usufruire della "più dai meno versi" devono essere effettuati tramite uno dei seguenti sistemi di pagamento: banca, ufficio postale, carte di debito e prepagate, assegni circolari e bancari. Sembrano pertanto da escludere le erogazioni liberali in contanti. Si rileva come l'applicazione analogica della norma appaia parzialmente inadeguata [il requisito, infatti, non è normalmente richiesto per le erogazioni effettuate da persone giuridiche né per le erogazioni effettuate in favore di altre tipologie di soggetti]. Si escluderanno in tal modo le erogazioni di piccolo importo effettuate in occasione di campagne di raccolta fondi.

Ulteriori presupposti di applicazione dell'agevolazione: obblighi contabili

Per poter beneficiare della deducibilità delle erogazioni liberali di cui all'articolo 14 del D.L. 35/2005 è necessario che il soggetto beneficiario:

- tenga scritture contabili, complete ed analitiche, rappresentative dei fatti di gestione;
- rediga, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un apposito documento rappresentativo della situazione patrimoniale, economica e finanziaria.

Con riferimento alla tenuta delle scritture contabili, il suddetto decreto individua puntuali requisiti di tenuta, quali la completezza e l'analiticità.

In merito al requisito della completezza, la circolare n. 39/E del 2005 chiarisce che la stessa implica che ogni fatto inerente la gestione dell'ente debba essere individuato con precisione, tramite l'indicazione delle informazioni necessarie, quali il numero d'ordine, la natura dell'operazione, il valore, le modalità di versamento ed i soggetti coinvolti. In merito al carattere dell'analiticità, sempre la prassi citata indica che le registrazioni devono essere effettuate singolarmente e non per raggruppamenti. La completezza e l'analiticità delle scritture contabili sono in ogni caso garantite dalla corretta tenuta della contabilità ordinaria ai sensi degli articoli 14 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Per quanto concerne la redazione del rendiconto, la Circolare citata si limita a proporre gli schemi previsti dal Codice Civile in materia di Società Commerciali, specificando che in ogni caso sono necessari un prospetto della situazione patrimoniale, un rendiconto economico/finanziario ed una nota esplicita dei criteri adottati; quindi senza tuttavia richiedere tassativamente una particolare forma. Pare comunque opportuno riprendere alcune delle raccomandazioni dell'Agenzia. In merito allo stato patrimoniale si richiede una distinzione fra l'attività istituzionale, accessoria, di raccolta fondi e la gestione del patrimonio finanziario. Il rendiconto gestionale dovrebbe invece fornire *"evidenza di risultati finanziari e informazioni economiche indicando tipologia e qualità delle risorse, sia in entrata che in uscita"*. Si auspica inoltre la redazione di una relazione sulla gestione, quando non di una nota integrativa prevista per i bilanci delle società, che possa *"adempiere ad una funzione esplicita delle voci di bilancio e fornire ai terzi che hanno a vario titolo rapporti con l'ente (tra i quali utilizzatori dei servizi, sovventori, organi di controllo) informazioni utili relativamente ai risultati, in termini non monetari, e ai riflessi sociali generati dall'attività istituzionale"*.

Relativamente, invece, alla tempistica di redazione del documento rappresentativo della situazione patrimoniale, economica e finanziaria, quanto detto lascia presupporre che la mancata redazione del rendiconto entro quattro mesi dalla data di chiusura dell'esercizio non permetta ai benefattori l'applicazione dell'agevolazione fiscale dal D.L. 35/2005. Ciò, va notato, comporta una responsabilizzazione del soggetto che eroga il contributo, cui viene concesso un interesse giuridico a verificare che l'ente beneficiario abbia effettivamente predisposto il rendiconto annuale.

Agevolazioni previste da altre norme e divieto di cumulo

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

A proposito di questo il ministero precisa che la non cumulabilità riguarda *"analoghe erogazioni effettuate a beneficio dei soggetti indicati nel comma 1"* e che *"prescinde dall'importo delle liberalità erogate"*. La scelta effettuata deve, logicamente, rimanere ferma per tutto il periodo d'imposta.

Entrata in vigore

Secondo la circolare le erogazioni liberali di cui sopra potranno essere dedotte ai sensi della "più dai meno versi" se effettuate a partire dal 17 marzo 2005, data di entrata in vigore del decreto-legge sopra citato.

Pertanto, diversamente da quanto auspicato, in particolare per le donazioni ricevute all'inizio del 2005 dalle organizzazioni che stanno operando nei territori colpiti dallo Tsunami, sono escluse le erogazioni ricevute antecedentemente a tale data.

Non è stata dunque scelta la via dell'applicabilità dell'agevolazione a tutto il periodo d'imposta [e quindi, generalmente, dal 1° gennaio 2005].

Sono poi stati previsti due casi particolari:

- le erogazioni liberali effettuate a favore di fondazioni e associazioni regolarmente riconosciute aventi per oggetto statutario la tutela, promozione e valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico di cui al d.lgs. n. 42 del 2004, introdotte nella disposizione in argomento con la legge di conversione n. 80 del 2005, sono deducibili se effettuate a decorrere dal 15 maggio 2005, data di entrata in vigore della stessa.
 - le erogazioni a favore di associazioni e fondazioni riconosciute che svolgono o promuovono attività di ricerca scientifica, individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, infine, non potranno essere dedotte se effettuate prima dell'entrata in vigore del decreto stesso.
-