



Roma, 20 dicembre 2007

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

OGGETTO: Istanza di Interpello– BANCA DI CREDITO COOPERATIVO BETA. Erogazioni liberali ai sensi dell’art. 100, comma 2, lettera m) del TUIR.

Con l’interpello specificato in oggetto, concernente l’interpretazione dell’art. 100, comma 2, lettera m), del TUIR è stato esposto il seguente

QUESITO

La Banca di Credito Cooperativo Beta riferisce di essere fondatore, unitamente alla Banca di .. - Credito Cooperativo -, della “Fondazione Alfa”.

Detta Fondazione, costituita nel 2005, ha lo scopo di “promuovere e sostenere, direttamente o indirettamente e sotto qualsiasi forma, tutte le iniziative ed attività di natura culturale e sportiva idonee a favorire la formazione e la crescita morale, intellettuale e fisica, di tutte le persone che vivono ed operano nei territori delle Province di .., .., .. e ..”.

La Banca Beta si è impegnata (con l’altro socio fondatore) a costituire il patrimonio iniziale della Fondazione e ad erogare in favore della stessa ogni anno un “contributo ordinario”.

La Fondazione, infatti, come risulta dall'art.9 dello statuto, provvede all'adempimento dei propri scopi statutari mediante, tra l'altro, i contributi ordinari annualmente deliberati dagli enti fondatori.

Nel corso del 2007 la Banca interpellante provvederà, quale ente fondatore, ad erogare alla Fondazione il "contributo ordinario" annuale previsto dallo statuto.

Tale contributo verrà utilizzato dalla Fondazione per il sostenimento delle varie attività volte alla promozione delle iniziative di carattere culturale e sportivo.

Tanto premesso, la Banca istante chiede se il contributo che la stessa provvederà ad erogare alla Fondazione nel corso del 2007 (e quelli che verranno erogati negli anni successivi) possa essere ricondotto tra le erogazioni liberali per progetti culturali previste dal citato art. 100, comma 2, lettera m) del TUIR e possa quindi essere dedotto dal reddito della Banca stessa.

A tal fine l'interpellante chiede se la "Fondazione Alfa" possa essere ricompresa tra i soggetti, individuati con il decreto del Ministero per i beni e le attività culturali 3 ottobre 2002, che possono beneficiare delle erogazioni liberali previste dall'art. 100, comma 2, lettera m) del TUIR, deducibili integralmente dal reddito d'impresa dell'erogante.

Considerato, peraltro, che lo scopo della Fondazione è lo sviluppo e la promozione delle iniziative non soltanto di carattere culturale ma anche sportivo e che la deduzione dal reddito di cui all'art. 100, comma 2, lettera m) del TUIR riguarda le erogazioni per progetti culturali e non anche sportivi, la Banca Beta, per una corretta deduzione dal reddito dei contributi erogati, chiede se la stessa debba ottenere dalla Fondazione la documentazione attestante l'effettiva destinazione delle somme percepite utilizzate per fini "culturali" e di quelle utilizzate per fini "sportivi".

In relazione alle somme destinate a fini “sportivi, l’interpellante chiede se le stesse possano essere dedotte ai sensi dell’art. 100, comma 2, lettera a) del TUIR”.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL’INTERPELLANTE

L’istante ritiene che il contributo che verrà erogato nel corso del 2007 (e quelli che verranno erogati negli anni successivi) alla “Fondazione Alfa” possa essere dedotto dal reddito della Banca Beta, ai sensi della lett. m) del comma 2 dell’art. 100 del TUIR, soltanto per la parte destinata allo sviluppo e alla promozione delle iniziative culturali e non anche per quelle sportive.

A tal fine l’istante ritiene che la “Fondazione Alfa” sia riconducibile tra i soggetti che possono beneficiare delle erogazioni liberali per progetti culturali previste dall’art. 100, comma 2, lettera m) del TUIR, in particolare tra quelli indicati all’art. 1, lettera i) del D.M. 3 ottobre 2002, ovverosia tra *“le persone giuridiche private che esercitano attività dirette a formare e diffondere espressioni della cultura e dell’arte, così come definite dall’art. 148 e segg. del decreto legislativo n. 112 del 31 marzo 1998”*.

L’istante ritiene, inoltre, che il contributo destinato a sostenere le finalità sportive potrà essere dedotto dal proprio reddito ai sensi dell’art. 100, comma 2, lettera a) del TUIR, in quanto riconducibile tra le erogazioni per finalità di “ricreazione” previste dalla medesima disposizione.

Infine, considerato che ai sensi dell’art. 5 del D.M. 3 ottobre 2002 i soggetti beneficiari delle erogazioni liberali per progetti culturali sono tenuti a comunicare al Ministero per i beni e le attività culturali – entro il 31 gennaio – l’ammontare delle erogazioni liberali ricevute avendo cura di specificare le finalità o attività per le quali le stesse sono state elargite, la Banca Beta ritiene sufficiente che essa acquisisca detta comunicazione prima dell’invio al Ministero

per i beni e le attività culturali, quale documentazione attestante la quota di contributo utilizzata dalla Fondazione per lo sviluppo e la promozione di iniziative culturali.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il primo quesito posto dall'istante riguarda la riconducibilità delle somme versate a titolo di "contributo ordinario" tra le erogazioni liberali deducibili dal reddito d'impresa.

Al riguardo si osserva, in primo luogo, che la circostanza che il versamento di somme di denaro venga qualificato come "contributo", ancorché erogato in via ordinaria, non preclude di per sé la natura di liberalità delle somme erogate, sempre che il versamento di dette somme non scaturisca da un impegno giuridico e che non sia destinato ad incrementare, in via generale, il patrimonio della Fondazione.

Il contributo-erogazione potrà essere dedotto in capo al soggetto erogante qualora sia destinato effettivamente al finanziamento di quelle attività e/o quei progetti che il legislatore ha voluto, di volta in volta, agevolare con le modalità ed i limiti stabiliti dalle norme di riferimento.

Nel caso di specie il contributo erogato dalla Banca Beta potrà essere dedotto, ai sensi dell'art. 100, comma 2, lettera m) del TUIR, qualora ricorrano tutti i requisiti stabiliti dalla richiamata disposizione.

L'articolo 100, comma 2, lettera m) prevede la deducibilità dal reddito d'impresa delle *"erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute, per lo svolgimento dei loro compiti istituzionali e per la realizzazione di programmi culturali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo"*.

Il Ministero per i beni e le attività culturali, prima con il decreto 11 aprile 2001 e successivamente con il decreto 3 ottobre 2002, ha individuato i soggetti e

le categorie di soggetti beneficiari delle suddette erogazioni liberali, prevedendo, altresì, gli adempimenti a carico degli interessati.

L'articolo 1, comma 1, del citato decreto ministeriale 3 ottobre 2002 ha stabilito che per poter beneficiare delle suddette erogazioni liberali i soggetti o categorie di soggetti, ivi espressamente elencati, devono rispettare le seguenti condizioni:

- 1) non devono perseguire fini di lucro ed il proprio atto costitutivo o statuto devono prevedere lo svolgimento di compiti istituzionali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo.
- 2) devono effettivamente svolgere attività di realizzazione di programmi culturali nei settori citati.

In particolare per “*finalità e attività nel settore dei beni culturali*”, l'art. 3, comma 1, del medesimo decreto 3 ottobre 2002, ha stabilito che “*si intendono tutte le attività di tutela, conservazione, promozione, gestione e valorizzazione dei beni culturali e le attività culturali, come definite dagli articoli 148 e successivi del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 112, nonché dal decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490, ed inoltre le attività di cui all'art. 6, comma 2, del decreto legislativo 20 ottobre 1998, n. 368*”.

Si evidenzia che il richiamo all'articolo 148 del decreto legislativo n. 112 del 1998 e al decreto legislativo 29 ottobre 1990, n. 490 (norme abrogate dall'art. 184 del decreto legislativo 22 gennaio 2004 n. 42 recante il Codice dei beni culturali e del paesaggio) deve intendersi ora riferito agli articoli 2, 6, 10 e successivi del medesimo decreto legislativo n. 42 del 2004, che ha riassorbito in “un unicum” tutte le normative di riferimento sui beni culturali.

Per “*finalità e “attività di spettacolo*” l'art.3, comma 2, del citato decreto 3 ottobre 2002, ha stabilito che “*si intendono tutte le attività finanziabili ai sensi della legge 30 aprile 1985, n. 163, e rientranti nelle previsioni dell'art. 156 del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 112*”.

Quanto sopra rappresentato, in relazione al caso in esame, circa la riconducibilità della “Fondazione Alfa” tra i soggetti indicati all'art. 1 del D.M. 3

ottobre 2002, in particolare tra i soggetti indicati alla lettera i) del medesimo, ovvero tra *“le persone giuridiche private che esercitano attività dirette a formare e diffondere espressioni della cultura e dell’arte, così come definite dall’art. 148 e segg. del decreto legislativo n. 112 del 31 marzo 1998”*, si osserva quanto segue.

Dallo statuto della Fondazione (art.5) si evince che tra i compiti istituzionali della stessa, che non ha scopo di lucro, figurano, tra gli altri, anche la possibilità di *“acquisire, gestire e curare, anche in collaborazione con enti pubblici o soggetti privati, raccolte d’arte, raccolte librerie, collezioni in genere, beni culturali, storici, etnografici ed archivistici”* nonché la possibilità *“di promuovere, sostenere ed organizzare concerti, spettacoli, mostre ed esposizioni temporanee e permanenti”*. La Fondazione potrà, inoltre, curare, mediante la costituzione dell’Istituto di storia locale (art. 18) *“la raccolta, la conservazione, lo studio e la valorizzazione dei documenti, dei fondi librari, degli archivi in genere di personalità locali distintesi in ambito religioso, politico, economico, culturale, sociale e sportivo, rendendoli consultabili al pubblico, con particolare riguardo a studenti, docenti e studiosi”*.

Ciò posto, il requisito previsto dall’art. 1 del D.M. 3 ottobre 2002, relativo alla necessità che lo statuto preveda lo svolgimento di compiti istituzionali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo, così come definiti rispettivamente dal decreto legislativo n. 42 del 2004 e dalla legge 30 aprile 1985, n. 163, appare soddisfatto in quanto la norma non esclude che il soggetto beneficiario possa avere altri compiti istituzionali.

Tale requisito, unitamente all’effettivo svolgimento di attività di realizzazione di programmi culturali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo (la cui verifica è attribuita al Ministero per i beni e le attività culturali a cui spetta la vigilanza sull’impiego delle erogazioni) consentono, in via generale, di ricondurre la Fondazione Alfa tra i soggetti che possono beneficiare delle erogazioni liberali previste dall’art. 100, comma 2, lettera m) del TUIR e precisamente tra quelli indicati all’art. 1, lettera i), del D.M. 3 ottobre 2002.

Circa la possibilità per la Banca Beta di dedurre dal reddito d'impresa il contributo annuo che verrà erogato alla Fondazione, ai sensi dell'art. 100, comma 2, lettera m) del TUIR, si fa presente quanto segue.

Nella circolare congiunta dell'Agenzia delle Entrate e del Ministero per i beni e le attività culturali n. 107/E del 31 dicembre 2001 è stato precisato che le erogazioni liberali previste dall'art. 100, comma 2, lettera m) del TUIR [già art. 65, comma 2, lettera *c-nonies*)] siano effettuate mediante sistemi di pagamento che consentano lo svolgimento di adeguati controlli quali ad esempio conti correnti bancari, postali, vaglia postali, assegni non trasferibili intestati all'ente destinatario dei versamenti. E' stato altresì precisato che nel documento di versamento e nella ricevuta rilasciata da parte dell'ente beneficiario, deve essere esplicitamente indicata la causale, con il preciso riferimento all'art. 100, comma 2, lettera m) del TUIR oppure all'art. 38 della legge n. 342 del 2000 (che ha introdotto la lettera *c-nonies*) all'art. 65 del TUIR, ora lettera m) dell'art. 100 del TUIR).

Ciò posto si ritiene che il contributo erogato dalla Banca Beta potrà essere dedotto ai sensi dell'art. 100, comma 2, lettera m) del TUIR soltanto per la parte destinata, in sede di delibera, alla realizzazione di programmi culturali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo, sempre che venga elargito secondo le modalità sopra indicate e che venga rispettato l'obbligo, previsto dall'art. 4 del citato D.M. 3 ottobre 2002, di comunicare al Ministero per i beni e le attività culturali e, per via telematica, al sistema informativo dell'Agenzia delle entrate, entro il termine del 31 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento, l'ammontare delle erogazioni effettuate nel periodo d'imposta, avendo cura di specificare le proprie complete generalità, comprensive dei dati fiscali ed i soggetti beneficiari.

Per quanto riguarda la possibilità per la Banca Beta di dedurre la parte di contributo destinato a sostenere le "finalità sportive" della Fondazione si osserva quanto segue.

L'art. 100, comma 2, lettera a), del TUIR prevede la deducibilità per un ammontare complessivamente non superiore al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato delle *“erogazioni liberali fatte a favore di persone giuridiche che perseguono esclusivamente finalità comprese fra quelle indicate nel comma 1, o finalità di ricerca scientifica...”*. Le finalità indicate nel comma 1 del medesimo art. 100 sono quelle di *“educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto”*.

La deducibilità delle erogazioni liberali di cui alla lettera a) resta, in sostanza, subordinata alla ricorrenza di due condizioni:

- 1) il beneficiario dell'erogazione deve essere una persona giuridica;
- 2) il beneficiario dell'erogazione deve perseguire *“esclusivamente”* una o più attività tra quelle di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto nonché finalità di ricerca scientifica.

In relazione al caso in esame, si osserva che la formulazione letterale della disposizione sopra riportata non consente di ricondurre la Fondazione Alfa tra le persone giuridiche che perseguono *“esclusivamente”* le finalità tassativamente indicate dalla norma.

Il contributo destinato a sostenere le finalità *“sportive”* della Fondazione non potrà, quindi, essere dedotto dalla Banca di Credito Cooperativo Beta ai sensi dell'art. 100, comma 2, lettera a) del TUIR.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata dalla Direzione Regionale viene resa dalla scrivente ai sensi dell'art. 4, comma 1, ultimo periodo, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209