

RISOLUZIONE N. 74/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 29 luglio 2014

OGGETTO: Interpello art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. Erogazioni liberali. Art. 100, comma 2, lettera a) del TUIR

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 100, comma 2, lettera a) del TUIR, è stato esposto il seguente

QUESITO

La Banca Alfa (di seguito Banca) riferisce di effettuare annualmente erogazioni liberali nei confronti della "Fondazione Beta (di seguito "Fondazione"), di cui la Società stessa è socio fondatore.

L'interpellante evidenzia che la Fondazione, iscritta nel Registro delle Persone Giuridiche istituito presso la Prefettura di ..., non ha scopo di lucro e opera sia a livello nazionale che internazionale.

Gli scopi della Fondazione, elencati nell'articolo 2 dello statuto, sono i seguenti:

1) attività di beneficenza nei settori dell'educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria, attuate anche mediante erogazione di sussidi, provvidenze di studio, fornitura di generi alimentari e di vestiario, sovvenzioni ad enti ed associazioni non aventi finalità di lucro;

2) valorizzazione e sostegno di strutture museali e altri enti culturali senza fine di lucro anche mediante convenzioni con enti pubblici e privati;

3) realizzazione, acquisto e gestione senza fine di lucro oggettivo di impianti sportivi, ricreativi e culturali, direttamente o tramite enti strumentali appositamente costituiti, in collaborazione o in associazione con altri soggetti, ovvero delegandone lo svolgimento a terzi:

4) assunzione di ogni iniziativa utile alla diffusione del turismo sociale, sportivo ricreativo ed alla promozione dell'attività sportiva giovanile in tutte le discipline;

5) promozione e sviluppo di attività nel campo della ricerca scientifica. Promozione di studi, incontri e dibattiti atti a definire e ricercare i modi per la corretta e la proficua diffusione e la pratica del tempo libero e del turismo, con particolare riferimento agli aspetti ed ai problemi a carattere sociale, ambientali, ecologici;

6) organizzazione di lavori di gruppo, corsi, seminari, conferenze e dibattiti;

7) allestimento di spettacoli, mostre, proiezioni e produzioni fotografiche e cinematografiche;

8) qualsiasi altra attività connessa ed affine alla realizzazione dei suddetti progetti.

L'interpellante evidenzia che la Fondazione opera anche finanziando progetti di altri soggetti.

A titolo esemplificativo l'interpellante fa presente che la Fondazione nel 2012 ha erogato contributi per un ammontare totale di **343.751 €** nei confronti dei seguenti soggetti:

1. con finalità ricreative (cultura, arte, turismo e sport) (177.854 €)

- a) fondazioni e associazioni culturali che si occupano della valorizzazione di monumenti o di territori particolari, della diffusione dell'arte e della conoscenza di specifiche materie quali la musica e il teatro (104.750 €);

- b) associazioni ed enti pubblici che promuovono attività ricreative, il turismo e lo sport nel territorio come organizzazioni non lucrative di utilità sociale, pro loco e circoli ricreativi (23.104 €);
- c) Piscina Gamma s.r.l. (50.000 €);

2. con finalità di assistenza sociale e sanitaria (156.947 €)

- a) Ente di Pubblica Assistenza (59.500€);
- b) Comuni limitrofi per finanziare vari progetti di assistenza sociale (57.847 €);
- c) Associazioni di volontariato, organizzazioni non governative e altre ONLUS (31.200 €);

3. con finalità di educazione (8.950 €)

- a) Accademie ed Istituti (4.500 €);
- b) in questo campo la Fondazione opera anche in proprio organizzando convegni e istituendo borse di studio per studenti (4.450 €).

Con documentazione integrativa presentata il ... 2014, la Società ha precisato, altresì, che:

- nel deliberare le somme da destinare alla Fondazione, essa attinge dal fondo beneficenza e mutualità formato con utili netti e le somme sono destinate alla Fondazione senza nessun vincolo giuridico, né riguardo agli importi che la Fondazione è tenuta a riversare, né riguardo all'identità e alla qualificazione giuridica dei soggetti ai quali le somme sono erogate ;

- la Fondazione svolge una funzione di catalizzatore delle risorse e delle competenze presenti sul territorio su specifiche problematiche di interesse comune, stimolando direttamente o attraverso la promozione di partnership processi di innovazione e sviluppo nei settori di intervento.

A titolo esemplificativo l'interpellante fornisce alcuni esempi di progetti curati dalla Fondazione in collaborazione con partner scelti, appartenenti al territorio di competenza.

Inoltre, con specifico riferimento al sostegno economico fornito dalla Fondazione alla società Piscina Gamma s.r.l. [si veda il precedente punto 1.c)] -

struttura sportiva che gestisce un impianto natatorio e un centro fitness, di cui la Fondazione è unica socia - l'interpellante fa presente che lo stesso "può essere considerato come un'attività commerciale svolta non direttamente, ma attraverso la partecipazione al capitale sociale della SRL", e che la stessa Fondazione è stata più volte chiamata nel corso del tempo a sostenere l'attività della s.r.l. tramite l'erogazione di un "contributo a copertura della perdita d'esercizio".

Ciò premesso la Società chiede di conoscere se la Fondazione presenta i requisiti soggettivi e oggettivi per essere ricondotta tra i destinatari delle erogazioni liberali cui fa riferimento l'art. 100, comma 2, lettera a), del TUIR, ai fini della deducibilità delle medesime dal reddito d'impresa.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'interpellante ritiene che la Fondazione rientri tra le persone giuridiche che possono beneficiare delle erogazioni liberali che l'articolo 100, comma 2, lettera a), del TUIR definisce deducibili dal reddito d'impresa, in quanto è dell'avviso che la stessa, dotata di personalità giuridica, persegua finalità di ricreazione, assistenza sociale e sanitaria, educazione, ricomprese tra quelle previste dalla norma in esame.

L'interpellante evidenzia, in particolare, che la Fondazione attraverso la partecipazione nella Piscina Gamma s.r.l., svolge "un'attività commerciale marginale rispetto alle attività complessivamente svolte e comunque strumentale e coerente con le finalità proprie della Fondazione (tra le quali si annoverano le finalità ricreative e di conseguenza quelle di promozione dello sport)".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 100, comma 2, lett. a), del TUIR prevede la deducibilità 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 (...) per un ammontare complessivamente non superiore al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato"*.

Le finalità indicate nel richiamato comma 1 dell'art. 100 del TUIR sono quelle di *"educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto"*.

Come precisato nella risoluzione n. 490 del 1980, lo scopo di tale norma è quello di incrementare l'utilità sociale dell'impresa, facendo sì che essa sia incentivata a contribuire al miglioramento delle condizioni sociali non solo dei propri dipendenti ma anche della collettività, con la condizione espressa, peraltro, che gli organismi beneficiari svolgano un'attività caratterizzata da un elevato contenuto etico, dovendo avere "esclusiva" finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria, culto e ricerca scientifica.

La risoluzione n. 234/E del 17 luglio 2002 ha, inoltre, precisato che la disposizione in esame privilegia l'aspetto *"finalistico dell'erogazione"*, delimitando i beneficiari delle erogazioni stesse in relazione alle finalità perseguite in via esclusiva.

In sostanza, le erogazioni liberali previste dall'art. 100, comma 2, lett. a), del TUIR sono deducibili se il beneficiario dell'erogazione:

- 1) ha personalità giuridica;
- 2) persegue "esclusivamente" una o più finalità fra quelle di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria, culto e ricerca scientifica, non potendo, quindi, perseguire finalità diverse da quelle espressamente previste dalla norma in esame.

La deduzione in parola è prevista per le imprese che effettuano erogazioni a soggetti con finalità di interesse pubblico che il Legislatore ha valutato

meritevoli di sostegno, mentre non può trovare applicazione qualora il soggetto beneficiario svolga un'attività lucrativa e, pertanto, la deduzione non può spettare per erogazioni effettuate in favore di società commerciali.

Le predette finalità perseguite dai soggetti beneficiari, inoltre, devono essere verificate in forza delle norme primarie e regolamentari del settore di competenza e/o in base alle previsioni recate dagli statuti o atti costitutivi dei medesimi beneficiari, nonché in relazione alle concrete modalità di esplicazione delle medesime finalità.

La delimitazione dei destinatari delle erogazioni liberali sulla base delle finalità perseguite non preclude che l'ente beneficiario possa porre in essere attività che si qualificano, sotto il profilo fiscale, come attività commerciali, sempre che si tratti di attività svolte in diretta attuazione delle finalità indicate dalla medesima disposizione agevolativa e con finalità e modalità non lucrative.

In particolare, l'assenza del fine di lucro che, come più volte chiarito, non coincide necessariamente con la "non commercialità" dell'ente, deve risultare da un'espressa previsione statutaria ed esplicitarsi nella concreta attività svolta, anche attraverso la destinazione del patrimonio e degli utili, di cui deve essere esclusa la ripartizione, alle stesse finalità sociali perseguite dall'ente.

Secondo quanto riferito nell'istanza e nella relativa documentazione integrativa, la Fondazione svolge una funzione di catalizzatore delle risorse e delle competenze presenti sul territorio relativamente a specifiche problematiche di interesse comune, stimolando, direttamente o attraverso la promozione di partnership, processi di innovazione e sviluppo in settori di intervento, in via generale, astrattamente riconducibili tra quelli previsti dall'art. 100, comma 2, lettera a) del TUIR.

In sostanza, la Fondazione, destinataria della liberalità, diventa, nelle fattispecie rappresentate, essa stessa il soggetto erogatore delle somme a favore dei soggetti che direttamente svolgono le attività tutelate dalla norma di favore.

La circostanza che la Fondazione persegua, tra l'altro, le proprie finalità intervenendo a sostegno di progetti in settori riconducibili tra quelli previsti

dall'art. 100, comma 2, lettera a), del TUIR, realizzati da soggetti terzi, non preclude l'applicabilità della norma in esame (cfr. ris. n. 411/E del 30 ottobre 2008), sempre che questi ultimi:

- 1) abbiano gli stessi requisiti dei soggetti destinatari delle erogazioni liberali previste dall'art. 100, comma 2, lettera a) del TUIR (personalità giuridica, finalità "non lucrative" e perseguimento "esclusivo" delle finalità previste dalla norma);
- 2) realizzino "direttamente" i suddetti progetti. Non è consentito, infatti, il fenomeno delle erogazioni a catena attraverso molteplici passaggi di denaro tra enti diversi (cfr., sia pure con riferimento alle ONLUS erogative, la circolare n. 12 del 9 aprile 2009, paragrafo 2.2).

Si ritiene, peraltro, che la specifica destinazione delle erogazioni fatte dalla Società alla Fondazione e da questa ultima a soggetti terzi comporti, da una parte, la necessità della tracciabilità della donazione nelle diverse fasi attraverso strumenti bancari e postali che evidenzino la particolare causa del versamento, dall'altra, l'esistenza di un progetto già definito (e non di un programma generico) prima dell'effettuazione dell'erogazione da parte della Società, nell'ambito di una o più delle finalità previste dall'art. 100, comma 2, lettera a) del TUIR.

Sulla base delle osservazioni svolte, si ritiene che possano essere ammesse in deduzione ai sensi dell'art. 100, comma 2, lett. a), del TUIR solamente le somme erogate dalla società istante alla Fondazione nel rispetto delle condizioni sopra precisate, con conseguente esclusione, nello specifico, delle somme riversate dalla Fondazione a soggetti che svolgono attività lucrative, quali sono, in particolare, quelle destinate alla Piscina Gamma che, in quanto società a responsabilità limitata, non ha le caratteristiche non lucrative sopra richiamate.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE