

Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 18/10/2007 n. 299

Oggetto:

Istanza di interpello - ALFA S.p.A. Erogazioni liberali ai sensi dell'art. 100, comma 2, lettera f) del TUIR e dell'art. 14, comma 1, del D.L. 14 marzo 2005, n. 35.

Testo:

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 100, comma 2, lettera f), del TUIR e dell'art. 14 del D.L. 14 marzo 2005, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 maggio 2005, n. 80, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La ALFA S.p.A. riferisce di partecipare in qualita' di associato alla "Associazione DELTA" (in seguito Associazione), nei confronti della quale e' attualmente in corso il procedimento di riconoscimento della personalita' giuridica.

L'interpellante rappresenta che l' "Associazione DELTA" non ha fine di lucro e svolge la propria attivita' a carattere filantropico nel settore della cultura, in particolare fornendo un supporto finanziario alla "Fondazione DELTA" (in seguito Fondazione), mediante erogazione alla stessa di fondi a titolo di liberalita'.

Detta Fondazione, costituita da tre fondatori istituzionali (Comune di, provincia di, nonche' da un certo numero di altri soggetti fondatori tra i quali e' compresa la stessa ALFA S.p.A. interpellante, si propone di creare uno spazio culturale innovativo mediante l'organizzazione di importanti esposizioni a livello nazionale ed internazionale, eventi sperimentali e creativi, in grado di valorizzare Palazzo come punto di attrazione.

Cio' premesso la ALFA S.p.A. chiede di conoscere se essa possa fruire della deducibilita' ai sensi dell'art. 100, comma 2, lettera f), del TUIR o dell'art. 14, comma 1, del decreto-legge 14 marzo 2005, n. 35 delle erogazioni liberali da essa effettuate nelle seguenti ipotesi:

- 1) le erogazioni liberali vengono effettuate direttamente all'Associazione DELTA che, sotto il profilo giuridico, risulta esserne l'effettiva e finale destinataria;
- 2) le erogazioni liberali vengono effettuate all'Associazione DELTA che agisce in forza di un mandato con rappresentanza conferitole dalla Fondazione DELTA al fine di raccogliere, in nome e per conto della Fondazione stessa, risorse finanziarie da destinare all'organizzazione di mostre e manifestazioni di rilevante valore e di interesse culturale. In tal caso le somme sono materialmente versate all'Associazione, ma destinataria effettiva dell'erogazione e' la Fondazione. A tal fine l'istante chiede se detta Fondazione, ancorche' si qualifichi agli effetti tributari quale ente commerciale, possa ricondursi fra i soggetti beneficiari delle erogazioni deducibili ai sensi dei menzionati articoli 100, comma 2, lett. f) del TUIR e 14, comma 1, del D.L. n. 35 del 2005.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'INTERPELLANTE

La ALFA S.p.A. prospetta le seguenti soluzioni.

Ipotesi 1- Erogazioni liberali effettuate all'Associazione DELTA.

L'interpellante ritiene che le erogazioni liberali effettuate direttamente a favore dell'Associazione possano essere dedotte sia sulla base dell'art. 100, comma 2, lettera f) del TUIR, sia sulla base dell'art.

14, comma 1, del D.L. 14 marzo 2005, n. 35 per i motivi che seguono.

a) Deducibilita' ex art. 100, comma 2, lettera f) del TUIR.

Ad avviso dell'interpellante, l'Associazione DELTA, associazione senza fine di lucro, una volta ottenuta la personalita' giuridica, presenta tutti i requisiti per essere ricompresa tra i soggetti destinatari delle erogazioni liberali deducibili ai sensi dell'art. 100, comma 2, lettera f), del TUIR. In particolare, l'istante ritiene che, ai fini della deducibilita', sia sufficiente che l'Associazione destinataria dell'erogazione svolga "la semplice attivita' di promozione di attivita' culturali" attraverso un'attivita' di supporto organizzativo e finanziario ad un ente che svolge in via autonoma e diretta attivita' di rilevante interesse culturale. Nel caso di specie, pertanto, l'attivita' di "promozione" di attivita' culturale si identificherebbe con l'attivita' di supporto, prevalentemente finanziario, resa ad un altro ente che organizza mostre ed esposizioni di rilevante interesse culturale.

b) Deducibilita' ex art. 14, comma 1, del D.L. 14 marzo 2005, n. 35

La ALFA S.p.A ritiene che l'Associazione DELTA, successivamente al riconoscimento della personalita' giuridica, possa essere ricondotta tra i soggetti beneficiari delle erogazioni liberali previste dall'art. 14 del D.L. 14 marzo 2005, n. 35. Secondo l'interpellante, infatti, l'Associazione, che persegue statutariamente "la tutela, la promozione e la valorizzazione di beni di interesse artistico, storico e paesaggistico di cui al D.Lgs 42/04", svolgerebbe in concreto attivita' di "valorizzazione" culturale, mettendo a disposizione della Fondazione DELTA sia competenze tecniche, sia e soprattutto risorse finanziarie, attraverso le erogazioni liberali dei propri associati.

Ipotesi 2 - Erogazioni liberali effettuate all'Associazione DELTA quale mandataria con rappresentanza della Fondazione DELTA

L'interpellante ritiene che anche le erogazioni liberali effettuate a favore dell'Associazione DELTA quale mandataria con rappresentanza della Fondazione DELTA possano essere dedotte sia sulla base dell'art. 100, comma 2, lettera f) del TUIR, sia sulla base dell'art. 14, comma 1, del D.L. n. 35 del 2005.

Ad avviso dell'istante, infatti, dalla lettura delle norme non emergerebbe alcun elemento da cui desumere l'impossibilita' di far transitare le risorse finanziarie da un soggetto che funga da veicolo "collettore" delle risorse. La societa' istante ritiene quindi possibile considerare l'erogazione liberale come effettuata direttamente nei confronti della Fondazione, nonostante le somme siano materialmente erogate ed accreditate all'Associazione mandataria.

In questa ipotesi i requisiti soggettivi ed oggettivi previsti dall'art. 100, comma 2, lettera f), del TUIR e dell'art. 14 del D.L. n. 35 del 2005 dovrebbero essere verificati solo in capo alla Fondazione.

A tal fine l'interpellante ritiene che la Fondazione DELTA, ancorche' si qualifichi come ente commerciale, possa essere ricompresa tra i soggetti destinatari delle erogazioni liberali previste dall'art. 100, comma 2, lettera f), del TUIR e dall'art. 14, comma 1, del D.L. n. 35 del 2005, in quanto la stessa, per espressa previsione statutaria, non ha scopo di lucro e svolge attivita' di promozione e valorizzazione dei beni di interesse storico e artistico. In particolare l'interpellante osserva che l'art. 100, comma 2, lettera f), del TUIR richiede espressamente che l'ente sia senza scopo di lucro, senza fare alcun riferimento alla natura commerciale o non commerciale dell'ente beneficiario.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si osserva preliminarmente che in entrambe le soluzioni prospettate destinataria delle erogazioni liberali e' l'Associazione, alla quale le stesse vengono materialmente accreditate.

Nella prima ipotesi l'Associazione riceve in proprio le somme erogate e ne e' la destinataria finale, mentre manca un vincolo giuridico per il successivo trasferimento delle somme alla Fondazione alla quale, come risulta dall'istanza di interpello, i fondi vengono trasferiti dalla stessa Associazione a titolo di liberalita'.

Nella seconda soluzione prospettata dall'interpellante viene ipotizzato, invece, un contratto di mandato con rappresentanza, avente ad

oggetto l'attivita' di raccolta di risorse finanziarie da parte dell'Associazione tra i propri associati in nome e per conto della Fondazione mandante. Le somme materialmente versate all'Associazione verrebbero da questa girate alla Fondazione in forza del contratto di mandato con rappresentanza.

Quanto sopra premesso, in relazione a ciascuna ipotesi rappresentata, si formulano le seguenti osservazioni.

Ipotesi 1) - Erogazioni liberali effettuate all'Associazione DELTA.

Al fine di verificare la deducibilita' delle erogazioni liberali effettuate dalla ALFA S.p.A. direttamente all'Associazione DELTA, occorre accertare se sussistono in capo all'Associazione stessa, in quanto beneficiaria finale delle somme erogate, i requisiti previsti dall'art. 100, comma 2, lettera f), del TUIR e dall'art. 14, comma 1, del D.L. n. 35 del 2005.

a) Art. 100, comma 2, lettera f), del TUIR.

L'art. 100 del TUIR, al comma 2, lettera f), prevede la deducibilita' dal reddito d'impresa delle "erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono o promuovono attivita' di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico, effettuate per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose indicate nell'art. 2 del D.Lgs. 29 ottobre 1999, n. 490 e nel DPR 30 settembre 1963, n. 1409, ivi comprese le erogazioni effettuate per l'organizzazione di mostre e di esposizioni, che siano di rilevante interesse scientifico o culturale, delle cose anzidette, e per gli studi e le ricerche eventualmente a tal fine necessari..."

Possono, pertanto, beneficiare della predetta deduzione fiscale, senza alcun limite, i soggetti titolari di reddito d'impresa per le erogazioni liberali da essi effettuate a favore dei soggetti e per le attivita' ed iniziative culturali espressamente previste nella riportata disposizione.

I soggetti destinatari delle suddette erogazioni sono, oltre ai soggetti pubblici - Stato, enti o istituzioni pubbliche -, le fondazioni e le associazioni di diritto privato a condizione che queste ultime siano in possesso dei seguenti requisiti:

- 1) devono avere la personalita' giuridica;
- 2) non devono avere scopo di lucro;
- 3) devono svolgere o promuovere attivita' di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale ed artistico.

La deducibilita' delle erogazioni liberali a soggetti privati e', pertanto, ammessa, diversamente da quanto previsto per quelle destinate ad enti ed istituzioni pubbliche per i quali e' sufficiente la natura di soggetto pubblico, subordinatamente alla verifica in capo agli stessi dei requisiti sopra elencati che costituiscono i presupposti soggettivi di applicazione del beneficio in capo all'erogante.

L'art. 100, comma 2, lett. f), del TUIR subordina la deducibilita' delle erogazioni in argomento ad un ulteriore requisito di carattere oggettivo, in base al quale non e' sufficiente che le somme ammesse in deduzione siano erogate in favore dello Stato e degli enti o delle istituzioni pubbliche nonche' delle fondazioni o associazioni che presentino i requisiti sopra richiamati, ma e' necessario, altresì, che le stesse siano specificatamente effettuate per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose indicate attualmente nell'art. 2 del decreto legislativo n. 42 del 2004, o per l'organizzazione di mostre e di esposizioni che siano di rilevante interesse scientifico o culturale, delle cose anzidette, e per gli studi e le ricerche eventualmente a tal fine necessari.

Quanto sopra rappresentato si osserva che, nel caso di specie, poiche' le erogazioni liberali effettuate dalla ALFA S.p.A hanno come destinataria l'Associazione DELTA che si limita a fornire il proprio sostegno principalmente finanziario alla Fondazione DELTA, non si realizzano i requisiti soggettivi ed oggettivo richiesti dalla norma.

Sotto il profilo soggettivo, l'Associazione non beneficia dell'erogazione nello svolgimento o nella promozione di attivita' di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante interesse culturale, ma come soggetto collettore di risorse finanziarie. La successiva destinazione delle risorse raccolte, che rientra nella sola disponibilita' dell'Associazione, costituisce un evento futuro, che non si evidenzia giuridicamente al momento dell'effettuazione dell'erogazione da parte della societa' istante. Si tratta in sostanza di due rapporti distinti, il primo tra la societa' istante e l'Associazione e l'altro tra detta Associazione e la Fondazione, che hanno autonomo oggetto e finalita'.

Riguardo all'aspetto oggettivo, la destinazione delle somme erogate alle finalita' espressamente stabilite dalla norma (acquisto, manutenzione, protezione o restauro delle cose indicate attualmente nell'art. 2 del decreto legislativo n. 42 del 2004, organizzazione di mostre e di esposizioni che siano di rilevante interesse scientifico o culturale, e studi e ricerche eventualmente a tal fine necessari) esula dal rapporto tra la societa' erogante e l'Associazione beneficiaria delle somme erogate per emergere solo nel successivo rapporto tra la stessa Associazione e la Fondazione, estraneo all'originario erogatore. L'Associazione da destinataria della liberalita' diventera' cosi' essa stessa il soggetto erogatore a favore della Fondazione che realizzerà gli eventi di interesse culturale.

Si evidenzia, peraltro, che l'art. 100, comma 2, lettera f) del TUIR in esame prevede un'apposita procedura attraverso la quale "il Ministero per i beni culturali e ambientali (ora Ministero per i beni e le attivita' culturali) stabilisce i tempi necessari affinche' le erogazioni fatte a favore delle associazioni legalmente riconosciute, delle istituzioni e delle fondazioni siano utilizzate per gli scopi preindicati, e controlla l'impiego delle erogazioni stesse".

Dette previsioni confermano, anche sotto il profilo procedurale, la necessita' di riferire le erogazioni liberali al soggetto che realizza direttamente le attivita' culturali incentivate dalla norma.

Sulla base delle osservazioni svolte si ritiene che non possano essere ammesse in deduzione ai sensi dell'art. 100, comma 2, lett. f), del TUIR le somme erogate dalla societa' istante all'Associazione DELTA nei termini sopra indicati.

b) Art. 14, comma 1, del decreto-legge 14 marzo 2005, n. 35, convertito con modificazioni, dalla legge 14 maggio 2005, n. 80.

L'art. 14, comma 1, del decreto legge 14 marzo 2005, n. 35, convertito con modificazioni dalla legge 14 maggio 2005, n. 80, stabilisce che "le liberalita' in denaro o in natura erogate da persone fisiche o da enti soggetti all'imposta sul reddito delle societa' in favore di organizzazioni non lucrative di utilita' sociale di cui all'articolo 10, commi 1, 8 e 9, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, nonche' 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, 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, e in favore di fondazioni e associazioni riconosciute aventi per scopo statutario lo svolgimento o la promozione di attivita' 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'universita' e della ricerca 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".

Il medesimo articolo 14, al comma 2 prevede che "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 analiticita' le operazioni poste in essere nel periodo di gestione, nonche' la redazione, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, di un apposito documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria".

Il successivo comma 5 del citato articolo 14 stabilisce, altresì, che

"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 liberalita', 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".

Le fondazioni e le associazioni operanti nei beni culturali, pertanto, per essere destinatarie di erogazioni liberali deducibili ai sensi dell'art. 14 del D.L. n. 35 del 2005, devono possedere i seguenti requisiti:

1) devono avere la personalita' giuridica;

2) devono avere 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.

L'art. 14, comma 1, del D.L. n. 35, a differenza dell'art. 100, comma 2, lettera f), del TUIR, non prevede l'assenza del fine di lucro in capo ai beneficiari delle erogazioni liberali ne' specifica le iniziative per le quali debbono essere utilizzate le erogazioni stesse. Detto articolo stabilisce, invece, l'oggetto statutario delle fondazioni ed associazioni beneficiarie delle liberalita' e, pertanto, come precisato nella circolare n. 39/E del 2005, le attivita' in cui le stesse devono operare: tutela, promozione e valorizzazione dei beni individuati agli articoli 10, 11, e 134 del citato decreto legislativo n. 42 del 2004.

Cio' posto, con riferimento al caso di specie, si osserva che l'Associazione beneficiaria delle erogazioni si propone come collettore di risorse finanziarie e come tramite tra i propri associati che effettuano l'erogazione e la Fondazione alla quale effettuera' a sua volta erogazioni liberali.

Il ruolo di solo collettore di risorse finanziarie svolto dall'Associazione per le erogazioni effettuate dai propri associati non consente di ricondurre l'Associazione stessa, in tale veste, fra i soggetti che operano nella tutela promozione e valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico di cui al D.lgs. n. 42 del 2004, destinatari delle erogazioni liberali di cui all'art. 14, comma 1, del D.L. n. 35 in argomento.

Peraltro, gli obblighi contabili previsti dal comma 2 dell'articolo 14 nonche' le conseguenze dell'indebita deduzione sono poste a carico dell'ente beneficiario, in capo al quale devono essere riscontrati i caratteri solidaristici e sociali caratterizzanti gli enti destinatari dell'erogazione.

Le anzidette disposizioni valorizzano in sostanza la necessita' che sia lo stesso soggetto destinatario a svolgere direttamente le attivita' meritorie, solidaristiche e sociali, dichiarate nelle comunicazioni rivolte al pubblico o rappresentate ai soggetti erogatori.

Si ritiene, pertanto, che la societa' istante non possa portare in deduzione le somme erogate alla menzionata Associazione nella fattispecie esaminata.

Ipotesi 2 - Erogazioni liberali effettuate all'Associazione DELTA che agisce in forza di un mandato con rappresentanza conferito dalla Fondazione DELTA.

Riguardo alla possibilita' da parte della Fondazione di conferire un mandato con rappresentanza all'Associazione, affinche' quest'ultima provveda a "raccolgere" tra i propri associati, in nome e per conto della Fondazione stessa, risorse finanziarie da destinare all'organizzazione di mostre e manifestazioni di rilevante interesse culturale, si osserva quanto segue.

Le erogazioni liberali vengono effettuate direttamente dall'erogante a favore dell'associazione beneficiaria avvalendosi di uno dei seguenti sistemi di pagamento: banca, ufficio postale e sistemi di pagamento previsti dall'art. 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e cioe' carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari.

Pertanto, mentre da una parte non puo' configurarsi alcuna forma di raccolta delle erogazioni liberali di cui trattasi, dall'altro le modalita' di pagamento sopra richiamate conducono necessariamente a riferire il pagamento direttamente all'effettivo beneficiario, ossia all'associazione.

I sistemi di pagamento consentiti escludono che le somme erogate

possano accreditarsi a soggetti diversi dall'associazione nonche' l'ipotesi dell'intervento di un soggetto terzo in funzione di rappresentante.

Le somme erogate con i prescritti sistemi di pagamento possono accreditarsi, infatti, all'associazione e non a soggetti terzi.

Infine con riferimento alla possibilita' di destinare le erogazioni liberali previste dall'art. 100, comma 2, lett. f) del TUIR ad un ente commerciale, si osserva che il concetto di non lucretivita' non coincide necessariamente con quello di non commercialita'.

L'assenza di fine di lucro implica un'espressa previsione statutaria che si esplicita anche attraverso la destinazione del patrimonio e degli utili, di cui deve essere esclusa la ripartizione, alle stesse finalita' sociali perseguite dall'ente.

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