



Consiglio Nazionale  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili

GUIDA OPERATIVA ALLE EROGAZIONI LIBERALI  
A FAVORE DEGLI ENTI NON PROFIT  
E AL *CINQUE PER MILLE*

18 maggio 2011

A cura della  
**Commissione “Rendicontazione economico-finanziaria e gestione delle aziende non profit”**

Consigliere delegato

*Domenico Piccolo*

Presidente

*Marco Elefanti*

Componenti

*Fausto Assennato*

*Andrea Ferrari*

*Salvatore Giordano*

*Mario Paolo Moiso*

*Claudio Travaglini*

*Marco Eugenio Di Giandomenico*

*Salvatore Geraci*

*Marco Grumo*

*Michelangelo Fabio Montesano*

Osservatori

*Giacomo Manetti*

*Angelo Maramai*

Esperti

*Lucia Biondi*

Cndcec

*Matteo Pozzoli*

Irdcec

*Lorenzo Magrassi*

Mandato 2008-2012

Area di delega: *Settore non profit*

Consigliere delegato: *Domenico Piccolo*

Consiglieri co-delegati: *Claudio Bodini e Giovanni Gerardo Parente*



## SOMMARIO

<b>1</b>	<b>INTRODUZIONE</b> .....	<b>5</b>
<b>2</b>	<b>I DONANTI DELLE EROGAZIONI LIBERALI</b> .....	<b>6</b>
2.1	PRIVATI (PERSONE FISICHE, NON IMPRENDITORI) .....	6
2.2	ENTI NON COMMERCIALI RESIDENTI .....	9
2.3	ENTI NON COMMERCIALI NON RESIDENTI .....	10
2.4	SOCIETÀ ED ENTI COMMERCIALI NON RESIDENTI .....	11
2.5	SOCIETÀ SEMPLICI .....	11
2.6	IMPRESE (IMPRENDITORI INDIVIDUALI E SOCIETÀ RESIDENTI) .....	12
2.7	IL “PIÙ DAI, MENO VERSI”: L’ART. 14 DEL DECRETO LEGGE N. 35 DEL 2005 .....	14
<b>3</b>	<b>I BENEFICIARI DELLE EROGAZIONI LIBERALI</b> .....	<b>16</b>
3.1	ORGANIZZAZIONI NON LUCRATIVE DI UTILITÀ SOCIALE (ONLUS) .....	16
3.2	ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE (APS) .....	18
3.3	ORGANIZZAZIONI NON GOVERNATIVE (ONG) .....	18
3.4	ENTI DEL SETTORE SCIENTIFICO, CULTURALE ED ARTISTICO .....	19
3.5	UNIVERSITÀ, ISTITUTI SCOLASTICI ED ISTITUTI RELIGIOSI .....	21
3.6	LA RENDICONTAZIONE DELLE SOMME RICEVUTE DAGLI ENP .....	22
<b>4</b>	<b>IL CINQUE PER MILLE</b> .....	<b>24</b>
4.1	INVIO DELLA DOMANDA DI ISCRIZIONE E PREDISPOSIZIONE DEGLI ELENCHI .....	26
4.2	FORMULAZIONE DELLA SCELTA DA PARTE DEL DICHIARANTE .....	28
4.3	ASSEGNAZIONE DELLE SOMME .....	29
4.4	RENDICONTAZIONE .....	30



<b>Allegato A - Tavole sinottiche .....</b>	<b>32</b>
Tavola sinottica 1 – Benefici per privati (persone fisiche, non imprenditori) donanti .....	32
Tavola sinottica 2– Benefici per enti non commerciali (residenti e non residenti) donanti .....	34
Tavola sinottica 3 – Benefici per società ed enti commerciali non residenti donanti.....	36
Tavola sinottica 4 – Benefici per società semplici donanti.....	37
Tavola sinottica 5 – Benefici per imprese donanti .....	38
Tavola sinottica 6 – Benefici per enti beneficiari di persone fisiche donanti.....	40
Tavola sinottica 7 – Benefici per enti beneficiari di imprese donanti .....	42
<b>Allegato B - Strumenti operativi .....</b>	<b>45</b>
Nota Metodologica.....	45
<b>Allegato C – Tabelle .....</b>	<b>47</b>
Tabella 1 – Termini e scadenze del Cinque per mille per l’anno 2011 .....	47
<b>Allegato D – Schemi di rendiconto delle somme percepite tramite il Cinque per mille .....</b>	<b>48</b>
1 – Schema di rendiconto per gli enti del volontariato (Fonte: Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali).....	48
2 – Schema di rendiconto per gli enti della sanità (Fonte: Ministero della Salute).....	50



## 1 INTRODUZIONE

Le erogazioni liberali<sup>1</sup> rappresentano una tipologia di sostentamento cruciale per gli enti che perseguono finalità di tipo non lucrativo.

Tale forma di finanziamento si caratterizza per l'assoluta gratuità con cui il donatore versa una somma o concede un bene, senza che tale gesto implichi una controprestazione.

Nonostante le motivazioni di carattere morale che caratterizzano le liberalità, non sono da tralasciare i rilevanti effetti fiscali connessi alla deducibilità o detraibilità di tali somme.

Senza pretesa di esaustività, data l'ampiezza del tema in questione, il contributo in oggetto ha l'obiettivo di illustrare in maniera unitaria e sintetica le principali tipologie di erogazioni liberali che possono essere effettuate da parte dei diversi soggetti donanti, i vantaggi fiscali che si determinano in capo agli stessi, gli enti verso cui tali liberalità possono indirizzarsi nonché gli adempimenti che, tanto i soggetti che le erogano quanto i soggetti che le percepiscono, devono ottemperare per fruire e/o non decadere dal beneficio.

Questo volume vuole, pertanto, fornire utili indicazioni sulle principali modalità di erogazione a favore degli enti del Terzo Settore, nonché strumenti operativi per consentire di donare in maniera responsabile. Tutti i riferimenti normativi in esso contenuti sono aggiornati a maggio del 2011.

Il presente lavoro – che si inserisce nel quadro delle iniziative del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC), finalizzate a migliorare l'*accountability* e la trasparenza degli Enti non profit<sup>2</sup> (Enp) – è stato redatto grazie al contributo della Commissione "Rendicontazione economico-finanziaria e gestione aziende non profit".

---

<sup>1</sup> Il documento n. 4 sugli Enti non profit del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti definisce le liberalità come "qualsiasi forma di erogazione volontaria ad un'azienda di denaro o di altre attività, materiali o immateriali, ovvero la cancellazione delle sue passività, per mezzo di un trasferimento non reciproco da parte di un altro soggetto, che non riceve in cambio alcun beneficio tangibile approssimativamente dello stesso valore. La causa del trasferimento è, quindi, da individuare nella volontà dell'erogante di sostenere le finalità istituzionali e di utilità sociale dell'azienda non profit". In questa sede, volendo porre l'accento sull'aspetto fiscale, si è preferito utilizzare il termine "erogazioni liberali".

<sup>2</sup> Considerata l'impostazione del documento si è preferito utilizzare la dizione di "ente non profit" in luogo della canonica "azienda non profit", orientata maggiormente a investigare i profili aziendalistici delle predette organizzazioni.



## 2 I DONANTI DELLE EROGAZIONI LIBERALI

In base al nostro sistema tributario, i contribuenti che effettuano erogazioni liberali a favore di determinate categorie di enti di particolare rilevanza sociale hanno diritto a delle agevolazioni fiscali sotto forma di detrazioni d'imposta oppure come deduzioni dal reddito imponibile.

La differenza è sostanziale in quanto gli oneri *detraibili* riducono l'imposta lorda dovuta dal contribuente mentre gli oneri *deducibili* abbattano il reddito imponibile.

Pertanto, qualora tale scelta non sia imposta da una norma ma sia lasciata alla discrezionalità del contribuente, chi effettua una liberalità in denaro a favore di un Enp potrebbe ritenere utile valutare se è più conveniente fruire della deduzione dal reddito imponibile oppure della detrazione d'imposta, e in questo ultimo caso quale sia la forma di erogazione che consente di ottenere il maggior vantaggio fiscale.

### 2.1 PRIVATI (PERSONE FISICHE, NON IMPRENDITORI)

In linea generale, si tratta di agevolazioni da far valere in sede di dichiarazione dei redditi (modello 730, modello UNICO).

Come è noto, per individuare il reddito delle persone fisiche si applica il *principio di cassa*, pertanto occorre tener conto degli oneri detraibili e/o deducibili effettuati nel periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione (che, per le persone fisiche, coincide con l'anno solare).

La documentazione attestante tali oneri non deve essere allegata alla dichiarazione, ma conservata fino al 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della stessa ed esibita in caso di controllo da parte dell'Agenzia delle Entrate.

È bene ribadire che gli oneri detraibili e deducibili hanno un diverso impatto sul carico contributivo del soggetto donante persona fisica: in caso di deduzione dal reddito imponibile, il beneficio fiscale sarà pari all'aliquota massima raggiunta in sede di dichiarazione dei redditi, mentre in caso di detrazione d'imposta, in tutte le ipotesi di seguito illustrate, il risparmio fiscale conseguibile è una detrazione dall'IRPEF lorda pari al 19% dell'onere sostenuto dal contribuente, da calcolare sugli importi massimi rispettivamente indicati.



- Oneri detraibili

In prima battuta, al fine di comprendere i benefici fiscali che i donatori “privati” (persone fisiche, non imprenditori) possono conseguire effettuando un’erogazione liberale, occorre fare riferimento al Testo Unico delle Imposte sui Redditi (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917), e in particolare all’art. 15 dello stesso, rubricato “Oneri detraibili”. Dalla lettura del citato articolo, sono individuabili le seguenti casistiche:

A. *art. 15, comma 1, lettere h) ed h-bis*): Erogazioni liberali in denaro o in natura a favore di enti (fra cui fondazioni e associazioni legalmente riconosciute) che non perseguono finalità lucrative, impegnati in attività di studio, ricerca e documentazione di rilevante valore scientifico-culturale ed artistico. La donazione deve avvenire in base ad apposita convenzione.

Nel caso in cui la donazione sia in natura, per individuare l’importo della detrazione si fa riferimento al costo specifico o, in assenza, al valore normale<sup>3</sup> dei beni ceduti gratuitamente;

B. *art. 15, comma 1, lettera i)*: Erogazioni liberali in denaro, per un importo non eccedente il 2% del reddito complessivo dichiarato, a favore di enti (fra cui fondazioni e associazioni legalmente riconosciute) che non perseguono finalità lucrative, operanti esclusivamente nel settore dello spettacolo;

C. *art. 15, comma 1, lettera i-bis)*: Erogazioni liberali in denaro, per un importo massimo di € 2.065,83<sup>4</sup>, a favore delle ONLUS, delle iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati ed enti individuati con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, nei Paesi non appartenenti all’OCSE;

D. *art. 15, comma 1, lettera i-bis)*: Contributi associativi, per un importo massimo di € 1.291,14, versati dai soci delle società di mutuo soccorso che operano nei settori di cui all’art. 1, Legge 15 aprile 1886 n. 3818, al fine di garantire a se stessi un sussidio in caso di malattia, inabilità al lavoro, vecchiaia, ovvero alle loro famiglie in caso di decesso;

E. *art. 15, comma 1, lettera i-ter)*: Erogazioni liberali in denaro, per un importo massimo di € 1.500,00, a favore di associazioni sportive dilettantistiche;

F. *art. 15, comma 1, lettera i-quater)*: Erogazioni liberali in denaro, per un importo massimo di € 2.065,83, a favore delle APS iscritte nei registri previsti dalle vigenti disposizioni di legge;

---

<sup>3</sup> Per “valore normale” si intende (art. 9, comma 3, TUIR) il prezzo di mercato, al netto dell’IVA (Ris. Min. 26 marzo 2004, n. 54/E) mediamente praticato:

- per beni della stessa specie o similari;
- in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione;
- nel tempo e nel luogo in cui i beni sono stati acquistati (o nel tempo e luogo più prossimi).

<sup>4</sup> Nello stesso limite rientrano le erogazioni liberali in denaro a favore delle popolazioni colpite da calamità pubbliche o da altri eventi straordinari, anche se avvenute in altri Paesi. In questa seconda ipotesi il beneficio è concesso purché la donazione sia effettuata tramite: ONLUS; organizzazioni internazionali di cui l’Italia è membro; fondazioni, associazioni, comitati e enti il cui atto costitutivo o statuto, redatto per atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata, preveda tali ipotesi tra le proprie finalità; amministrazioni pubbliche statali, regionali e locali, EPNE; associazioni sindacali di categoria.



- G. *art. 15, comma 1, lettera i-octies*): Erogazioni liberali a favore di enti di istruzione senza scopo di lucro;
- H. *art. 15, comma 1-bis*): Erogazioni liberali a favore di partiti e movimenti politici di importo compreso tra € 51,65 ed € 103.291,38, effettuate con versamento bancario o postale.

Nelle ipotesi indicate alle lettere C, D, E, F, G, le erogazioni devono essere effettuate con versamento bancario o postale, o con carte di credito, carte prepagate, assegni bancari e circolari (come previsto dall'art. 23 del D.Lgs. n. 241 del 1997).

A fronte dell'erogazione liberale, il soggetto beneficiario deve sottostare ad opportuni adempimenti (al riguardo, si veda il capitolo 3) del presente lavoro). È rilevante sottolineare come, in caso di inadempimento degli obblighi previsti da parte del soggetto beneficiario, il donante decade dal beneficio fiscale.

- Oneri deducibili

- Le liberalità alle ONLUS, alle APS iscritte nel registro nazionale, alle fondazioni ed associazioni riconosciute aventi per scopo statutario la tutela, promozione e valorizzazione dei beni di interesse storico, artistico e paesaggistico, nonché quelle aventi per scopo statutario la ricerca scientifica, in alternativa alla detrazione precedentemente illustrata, possono essere portate in diminuzione del reddito complessivo, dunque considerate "Oneri deducibili".

Al riguardo, occorre fare riferimento all'art.14 del D.L. n. 35 del 2005 (c.d. Decreto sulla competitività) in base al quale – tanto per le persone fisiche quanto, come vedremo più avanti, per gli enti soggetti all'IRES – è possibile dedurre, sempre in sede di dichiarazione dei redditi, le erogazioni in denaro o in natura, entro il minore fra questi due limiti:

- il 10% del reddito dichiarato;
- € 70.000 annui.

Come per gli oneri detraibili, le erogazioni *in denaro* devono essere effettuate secondo le modalità previste dall'art. 23 del D.Lgs. n. 241 del 1997, ossia con versamento bancario o postale, o con carte di credito, carte prepagate, assegni bancari e circolari, mentre per le erogazioni *in natura* si fa riferimento al valore normale dei beni (ai sensi dell'art. 9, comma 3, TUIR); in questa seconda ipotesi il soggetto erogante deve produrre idonea documentazione attestante il valore normale degli stessi (tramite listini, tariffari, perizie, etc.) e deve farsi rilasciare dal beneficiario una ricevuta che descriva analiticamente e dettagliatamente i beni ed il loro valore.

Per approfondimenti sul "Più dai, meno versi", si veda il par. 2.7 del presente lavoro.

- Sono inoltre oneri deducibili, ai sensi dell'art. 10 del TUIR:
  - i contributi, le donazioni e le oblazioni erogati a favore delle ONG, che possono essere scomputate direttamente dalla base imponibile IRPEF per un importo massimo del 2% del reddito complessivo dichiarato (art. 10, lettera g), TUIR);



- le erogazioni liberali in denaro a favore di istituzioni religiose<sup>5</sup> fino all'importo di € 1.032,91 per ciascuna donazione (art. 10, lettere i) e l), TUIR). Il contribuente ha l'obbligo di conservare le ricevute di versamento in conto corrente, le quietanze liberatorie o le ricevute in caso di bonifico bancario;
- le erogazioni liberali in denaro a favore di università, fondazioni universitarie<sup>6</sup>, istituzioni universitarie pubbliche, enti di ricerca pubblici, enti di ricerca sottoposti alla vigilanza del MIUR (compreso l'Istituto Superiore di Sanità e l'Istituto Superiore per la Prevenzione e la Sicurezza del Lavoro), nonché gli enti parco regionali e nazionali, senza alcun limite di deducibilità (art. 10, lettera l-quater), TUIR).

Per un riepilogo si veda la Tavola sinottica 1.

## 2.2 ENTI NON COMMERCIALI RESIDENTI

Si tratta degli enti, tanto pubblici quanto privati, diversi dalle società, nonché dei *trust*, residenti<sup>7</sup> nel territorio dello Stato, i quali non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività

---

<sup>5</sup> Rientrano fra queste:

- l'Istituto centrale per il sostentamento del clero della Chiesa cattolica Italiana;
- la Chiesa Evangelica Luterana in Italia e le Comunità ad essa collegate per fini di sostentamento dei ministri di culto e per specifiche esigenze di culto e di evangelizzazione;
- la Chiesa Valdese, Unione delle Chiese metodiste Valdesi, per fini di culto, istruzione e beneficenza che le sono propri e per i medesimi fini delle Chiese e degli enti facenti parte dell'ordinamento valdese;
- l'Ente morale Assemblee di Dio in Italia, per il sostentamento dei ministri di culto e per esigenze di culto, di cura delle anime e di amministrazione ecclesiastica;
- l'Unione italiana delle Chiese cristiane avventiste del settimo giorno, per il sostentamento dei ministri di culto e dei missionari e per specifiche esigenze di culto e di evangelizzazione;
- l'Unione delle Comunità Ebraiche italiane, nonché le Comunità ebraiche per i contributi annuali;
- l'Unione Cristiana Evangelica Battista d'Italia per fini di culto, istruzione e beneficenza che le sono propri e per i medesimi fini delle Chiese e degli enti aventi parte nell'Unione.

<sup>6</sup> Di cui all'art. 59, comma 3, della Legge 23 dicembre 2000 n. 388.

<sup>7</sup> La residenza fiscale di società ed enti viene individuata, in generale, in base alla sussistenza, per la maggior parte del periodo d'imposta (es. 183 giorni per periodi di un anno) alternativamente, di uno dei seguenti elementi (art. 73, comma 3, TUIR):

- la sede legale;
- la sede amministrativa;
- l'oggetto principale dell'attività.

Sussiste inoltre una presunzione legale di localizzazione in Italia della sede amministrativa per le società e gli enti che detengono direttamente partecipazioni di controllo in società di capitali ed enti commerciali residenti (art. 73, commi 5 bis e 5 ter, TUIR).



commerciali<sup>8</sup> (pertanto rientrano nella definizione anche quegli enti che svolgono un'attività commerciale purché in via secondaria).

Gli enti non commerciali residenti che effettuano erogazioni liberali hanno diritto alle seguenti agevolazioni:

- Oneri detraibili (art. 147 TUIR): detrazione pari al 19% dell'imposta lorda per le erogazioni di cui alle precedenti lettere A-B-C-D-F-G. La detrazione spetta a condizione che tali oneri non siano già deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono alla formazione del reddito complessivo;
- Oneri deducibili (art. 146 TUIR): deduzione per un importo massimo del 2% del reddito complessivo dichiarato per i contributi, le donazioni e le oblazioni erogati a favore delle ONG.

Nel caso in cui gli oneri detratti o dedotti vengano rimborsati, l'ente non commerciale residente decade dal beneficio e dovrà riportare tali somme rispettivamente in aumento dell'imposta lorda o del reddito complessivo.

Per un riepilogo si veda la Tavola sinottica 2.

### 2.3 ENTI NON COMMERCIALI NON RESIDENTI

Si tratta degli enti di cui al paragrafo precedente che non possiedono il requisito della residenza nel territorio dello Stato.

Gli enti non commerciali non residenti che effettuano erogazioni liberali hanno diritto alle seguenti agevolazioni (art. 154 TUIR):

- Oneri detraibili: detrazione pari al 19% dell'imposta lorda per le erogazioni di cui alle precedenti lettere A-B-C-D-F-G. La detrazione spetta a condizione che tali oneri non siano già deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono alla formazione del reddito complessivo;
- Oneri deducibili:
  - deduzione per un importo massimo del 2% del reddito complessivo dichiarato di contributi, donazioni ed oblazioni erogati a favore delle ONG ( art. 10, lettera g), TUIR);
  - deduzione dal reddito complessivo, senza limiti di importo, delle erogazioni in denaro a favore di enti (associazioni e fondazioni private legalmente riconosciute) che svolgono

---

<sup>8</sup> Ai sensi dell'art. 2195 c.c. costituiscono attività commerciali:

- l'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi;
- l'attività intermediaria nella circolazione dei beni;
- l'attività di trasporto per terra, per acqua o per aria;
- l'attività bancaria o assicurativa;
- altre attività ausiliarie alle precedenti.



attività diretta alla tutela del patrimonio ambientale (art. 154, comma 4, lettere a) e b), TUIR).

Nel caso in cui gli oneri detratti o dedotti vengano rimborsati, l'ente non commerciale non residente decade dal beneficio e dovrà riportare tali somme rispettivamente in aumento dell'imposta lorda o del reddito complessivo.

Per un riepilogo si veda la Tavola sinottica 2.

## 2.4 SOCIETÀ ED ENTI COMMERCIALI NON RESIDENTI

Si tratta di società ed enti che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali ma non possiedono il requisito della residenza<sup>9</sup>. Può trattarsi di società ed enti con o senza stabile organizzazione (art. 162 TUIR) in Italia.

Le società e gli enti commerciali non residenti che effettuano erogazioni liberali hanno diritto alle seguenti agevolazioni (art. 152 TUIR):

- Oneri detraibili: detrazione pari al 19% dell'imposta lorda per le erogazioni di cui alle precedenti lettere A-B-C-D-F-G. La detrazione spetta a condizione che tali oneri non siano già deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono alla formazione del reddito complessivo;
- Oneri deducibili: deduzione per un importo massimo del 2% del reddito complessivo dichiarato per i contributi, le donazioni e le oblazioni erogati a favore delle ONG.

Nel caso in cui gli oneri detratti o dedotti vengano rimborsati, la società o l'ente commerciale non residente decade dal beneficio e dovrà riportare tali somme rispettivamente in aumento dell'imposta lorda o del reddito complessivo.

Per un riepilogo si veda la Tavola sinottica 3.

## 2.5 SOCIETÀ SEMPLICI

La società semplice (disciplinata al Capo II del Codice Civile) costituisce la forma più elementare di società. La sua caratteristica principale è rappresentata dall'oggetto sociale, che può riguardare esclusivamente l'esercizio di attività economiche lucrative non commerciali.

Anche i soci delle società semplici possono fruire di agevolazioni fiscali in caso di liberalità agli Enp.

In base all'art. 15, comma 3, TUIR la detrazione per le erogazioni liberali di cui alle precedenti lettere A, B, C, D, F effettuate da società semplici spetta ai soci in misura proporzionale alla quota di partecipazione agli utili (che, generalmente, rispecchia la quota di conferimento dei soci al capitale sociale, ai sensi dell'art. 5 TUIR).

---

<sup>9</sup> Per il requisito della "residenza" si veda la precedente nota 7.



Per un riepilogo si veda la Tavola sinottica 4.

## 2.6 IMPRESE (IMPRENDITORI INDIVIDUALI E SOCIETÀ RESIDENTI)

Le erogazioni effettuate dalle imprese (siano queste esercitate in forma individuale o collettiva), a differenza di quelle effettuate dai contribuenti persone fisiche (non imprenditori), non costituiscono mai un onere detraibile bensì un onere deducibile.

La deducibilità fiscale, sia essa totale, parziale o in taluni casi nulla, è questione di notevole rilevanza in quanto determina - di fatto - un maggiore o minor costo dell'erogazione liberale stessa in termini di risparmio d'imposta.

In base alla normativa attualmente vigente, il margine di deducibilità concesso dal legislatore è modulato in base alle caratteristiche dell'ente destinatario delle liberalità e/o delle attività da questo svolte.

In ordine decrescente di deducibilità, è possibile individuare le diverse ipotesi seguenti:

- Deducibilità integrale nel caso in cui l'ente sia:
  - lo Stato, un ente o istituzione pubblica, una fondazione o associazione legalmente riconosciuta che, senza scopo di lucro, svolge o promuove attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale ed artistico (*art. 100, comma 2, lettera f), TUIR*);
  - lo Stato, una regione, un ente locale territoriale, un ente o istituzione pubblica, una fondazione o associazione legalmente riconosciuta, che impieghi la somma ricevuta per lo svolgimento di compiti istituzionali e per la realizzazione di programmi culturali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo (*art. 100, comma 2, lettera m), TUIR*);
  - un organismo (costituito sotto forma anche di associazione o fondazione legalmente riconosciuta) di gestione di parchi o riserve naturali o di altre zone soggette a tutela paesaggistica (*art. 100, comma 2, lettera n), TUIR*);
  - lo Stato, una regione, un ente territoriale, un ente o istituzione pubblica, una fondazione o associazione legalmente riconosciuta, per la realizzazione di programmi di ricerca scientifica nel settore della sanità (*art. 100, comma 2, lettera o), TUIR*);
- Deducibilità integrale entro il 10% del reddito di impresa dichiarato fino ad un massimo di € 70.000 annui, nel caso in cui l'Enp sia una ONLUS, un'APS iscritta nel registro nazionale, una fondazione o associazione riconosciuta senza scopo di lucro che svolge attività in ambito scientifico-culturale o artistico (*art. 14 D.L. n. 35 del 2005*);
- Deducibilità integrale entro il 2% del reddito di impresa dichiarato, nel caso in cui l'ente sia:
  - una persona giuridica che persegue esclusivamente finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria, culto (*art. 100, comma 2, lettera a), TUIR*);
  - un'Organizzazione Non Governativa che riceva contributi, donazioni e oblazioni di cui all'art. 10, comma 1, lettera g), TUIR (*art. 100, comma 2, lettera a), TUIR*);



- una persona giuridica avente sede nel Mezzogiorno che persegue esclusivamente finalità di ricerca scientifica (*art. 100, comma 2, lettera b), TUIR*);
- un ente o istituzione pubblica, una fondazione o associazione legalmente riconosciuta senza scopo di lucro che svolge esclusivamente attività nello spettacolo (*art. 100, comma 2, lettera g), TUIR*);
- Deducibilità integrale entro il 2% del reddito d'impresa dichiarato fino ad un massimo di € 70.000, nel caso in cui l'ente sia un istituto scolastico senza scopo di lucro e la donazione sia finalizzata all'innovazione tecnologica, all'edilizia scolastica e all'ampliamento dell'offerta formativa; tale donazione deve avvenire tramite banca, posta o altri sistemi di pagamento previsti dall'art. 23 del D.Lgs. n. 241 del 1997 (*art. 100, comma 2, lettera o-bis), TUIR*);
- Deducibilità integrale entro il 2% del reddito d'impresa dichiarato fino ad un massimo di € 2.065,83, nel caso in cui l'Ente sia una ONLUS di cui all'art. 10 del D.Lgs. n. 460 del 1997 o una fondazione, associazione, comitato, ente individuato con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, nei Paesi non appartenenti all'OCSE, che gestisce le iniziative umanitarie, religiose o laiche (*art. 100, comma 2, lettera h), TUIR*);
- Deducibilità integrale entro il 2% del reddito d'impresa dichiarato fino ad un massimo di € 1.549,37, nel caso in cui l'Ente sia un'APS (*art. 100, comma 2, lettera l), TUIR*).

Oltre alle più comuni erogazioni in denaro, esistono, poi, altre forme di donazione che consentono di usufruire di agevolazioni fiscali. Sinteticamente:

- *l'art. 100, comma 2, lettera i), TUIR* consente di portare in deduzione dal reddito d'impresa fino al 5% delle spese sostenute per prestazione di lavoro dipendente con riferimento al costo del personale per servizi resi a favore delle ONLUS, limitatamente ai costi del personale assunto con contratto a tempo indeterminato;
- *l'art. 13, commi 2 e 3, D.Lgs. n. 460 del 1997* introduce due agevolazioni relativamente alle erogazioni in natura alle ONLUS stabilendo che la cessione di derrate alimentari e prodotti farmaceutici esclusi dal circuito commerciale non costituisce una forma di ricavo, mentre la cessione, sempre a titolo gratuito, di beni diversi dalle derrate alimentari e dai prodotti farmaceutici non costituisce ricavo fino ad un ammontare di € 1.032,91 a condizione che si tratti di beni cui è diretta l'attività dell'impresa.

In tal caso l'impresa donante dovrà rispettare i seguenti adempimenti:

- obbligo di comunicazione preventiva al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate, tramite raccomandata A/R, delle singole cessioni di beni (tale obbligo non sussiste in caso di beni facilmente deperibili e di modico valore);
- obbligo di annotazione nei registri Iva, o in apposito prospetto, della quantità e qualità dei beni ceduti gratuitamente in ciascun mese;
- obbligo di conservazione di una dichiarazione rilasciata dalla ONLUS verso cui è stata effettuata la cessione, che garantisce l'utilizzo diretto dei beni.

Con riferimento alle modalità di rendicontazione delle somme donate da parte del soggetto erogante impresa, in base al Principio contabile nazionale OIC 12 e alle indicazioni contenute nel [Documento interpretativo n. 1](#), in quanto "liberalità" tali importi sono collocati nella voce B14 del Conto Economico, fra gli Oneri diversi di gestione, poiché assimilabili a componenti reddituali diversi, di natura non finanziaria.



Per un riepilogo sui benefici fiscali dei soggetti donanti Imprese si veda la Tavola sinottica 5.

## 2.7 IL “PIÙ DAI, MENO VERSI”: L’ART. 14 DEL DECRETO LEGGE N. 35 DEL 2005

Un approfondimento merita l’art. 14 del D.L. n. 35 del 2005 (cd. decreto sulla competitività), convertito dalla Legge 14 maggio 2005, n. 80, che ha introdotto l’importante agevolazione nota come “Più dai, meno versì”. Come già accennato con riferimento alle persone fisiche soggette all’IRPEF, anche per gli enti soggetti all’IRES tale norma prevede –per le donazioni effettuate a partire dal 17 marzo 2005 - che le erogazioni liberali, in denaro o in natura, nei confronti di particolari categorie di Enp (ONLUS, APS iscritte nel registro nazionale di cui all’art. 7 della L. n. 383 del 2000, fondazioni o associazioni riconosciute senza scopo di lucro che svolgono attività in ambito scientifico, culturale o artistico) siano deducibili dal reddito complessivo del soggetto erogante nel limite del 10% del reddito complessivo dichiarato e comunque nella misura massima di € 70.000 annui. Poiché entrambi i limiti di deducibilità sono rilevanti, l’erogazione liberale sarà deducibile fino al minore dei due; ne consegue che:

- nel caso in cui il reddito complessivo del soggetto erogante sia uguale o superiore ad € 700.000, opererà il limite di € 70.000;
- nel caso in cui il reddito complessivo del soggetto erogante sia inferiore ad € 700.000, opererà il limite del 10%.

Importanti chiarimenti sull’applicazione di tale norma sono stati forniti dalla [Circolare n. 39 del 19 agosto 2005](#) dell’Agenzia delle Entrate. In questa sede si vuole riportare l’attenzione su taluni aspetti, rinviando alla citata circolare ed al capitolo 3 del presente lavoro per ulteriori approfondimenti.

Al fine di garantire la tracciabilità dell’operazione, le erogazioni in denaro devono essere effettuate con versamento bancario o postale oppure tramite i sistemi di pagamento previsti dall’art. 23 del D.lgs. n. 241 del 1997, vale a dire carte di credito o debito, carte prepagate, assegni bancari e circolari. Per quanto concerne invece le erogazioni in natura, per l’applicazione del suddetto limite di deduzione occorre fare riferimento al valore normale del bene, determinato ai sensi dell’art. 9, comma 3, TUIR. Pertanto, il valore del bene dovrà essere desunto in modo oggettivo da listini, tariffari, mercuriali, etc. Nel caso in cui la particolare natura del bene rendesse impossibile l’applicazione di un criterio oggettivo, il soggetto donante potrà ricorrere alla stima di un perito. Spetta in ogni caso al soggetto donante l’obbligo di acquisire una *ricevuta* da parte del soggetto beneficiario, contenente la descrizione analitica e dettagliata dei beni e del loro valore.

È importante sottolineare che l’agevolazione in parola non si sostituisce, bensì si aggiunge a quelle già previste, a favore dei medesimi soggetti beneficiari, dall’art. 100, comma 2, TUIR. È pertanto facoltà del soggetto erogante avvalersi dell’una o dell’altra tipologia di deduzione. Vigge tuttavia un divieto di cumulo, pertanto la scelta tra le due tipologie deve essere alternativa (sempre nel rispetto delle relative condizioni), e si ritiene che debba restare ferma per tutto il periodo d’imposta. La circolare precisa che la non cumulabilità prescinde dall’importo delle liberalità erogate (es. il contribuente che effettua erogazioni liberali per un importo superiore ad € 70.000 non potrà avvalersi del beneficio della deduzione per la parte eccedente tale limite, neanche ai sensi di altre disposizioni di legge).



La norma prevede, inoltre, due ulteriori presupposti per la deducibilità delle erogazioni liberali posti a carico del soggetto beneficiario delle erogazioni, il cui inadempimento si riflette, però, a carico del soggetto che eroga le liberalità. Essi sono:

- la tenuta di scritture contabili, complete e analitiche, rappresentative dei fatti di gestione;
- la redazione di un apposito documento rappresentativo della situazione patrimoniale, economica e finanziaria entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio<sup>10</sup>.

Nel caso in cui tali condizioni non siano soddisfatte, il donante perde il beneficio della deduzione fiscale ed è passibile di sanzione amministrativa<sup>11</sup>.

Per approfondimenti su tali modalità di rendicontazione per il soggetto beneficiario dell'erogazione si rinvia al capitolo 3 del presente lavoro.

---

<sup>10</sup> La maggiorazione della sanzione del 200% non si applica al donante in caso di mancato rispetto degli obblighi contabili da parte dell'ente beneficiario.

Qualora la deduzione risulti indebita per l'insussistenza dei caratteri solidaristici e sociali dichiarati dal soggetto beneficiario, l'Enp ed i suoi amministratori sono solidalmente obbligati con i soggetti donanti per le maggiori imposte e sanzioni.

<sup>11</sup> Nel caso in cui vengano espresse in dichiarazione dei redditi indebite deduzioni dall'imponibile, operate in violazione dei presupposti di deducibilità, si applica la sanzione dal 200% al 400% della maggiore imposta o della differenza del credito (sanzione ordinaria maggiorata del 200%).



### **3 I BENEFICIARI DELLE EROGAZIONI LIBERALI**

Il presente paragrafo illustra quali sono i principali destinatari delle erogazioni liberali e quali adempimenti essi debbano assolvere al fine di poter utilizzare tali somme e non far decadere dal beneficio il soggetto donante.

Non è agevole fornire una chiara classificazione degli Enp in quanto rientrano in questa categoria una serie di soggetti distinti sia in base alla forma giuridica che assumono, sia in base al tipo di attività esercitata, sia in base a particolari disposizioni di natura più specificatamente tributaria.

In questa sede, vista la tematica trattata, si è prediletta un'impostazione di tipo fiscale, pur consapevoli dei possibili ambiti di sovrapposizione delle norme di seguito citate.

#### **3.1 ORGANIZZAZIONI NON LUCRATIVE DI UTILITÀ SOCIALE (ONLUS)**

Questo termine costituisce una veste fiscale che può essere assunta da una serie di soggetti appartenenti al mondo del non profit (associazioni, comitati, fondazioni, società cooperative ed altri enti di carattere privato con o senza personalità giuridica) a condizione che si adeguino a determinati vincoli statutari e che operino nell'esclusivo perseguimento di finalità solidaristiche in determinati settori di attività individuati dalla normativa (D.Lgs. n. 460 del 1997).

La qualifica di ONLUS è espressamente esclusa per alcuni soggetti (gli enti pubblici, le società commerciali diverse da quelle cooperative, le fondazioni bancarie, i partiti ed i movimenti politici, i sindacati, le associazioni dei datori di lavoro e di categoria) mentre è automaticamente attribuita ad altri (c.d. ONLUS di diritto, individuate dal comma 8 dell'art. 10 del D.Lgs. n. 460 del 1997):

- le organizzazioni di volontariato di cui alla Legge 11 agosto 1991 n. 266 (purché, ai sensi dell'art. 30, comma 5, del D.L. n. 185 del 2008 convertito nella Legge 28 gennaio 2009, n. 2, si limitino a svolgere esclusivamente attività commerciali e produttive marginali come individuate dal D.M. Finanze del 25 maggio 1995);
- le organizzazioni non governative di cui alla Legge 26 febbraio 1987, n. 49;
- le cooperative sociali di cui alla Legge 8 novembre 1991, n. 381;
- i consorzi di cui all'art. 8 della Legge 8 novembre 1991, n. 381 che abbiano la base sociale formata per il 100% da cooperative sociali.

Le ONLUS devono essere iscritte nelle apposite anagrafi regionali gestite dalle Direzioni Regionali dell'Agenzia delle Entrate, ad eccezione delle c.d. ONLUS di diritto, le quali sono iscritte presso i registri regionali nel caso di organizzazioni di volontariato, presso l'elenco gestito dal Ministero degli Esteri in caso di ONG, presso l'Albo delle società cooperative gestito dal Ministero dello Sviluppo



economico tramite le Camere di Commercio in caso di cooperative sociali e consorzi di cooperative sociali.

In riferimento alle erogazioni liberali, occorre distinguere il caso in cui tali liberalità siano state inserite dal donante tra gli oneri detraibili oppure tra gli oneri deducibili.

Nel primo caso, non sussistono particolari adempimenti in capo al soggetto beneficiario, se non i generici obblighi di rendicontazione.

Diverso è il caso in cui il soggetto donante abbia inserito tali erogazioni tra gli *oneri deducibili*, in applicazione dell'art. 14 del D.L. n. 35 del 2005 (decreto sulla competitività). La norma condiziona l'agevolazione per il donante al rispetto di due condizioni fondamentali in capo al beneficiario, il quale deve:

- tenere le scritture contabili che descrivano in maniera completa ed analitica tutte le operazioni intervenute nel corso del periodo di gestione;
- redigere, entro 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio, un documento attestante la situazione patrimoniale, economica e finanziaria del periodo di gestione.

Con riferimento al primo presupposto, la [Circolare n. 39 del 19 agosto 2005](#) dell'Agenzia delle Entrate definisce i requisiti di completezza ed analiticità chiarendo che:

- per *completezza* debba intendersi la precisa individuazione, per mezzo delle scritture contabili, di ogni fatto gestionale dell'ente tramite l'indicazione del numero d'ordine, della data, della natura dell'operazione, del valore, della modalità di versamento nonché dei soggetti coinvolti;
- per *analiticità* debba intendersi la redazione di scritture contabili attraverso singole e distinte registrazioni, senza effettuare raggruppamenti.

Questi due requisiti si intendono rispettati in caso di corretta tenuta della contabilità ordinaria ai sensi degli art. 14 e segg. del D.P.R. n. 600 del 1973.

Con riferimento al secondo presupposto, esso si considera senz'altro soddisfatto qualora il suddetto documento assuma la forma di un bilancio, composto da<sup>12</sup>:

- Stato Patrimoniale (con apposita distinzione tra attività istituzionale, accessoria, raccolta fondi e gestione del patrimonio finanziario);
- Rendiconto Gestionale (con contenuti e connotati diversi da un Conto Economico, contiene l'indicazione delle tipologie e qualità delle risorse in entrata e in uscita);
- Relazione sulla Gestione (che, quasi al pari di una Nota Integrativa, illustri le diverse voci di bilancio e fornisca agli *stakeholder* dell'ente utili informazioni in merito ai risultati della propria attività istituzionale).

Restano in ogni caso fermi gli obblighi contabili per le ONLUS contenuti nel D.Lgs. n. 460 del 1997.

---

<sup>12</sup> Utili indicazioni per la redazione di tali documenti sono fornite nelle [linee guida per la redazione dei bilanci di esercizio degli Enp](#) dell'Agenzia per le Onlus nonché nella [Raccomandazione n. 1 del CNDCEC, Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende non profit](#).



Nel caso in cui l'erogazione sia *in natura*, il beneficiario deve rilasciare al donante una ricevuta che descriva analiticamente e dettagliatamente i beni ed il loro valore. Qualora si tratti di cessioni gratuite di beni (di cui all'art. 13, comma 2 e 3, D.Lgs. n. 460 del 1997), l'ONLUS deve inoltre rilasciare all'impresa donante una dichiarazione attestante l'impegno ad utilizzare direttamente i beni ricevuti conformemente alle finalità istituzionali, e successivamente a realizzare l'effettivo utilizzo diretto.

In caso di mancato rispetto degli obblighi contabili da parte del soggetto beneficiario, il soggetto donante decade dal beneficio della deduzione fiscale ed è passibile di sanzione amministrativa ordinaria (senza maggiorazione del 200%).

Qualora sia la ONLUS ad aver dichiarato la sussistenza di caratteri solidaristici e sociali successivamente rivelatisi inesistenti, l'ente beneficiario ed i suoi amministratori sono solidalmente obbligati col soggetto donante per le maggiori imposte accertate e le sanzioni applicate.

### **3.2 ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE (APS)**

In linea generale, devono essere iscritte nei registri (nazionale, regionale o provinciale) previsti dalle vigenti disposizioni (Legge 7 dicembre 2000, n. 383). L'elenco delle APS a carattere nazionale è attualmente consultabile sul sito del [Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali](#).

Anche per quanto riguarda le APS, in riferimento alle erogazioni liberali, occorre distinguere il caso in cui tali donazioni siano state inserite dal donante tra gli oneri detraibili oppure tra gli oneri deducibili.

In caso di erogazioni inserite dal donante tra gli *oneri detraibili*, non sussistono particolari adempimenti in capo al soggetto beneficiario (se non i generici obblighi di rendicontazione) mentre, qualora l'APS sia iscritta nel registro nazionale, in caso di erogazioni inserite dal donante come *oneri deducibili* ai sensi dell'art. 14 del D.L. n. 35 del 2005 (decreto sulla competitività) si rinvia a tutto quanto già esposto con riferimento alle ONLUS .

Nel caso in cui l'erogazione sia *in natura*, il beneficiario deve rilasciare al donante una ricevuta che descriva analiticamente e dettagliatamente i beni ed il loro valore.

### **3.3 ORGANIZZAZIONI NON GOVERNATIVE (ONG)**

Si tratta delle ONG ritenute idonee ai sensi dell'art. 28 della Legge 26 febbraio 1987, n. 49, il cui elenco è gestito dal [Ministero degli Affari Esteri](#).

In linea generale, con riferimento alle erogazioni liberali da questi ricevute, non sono previsti particolari adempimenti, se non i generici obblighi di rendicontazione.

Tuttavia, poiché le ONG rientrano tra le cd. ONLUS di diritto, nel caso in cui il soggetto erogante effettui la liberalità ai sensi dell'art. 14 del D.L. n. 35 del 2005 (decreto sulla competitività), per quanto concerne gli adempimenti in capo al beneficiario si rinvia a tutto quanto già esposto con riferimento alle ONLUS.



### 3.4 ENTI DEL SETTORE SCIENTIFICO, CULTURALE ED ARTISTICO

Sono molteplici le modalità di erogazione liberale nei confronti degli Enp che operano in questo settore particolarmente ampio e i cui soggetti beneficiari si differenziano per la particolare attività svolta:

- Con riferimento alle fondazioni ed associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro che svolgono attività in ambito scientifico, culturale e artistico, per le erogazioni liberali in denaro o in natura effettuate da contribuenti persone fisiche, la norma prevede che le stesse avvengano in base ad apposita convenzione (art. 15, comma 1, lettere h) e h-bis), TUIR). Tale adempimento non è richiesto nel caso in cui il donante sia un soggetto Ires (art. 100, comma 2, lettera f), TUIR). In entrambe i casi, tuttavia è imposto un vincolo di destinazione: tali liberalità devono essere utilizzate per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro di beni<sup>13</sup> del patrimonio storico, artistico, demo-etno-antropologico, archeologico, archivistico o librario, oppure per l'organizzazione - in ambito nazionale o internazionale - di mostre, esposizioni, manifestazioni di rilevante interesse scientifico-culturale relative ai beni culturali nonché per le ricerche, gli studi e le pubblicazioni a tal fine effettuati.

Tali iniziative culturali, a seguito di parere favorevole da parte del competente comitato di settore del Consiglio nazionale dei beni culturali ed ambientali, devono essere autorizzate dal Ministero per i Beni e le Attività Culturali, il quale dovrà approvarne la previsione di spesa ed il conto consuntivo. È lo stesso Ministero a stabilire i tempi necessari al fine dell'utilizzo di tali erogazioni per gli scopi innanzi indicati da parte delle associazioni legalmente riconosciute, delle istituzioni e delle fondazioni; tali termini possono essere prorogati una sola volta, per causa non imputabile al donatario. Il Ministero vigila altresì sull'impiego di tali fondi. Qualora le somme non siano integralmente utilizzate nei termini previsti, oppure utilizzate in maniera non conforme rispetto al vincolo di destinazione, esse affluiscono nella loro totalità nelle casse dello Stato (o degli enti territoriali, per le iniziative in cui gli stessi risultino direttamente coinvolti) e vanno ad alimentare un fondo spese per le attività culturali programmate per l'anno seguente.

- In caso di donazioni effettuate a fondazioni ed associazioni riconosciute aventi per scopo statutario la ricerca scientifica, inserite dal contribuente tra gli *oneri deducibili*, ai sensi dell'art. 14 del D.L. n. 35 del 2005 (decreto sulla competitività), per quanto concerne gli adempimenti in capo al beneficiario si rinvia a tutto quanto già esposto con riferimento alle ONLUS.
- Nel caso in cui l'Enp sia una fondazione o associazione legalmente riconosciuta per la realizzazione di programmi di ricerca scientifica nel settore della sanità, ai sensi dell'art. 100, comma 2, lettera o), TUIR tali soggetti sono individuati annualmente con apposito decreto del Ministro della Salute, sulla base di opportuni criteri definiti di concerto con la Conferenza unificata Stato - città ed autonomie locali. Il Ministro inoltre:
  - determina l'importo delle erogazioni deducibili per ciascun donante, fino a concorrenza delle somme allo scopo indicate;
  - definisce gli obblighi di informazione cui sono sottoposti i donanti ed i beneficiari;

---

<sup>13</sup> Art. 1, L. 1 giugno 1939, n. 1089; D.P.R. 30 settembre 1963, n. 1409; art. 2, D.Lgs. 29 ottobre 1999, n. 490.



- vigila sull'impiego di tali somme;
- comunica all'Agenzia delle Entrate l'elenco dei donanti e l'ammontare delle liberalità, entro il 31 marzo dell'anno successivo.
- Nel caso in cui l'Enp che riceve l'erogazione in denaro sia una *persona giuridica* avente sede nel Mezzogiorno che persegue esclusivamente finalità di ricerca scientifica, ai sensi dell'art. 100, comma 2, lettera b), TUIR non sono previsti specifici adempimenti oltre ai generici obblighi di rendicontazione.
- Nel caso in cui l'Enp sia una fondazione o associazione legalmente riconosciuta senza scopo di lucro che svolge attività esclusivamente nel settore dello spettacolo, le erogazioni liberali in denaro ricevute devono essere utilizzate per realizzare nuove strutture, restaurare quelle già esistenti oppure per la produzione nei vari settori dello spettacolo. Qualora il percipiente non utilizzi le somme ricevute entro due anni dal ricevimento, le stesse affluiscono per la loro totalità all'entrata dello Stato (art. 15, comma 1, lettera i), TUIR ed art. 100, comma 2, lettera g), TUIR).
- Nel caso in cui l'Enp sia una fondazione o associazione legalmente riconosciuta per lo svolgimento di compiti istituzionali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo, ai sensi dell'art. 100, comma 2, lettera m), TUIR i soggetti che possono beneficiare delle erogazioni liberali in denaro sono individuati con decreto del Ministro per i beni e le attività culturali, sulla base dei criteri definiti di concerto con la Conferenza unificata Stato - città ed autonomie locali<sup>14</sup>. Lo stesso Ministro inoltre:
  - determina le quote assegnate ai beneficiari, a valere sulla somma allo scopo indicata;
  - definisce gli obblighi di informazione cui sono sottoposti i donanti ed i beneficiari;
  - vigila sull'impiego di tali somme;
  - comunica all'Agenzia delle Entrate l'elenco dei donanti e l'ammontare delle liberalità, entro il 31 marzo dell'anno successivo.

Qualora l'importo complessivamente erogato sia stato superiore rispetto alla somma allo scopo indicata o determinata, i beneficiari devono versare nelle casse dello Stato il 37% della differenza tra la quota assegnata dal Ministero e la somma ricevuta.

- Nel caso in cui l'Enp sia un ente operante nel settore della tutela dei beni di interesse storico, artistico e paesaggistico, occorre distinguere tra:
  - organismi di gestione di parchi o riserve naturali o di altre zone soggette a tutela paesaggistica per i quali, ai sensi dell'art. 100, comma 2, lettera n), TUIR, le erogazioni liberali devono essere effettuate per sostenere l'attività di conservazione, valorizzazione, studio, ricerca e sviluppo finalizzate al conseguimento delle finalità di interesse generale cui corrispondono tali ambiti protetti. I soggetti che possono beneficiare di queste donazioni sono individuati periodicamente con decreto del Ministro dell'Ambiente, della Tutela del Territorio e del Mare. È lo stesso Ministro a stabilire, a valere sulla somma a tal fine indicata, le quote da ripartire a ciascun ente. Qualora l'importo complessivamente erogato sia stato superiore rispetto alla somma allo scopo indicata o determinata, i

---

<sup>14</sup> Art. 8, D.Lgs. n. 281 del 1997.



beneficiari devono versare nelle casse dello Stato il 37% della differenza tra la quota assegnata dal Ministero e la somma ricevuta;

- fondazioni o associazioni riconosciute aventi per scopo statutario la tutela, promozione e valorizzazione dei beni di interesse storico, artistico e paesaggistico per le quali è applicabile l'art. 14 del D.L. n. 35 del 2005 (decreto sulla competitività) e pertanto sono sottoposte agli adempimenti già illustrati con riferimento agli oneri deducibili per le Onlus, cui si rinvia.

### 3.5 UNIVERSITÀ, ISTITUTI SCOLASTICI ED ISTITUTI RELIGIOSI

Sono molteplici le modalità di erogazioni liberali per i soggetti appartenenti a questo settore:

- erogazioni liberali nei confronti di enti di istruzione senza scopo di lucro, ai sensi dell'art. 15, comma 1, lettera i-octies), TUIR, finalizzata all'innovazione tecnologica, all'edilizia scolastica e all'ampliamento dell'offerta formativa;
- erogazioni liberali a persone giuridiche che perseguono esclusivamente finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria, culto, ai sensi dell'art. 100, comma 2, lettera a), TUIR;
- erogazioni liberali in denaro a istituti scolastici senza scopo di lucro, ai sensi dell'art. 100, comma 2, lettera o-bis), TUIR, finalizzate all'innovazione tecnologica, all'edilizia scolastica e all'ampliamento dell'offerta formativa;
- erogazioni liberali sia a favore di Onlus, delle iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati, ed enti individuati con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri nei Paesi non appartenenti all'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico, OCSE, ai sensi dell'art. 15, comma 1, lett. i-bis), TUIR per le persone fisiche e dell'art. 100, comma 2, lettera h), TUIR per le imprese;
- erogazioni liberali in denaro a favore di istituzioni religiose, ai sensi dell'art. 10, lettera i), TUIR;
- erogazioni liberali in denaro a favore di università, fondazioni universitarie, istituzioni universitarie pubbliche, enti di ricerca pubblici, enti di ricerca sottoposti alla vigilanza del MIUR (compreso l'Istituto Superiore di Sanità e l'Istituto Superiore per la Prevenzione e la Sicurezza del Lavoro), nonché gli enti parco regionali e nazionali, ai sensi dell'art. 10, lettera l-quater), TUIR.

In tutte queste ipotesi, tanto per le donazioni effettuate da parte di persone fisiche, quanto per le donazioni effettuate da imprese, non sussistono particolari adempimenti in capo ai soggetti beneficiari, se non i generici obblighi di rendicontazione.

Per un riepilogo sulle erogazioni liberali che possono indirizzarsi ai diversi beneficiari, si vedano la Tavola sinottica 6 e la Tavola sinottica 7.



### 3.6 LA RENDICONTAZIONE DELLE SOMME RICEVUTE DAGLI ENP

In assenza di una specifica disciplina in merito al modo più corretto di valutare ed iscrivere nel bilancio degli Enp le liberalità, utili indicazioni sono fornite dall’Agenzia per le Onlus e dalla Commissione Aziende Non Profit del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti.

L’Agenzia per le Onlus ha, infatti, elaborato un [documento](#) contenente le linee guida e gli schemi per la redazione del bilancio d’esercizio degli Enp. Al fine di fornire informazioni sull’attività delle particolari gestioni non lucrative, tale documento contiene specifiche regole che consentono di mettere in evidenza le caratteristiche distintive degli Enp rispetto alle società commerciali. Al riguardo, l’Agenzia suggerisce la predisposizione di un bilancio composto dai seguenti documenti<sup>15</sup>:

- Stato Patrimoniale;
- Rendiconto Gestionale;
- Nota Integrativa.

L’Agenzia ribadisce come in tutte le aziende, ma in particolar modo in quelle non profit (in cui i diritti patrimoniali dei fondatori e dei partecipanti risultano “affievoliti”), il patrimonio netto costituisca un “fondo di scopo”, ossia destinato a coprire il fabbisogno, per spesa corrente e d’investimento, per il raggiungimento delle finalità statutarie dell’ente. Proprio al fine di evidenziare questa natura del Patrimonio Netto, tanto gli incrementi quanto gli utilizzi dello stesso possono essere contabilizzati mediante due tecniche alternative di rilevazione:

- la diretta imputazione allo Stato Patrimoniale;
- il transito di tali operazioni al Rendiconto Gestionale.

Al riguardo, con riferimento alla valutazione e all’iscrizione delle liberalità, la [Raccomandazione n. 2](#) della Commissione Aziende Non Profit del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti distingue le stesse tra:

- non vincolate;
- vincolate.

Le prime sono liberalità erogate senza che il donatore, o comunque un terzo esterno, ne limiti in qualche modo l’utilizzo. In genere si tratta di erogazioni liberali di più soggetti, ciascuna di lieve entità, e risultano allocate nella “raccolta fondi”. In caso di contributi ordinari pervenuti da terzi senza vincoli e a titolo di liberalità si ritiene più opportuno il transito al Rendiconto Gestionale tra i proventi dell’esercizio in cui sono ricevuti o di quello in cui si acquisisce il diritto a riceverli, purché siano esprimibili in termini monetari. In particolare, secondo quanto consigliato dal CNDC, l’iscrizione avverrà nella classe 1) Proventi da attività tipiche, ed opportunamente classificata in base al soggetto

---

<sup>15</sup> Al bilancio va inoltre allegata la Relazione di Missione, documento in cui gli amministratori espongono e commentano le attività svolte nell’esercizio, nonché le prospettive sociali.

Le linee guida dispongono, inoltre, che gli enti che svolgono in modo rilevante l’attività produttiva tipica del settore in cui operano (ad esempio ospedali, musei, scuole, etc.), possano predisporre, in aggiunta al Rendiconto Gestionale, un Conto Economico Gestionale che rappresenti i ricavi ed i costi di ogni attività specifica. Anche gli enti che svolgono attività produttive strumentali possono redigere un Conto Economico Gestionale separato per garantire una maggiore chiarezza delle informazioni fornite.



erogante<sup>16</sup>, oppure – se connessa ad una specifica operazione di raccolta fondi – nella classe 2) Proventi da raccolta fondi.

Le liberalità vincolate, invece, sono quelle che il donatore, o comunque un terzo esterno, assoggetta a vincoli che ne limitano l'utilizzo in modo temporaneo (vincoli di tempo o di scopo) o duraturo. Sulle modalità di iscrizione in bilancio di tali forme di donazioni esistono pareri differenti. Infatti l'Agenzia per le ONLUS<sup>17</sup> ritiene che, in caso di donazioni di fondi vincolati o di donazioni di fondi patrimoniali non rientranti nella "raccolta fondi", sia opportuna l'imputazione diretta al fondo patrimoniale di scopo<sup>18</sup> (e tale soluzione risulta consigliata anche nel caso in cui la donazione abbia ad oggetto beni in natura), mentre di diversa impostazione è il CNDC il quale consiglia il transito di tali voci nel Rendiconto Gestionale, al pari delle liberalità non vincolate.

Anche per quanto concerne la rilevazione delle somme percepite tramite il Cinque per mille non sussistono specifiche prescrizioni al riguardo. In linea generale, secondo il primo Principio contabile per il Terzo Settore, anche in assenza di norme cogenti i bilanci degli Enp dovrebbero essere redatti secondo il criterio della *competenza economica*; pertanto, secondo tale impostazione, i contributi del Cinque per mille andrebbero iscritti in bilancio nel momento in cui viene pubblicato in Gazzetta Ufficiale il decreto che individua i fondi attribuiti ai soggetti beneficiari. Tuttavia, in condizioni di particolare incertezza sul se e quando avverrà l'effettiva manifestazione monetaria, si potrebbe optare, in via prudenziale, per un criterio di *cassa*.

Si ribadisce che i citati documenti costituiscono soltanto delle raccomandazioni e pertanto, in assenza di specifiche disposizioni normative al riguardo, è lasciata alla discrezionalità degli Enp la decisione di adottare l'uno o l'altro metodo di rendicontazione. In questa sede si sottolinea l'importanza di dichiarare, in ogni caso, in Nota Integrativa il trattamento contabile prescelto e le motivazioni che hanno condotto a tale decisione.

---

<sup>16</sup>In particolare, in base al donante, si distinguono: 1.2) Proventi da contratti con enti pubblici; 1.3) Proventi da soci e associati; 1.4) Proventi da non soci.

<sup>17</sup> Di medesimo avviso è anche il Consiglio Nazionale dei Ragionieri Commercialisti ed Economisti d'Impresa - Gruppo di lavoro enti non profit, che ha elaborato una Raccomandazione dal titolo "[Criteri di rilevazione, valutazione e rappresentazione di donazioni, legati ed altre erogazioni liberali per Enti Non Profit](#)".

<sup>18</sup> L'Agenzia per il Terzo Settore specifica inoltre che "qualora le donazioni vincolate fossero numerose e coinvolgessero, quindi, la realizzazione di specifici e diversi progetti, occorrerà seguire la realizzazione dei progetti stessi attraverso una vera e propria contabilità per progetti. Ciò può essere fatto con uno specifico allegato di bilancio, che illustri l'evoluzione dei fondi vincolati, componenti il patrimonio netto, o anche attraverso appositi conti d'ordine". [Linee Guida e Schemi per la Redazione del Bilancio di Esercizio e del Bilancio Consolidato delle Imprese Sociali](#), p. 24



## 4 IL CINQUE PER MILLE

Attraverso la modalità del Cinque per mille i contribuenti persone fisiche hanno la facoltà di destinare una quota parte dell'IRPEF<sup>19</sup> indicata nella dichiarazione dei redditi a favore di enti che svolgono attività eticamente e socialmente meritorie.

In base all'art. 2 del Decreto Legge 29 dicembre 2010, n. 225, pubblicato nella G.U. del 29 dicembre 2010, n. 305 – cosiddetto “milleproroghe” – convertito dalla Legge 26 febbraio 2011, n.10, la procedura di ammissione al beneficio ricalca le modalità ed i termini, opportunamente adattati, contenuti nella Legge 22 maggio 2010, n. 73 (di conversione, con modifiche, del Decreto Legge 25 marzo 2010, n. 40) e nel Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 23 aprile 2010, pubblicato nella G.U. dell'8 giugno 2010, n.131<sup>20</sup>.

La procedura prevede le seguenti fasi:

- l'invio della domanda di iscrizione agli elenchi da parte dei possibili beneficiari;
- la predisposizione degli elenchi da parte dell'Agenzia delle Entrate o degli altri organi rispettivamente competenti;
- la formulazione della scelta da parte del soggetto dichiarante;
- l'assegnazione delle somme;
- la rendicontazione delle somme percepite da parte dei soggetti beneficiari.

Le categorie di enti che possono accedere al beneficio sono:

- Enti del volontariato<sup>21</sup>:
  - Organizzazioni di volontariato di cui alla Legge 11 agosto 1991, n. 266 "Legge-quadro sul volontariato";
  - ONLUS – Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale (ai sensi dell'art. 10 del D.Lgs. n. 460 del 1997);
  - APS – Associazioni di Promozione Sociale iscritte negli appositi registri nazionali, regionali e provinciali (ai sensi dell'art. 7, commi da 1 a 4, della Legge n. 383 del 2000);

---

<sup>19</sup> Come chiarito nella [Circolare 26 marzo 2008 n. 27](#) dell'Agenzia delle Entrate, il Cinque per mille è quantificato sulla base dell'imposta “netta”, diminuita del credito d'imposta per redditi prodotti all'estero e degli altri crediti d'imposta spettanti.

<sup>20</sup> Nel presente documento si farà riferimento ai termini previsti per il corrente anno, con l'avvertenza che tali date potrebbero mutare negli anni a venire.

<sup>21</sup> I soggetti rientranti in questa prima categoria vengono definiti nei documenti dell'Agenzia delle Entrate quali “enti del volontariato”. In questa sede, per uniformità, si utilizzerà la medesima espressione pur consapevoli del fatto che al suo interno non si trovano soltanto le organizzazioni che svolgono propriamente attività di volontariato (di cui alla Legge-quadro n. 266 del 1991) ma anche altre tipologie di enti.



- Associazioni e fondazioni riconosciute<sup>22</sup> operanti nei settori<sup>23</sup> indicati dall'art. 10, comma 1, lettera a) del D.Lgs. n. 460 del 1997;
- Enti della ricerca scientifica e dell'università  
Si tratta di enti senza scopo di lucro, quali università e istituti universitari, statali e non statali legalmente riconosciuti, consorzi interuniversitari, istituzioni di alta formazione artistica, musicale e coreutica, statali e non statali legalmente riconosciute, ovvero enti ed istituzioni di ricerca, indipendentemente dallo *status* giuridico e dalla fonte di finanziamento, che abbiano come finalità principale lo svolgimento di attività di ricerca scientifica;
- Enti della ricerca sanitaria  
Si tratta degli enti destinatari dei finanziamenti pubblici riservati alla ricerca sanitaria, di cui agli articoli 12 e 12-bis del D.Lgs. n. 502 del 1992 e successive modificazioni; le fondazioni o enti istituiti per legge e vigilati dal Ministero della Salute, nonché le associazioni senza fini di lucro e le fondazioni che svolgono attività di ricerca traslazionale in collaborazione con gli enti anzidetti, che contribuiscano con proprie risorse finanziarie, umane e strumentali, ai programmi di ricerca sanitaria determinati dal Ministero della Salute;
- Attività sociali svolte dal Comune di residenza del contribuente;
- Associazioni sportive dilettantistiche riconosciute dal CONI<sup>24</sup>, impegnate in attività di rilevante interesse sociale (ai sensi dell'art. 90, Legge n. 289 del 2002).

In particolare, possono accedere al riparto le associazioni nella cui organizzazione è presente il settore giovanile e che sono affiliate a una federazione sportiva nazionale o a una disciplina sportiva associata o a un ente di promozione sportiva riconosciuti dal CONI.

---

<sup>22</sup> Le associazioni e fondazioni riconosciute che hanno diritto ad essere iscritte negli elenchi dei destinatari del contributo del Cinque per mille sono soltanto quelle dotate di personalità giuridica di diritto privato, mentre sono esclusi gli enti di diritto pubblico. Inoltre, qualora l'attività dell'organizzazione cessi prima dell'erogazione del beneficio, lo stesso non deve essere corrisposto o, qualora ciò fosse già avvenuto, si renderebbe necessario procedere al relativo recupero. Cfr. [Circolare del 10 dicembre 2010 n. 56/E](#) dell'Agenzia delle Entrate.

<sup>23</sup> La [Circolare 26 marzo 2008 n. 27](#) dell'Agenzia delle Entrate chiarisce, inoltre, la necessità che gli enti operanti (esclusivamente o prevalentemente) nei settori ex D.Lgs. n. 460 del 1997 siano classificabili come "enti non profit". In assenza di un definito concetto di "non profit", la circolare ribadisce l'essenzialità degli strumentali passaggi statutari per essere classificati tali, e cioè:

- l'obbligo di destinare gli utili e gli avanzi di gestione alle finalità sociali perseguite dall'ente;
- il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale;
- l'obbligo, in caso di scioglimento, di devolvere il patrimonio dell'ente ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità.

Tali principi, oltre che risultare dall'atto costitutivo o dallo statuto, devono essere osservati di fatto.

<sup>24</sup> La [Circolare 26 marzo 2008 n. 27](#) dell'Agenzia delle Entrate chiarisce che per le APS si prescinde dal requisito del riconoscimento giuridico per rifarsi ad altra tipologia di riconoscimento gestita dal CONI ai fini sportivi. Ai sensi dell'art. 7 del D.L. 28 maggio 1994, n. 136 (convertito con Legge 27 luglio 2004, n. 186) infatti il CONI "[...] è unico organismo certificatore della effettiva attività sportiva svolta dalle società e dalle associazioni dilettantistiche [...]".



Inoltre, le associazioni devono svolgere prevalentemente una delle seguenti attività:

- avviamento e formazione allo sport dei giovani di età inferiore a 18 anni;
- avviamento alla pratica sportiva in favore di persone di età non inferiore a 60 anni;
- avviamento alla pratica sportiva nei confronti di soggetti svantaggiati in ragione delle condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari.

#### 4.1 INVIO DELLA DOMANDA DI ISCRIZIONE E PREDISPOSIZIONE DEGLI ELENCHI

Per quanto concerne la fase di invio della domanda di iscrizione, per ciascuna delle diverse tipologie di possibili beneficiari è prevista la predisposizione di distinti elenchi, con specifiche modalità:

- Gli enti del volontariato devono trasmettere la propria domanda di iscrizione esclusivamente per via telematica all’Agenzia delle Entrate, entro il termine previsto (per l’anno 2011, si veda la Tabella 1);
- Gli enti della ricerca scientifica e dell’università devono inviare la propria domanda di iscrizione entro il termine previsto (per l’anno 2011, si veda la Tabella 1) tramite il Ministero dell’Istruzione, dell’Università e della Ricerca, il quale predispone l’elenco e lo invia all’Agenzia delle Entrate;
- Gli enti della ricerca sanitaria trasmettono la loro domanda, entro il termine previsto (per l’anno 2011, si veda la Tabella 1), tramite il Ministero della Salute, il quale predispone l’elenco e lo invia all’Agenzia delle Entrate;
- Non esiste un elenco per i Comuni, poiché è possibile esprimere la propria preferenza esclusivamente per il proprio Comune di residenza;
- Per le associazioni sportive dilettantistiche, come per gli enti del volontariato, l’invio della domanda di iscrizione avviene telematicamente all’Agenzia delle Entrate entro il termine previsto (per l’anno 2011, si veda la Tabella 1).

Più nel dettaglio, gli enti del volontariato e le associazioni sportive dilettantistiche devono trasmettere la propria domanda di iscrizione esclusivamente per via telematica all’Agenzia delle Entrate entro il periodo previsto,<sup>25</sup> attraverso l’apposito [modulo](#) (si vedano le relative [istruzioni per la compilazione](#)) e il [software](#) reso disponibile sul sito dell’Amministrazione Finanziaria, direttamente (se abilitati ai servizi Entratel o Fisconline) oppure per il tramite degli intermediari abilitati a Entratel (professionisti, associazioni di categoria, Caf, ecc.).

Tali elenchi sono resi pubblici attraverso il sito [Agenzia delle Entrate - Documentazione - 5 per mille](#), con l’indicazione della denominazione, della sede, della tipologia di appartenenza, del codice fiscale per ciascun nominativo, inizialmente in modalità provvisoria (sulla base delle domande tempestivamente pervenute) e successivamente (a seguito di eventuali richieste di correzione delle

---

<sup>25</sup> Come chiarito nella [Circolare 3 marzo 2011 n. 9](#) dell’Agenzia delle Entrate, per l’anno corrente questo è avvenuto a partire dal 15 marzo ed entro il 7 maggio (si veda la Tabella 1).



domande, da far pervenire per il tramite del legale rappresentante dell'ente o di un suo delegato) in versione aggiornata.

A pena di decadenza, entro il termine previsto<sup>26</sup>, i legali rappresentanti dei soggetti iscritti nell'elenco aggiornato devono sottoscrivere e spedire, tramite raccomandata con ricevuta di ritorno, una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà relativa alla persistenza dei requisiti dichiarati redatta secondo il modello disponibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate (rispettivamente per [Onlus ed enti del volontariato](#), e per le [associazioni sportive dilettantistiche](#)), ed accompagnata da fotocopia non autenticata del documento di identità del sottoscrittore. Tale raccomandata va inviata alla [Direzione Regionale](#) dell'Agenzia delle Entrate competente territorialmente (ossia nel cui ambito si trova la sede legale dell'ente) in caso di enti del volontariato, alla [struttura del CONI](#) territorialmente competente in caso di associazioni sportive dilettantistiche. Il mancato rispetto del termine previsto e il mancato invio, in allegato, del documento di identità alla dichiarazione sostitutiva costituiscono causa di decadenza dal beneficio.

Generalmente entro l'anno, rispettivamente l'Agenzia delle Entrate o il CONI procedono alla verifica della veridicità delle dichiarazioni rese. Qualora i soggetti risultassero privi dei requisiti previsti dalla norma ai fini dell'iscrizione negli elenchi, essi sono esclusi dal riparto delle somme del Cinque per mille e depennati dall'elenco con provvedimento formale della competente Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate o del CONI.

Successivamente l'Agenzia delle Entrate pubblica sul proprio sito l'elenco definitivo dei soggetti ammessi al beneficio nonché quello dei soggetti esclusi, tanto per le cause di decadenza (invio non tempestivo della richiesta di correzione della domanda o della dichiarazione sostitutiva) quanto per il mancato possesso dei requisiti previsti.

È il Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca che predispone l'elenco per gli enti della ricerca scientifica e dell'università. Tali enti devono iscriversi entro il periodo previsto<sup>27</sup>, a pena di decadenza, per via telematica attraverso il sito <http://cinquepermille.miur.it>, compilando il [modulo di domanda](#) unitamente alla dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà nel caso di enti privati di ricerca. Eventuali errori possono essere comunicati dal legale rappresentante della società al MIUR, il quale effettua anche gli opportuni controlli tramite l'Anagrafe delle ricerche. L'elenco aggiornato viene trasmesso all'Agenzia delle Entrate.

A pena di decadenza, i legali rappresentanti degli enti devono spedire tramite raccomandata con ricevuta di ritorno al MIUR la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà in cui si conferma la sussistenza dei requisiti, fotocopia non autenticata del documento di identità e copia dello statuto.

Il MIUR, effettuati gli opportuni controlli sulla veridicità delle dichiarazioni, invia l'elenco definitivo all'Agenzia delle Entrate.

L'elenco, per gli enti della ricerca sanitaria, è predisposto dalla Direzione generale per la ricerca scientifica e tecnologica del [Ministero della Salute](#). L'istanza deve essere fatta pervenire entro il

---

<sup>26</sup> Per l'anno 2011, il 30 giugno (si veda la Tabella 1).

<sup>27</sup> Per l'anno 2011, a partire dal 15 marzo (come chiarito nella [Circolare 3 marzo 2011 n. 9](#) dell'Agenzia delle Entrate) entro il 30 aprile (si veda la Tabella 1).



periodo previsto<sup>28</sup>, a pena di decadenza, al Ministero della Salute<sup>29</sup>, con indicazione della denominazione, della sede e del codice fiscale. La predetta domanda deve essere corredata dalla fotocopia di un documento di identità valido del legale rappresentante dell'ente, unitamente ad una dichiarazione attestante l'attività di ricerca sanitaria svolta, i contributi erogati, le strutture di ricerca utilizzate per la realizzazione dei programmi di ricerca. Eventuali errori possono essere rettificati su richiesta del legale rappresentante dell'ente richiedente entro il termine previsto.

Il Ministero della Salute redige e trasmette in via telematica l'elenco all'Agenzia delle Entrate.

Tutti gli elenchi, tanto quelli la cui predisposizione è curata dalla stessa Amministrazione Finanziaria quanto quelli la cui predisposizione è curata da altri Ministeri, sono pubblicati sul sito [Agenzia delle Entrate - Documentazione - 5 per mille](#).

Ad eccezione degli enti per la ricerca sanitaria, si ricorda che l'inserimento nell'elenco non avviene negli anni a seguire in maniera automatica, e pertanto sono tenuti a ripresentare la domanda anche coloro che hanno già inviato la domanda per gli anni precedenti.

#### 4.2 FORMULAZIONE DELLA SCELTA DA PARTE DEL DICHIARANTE

Per concedere il beneficio, è sufficiente apporre una firma nell'apposito riquadro predisposto nella scheda per la scelta della destinazione dell'Otto e del Cinque per mille dell'IRPEF da presentare unitamente al modello CUD, al modello 730 o al modello UNICO.

Nei casi di esonero dalla presentazione della dichiarazione, la scheda con le scelte dell'Otto e del Cinque per mille va presentata, in busta chiusa (recare l'indicazione "Scelta per la destinazione dell'8 per mille e del 5 per mille dell'Irpef", il codice fiscale, il cognome e nome del contribuente), entro il 30 settembre di ciascun anno:

- allo sportello di un ufficio postale, che provvederà ad inoltrare le scelte all'Amministrazione Finanziaria; tale servizio è gratuito e viene rilasciata al contribuente apposita ricevuta;
- a un intermediario abilitato alla trasmissione telematica (professionisti, associazioni di categoria, Caf, ecc.), il quale deve rilasciare una ricevuta attestante l'impegno a trasmettere le scelte. L'intermediario ha la facoltà (non l'obbligo) di accettare la scheda e può chiedere un corrispettivo per l'effettuazione del servizio prestato;
- direttamente dal contribuente avvalendosi del [servizio telematico](#).

La scelta della destinazione del Cinque per mille non è in alcun modo alternativa a quella di destinazione dell'Otto per mille. La scheda deve essere integralmente presentata anche se è stata espressa soltanto una delle scelte consentite.

---

<sup>28</sup> Per l'anno 2011, a partire dal 15 marzo (come chiarito nella [Circolare 3 marzo 2011 n. 9](#) dell'Agenzia delle Entrate) ed entro il 30 aprile (si veda la Tabella 1).

<sup>29</sup> Per l'anno 2011 l'indirizzo è il seguente: Ministero della Salute - Direzione generale della ricerca scientifica e tecnologica, Via Giorgio Ribotta, 5 - 00144 Roma, c.a. dr. Massimo Casciello.



Sono possibili due tipologie di scelte:

- Scelta generica: semplicemente apponendo la firma nell'apposito riquadro, senza ulteriori indicazioni. In tal caso la scelta avrà ad oggetto esclusivamente la categoria di beneficiario (Onlus e volontariato, ricerca scientifica, ricerca sanitaria, Comune di residenza, associazioni sportive dilettantistiche) e l'assegnazione dei fondi avverrà in maniera proporzionale al numero di scelte complessive effettuate;
- Scelta espressa: indicando il codice fiscale del soggetto che si intende designare come beneficiario. In tal caso i fondi verranno attribuiti direttamente all'ente indicato.

Si ricorda che può essere espressa una sola scelta di destinazione.

#### **4.3 ASSEGNAZIONE DELLE SOMME**

Sulla base delle destinazioni del Cinque per mille validamente effettuate dai contribuenti, l'Agenzia delle Entrate trasmette alla Ragioneria Generale dello Stato i dati idonei alla determinazione delle somme da stanziare in favore dei beneficiari.

Il riparto del Cinque per mille verrà, in particolare, destinato secondo i seguenti criteri:

- in primo luogo ai soggetti cui è stato direttamente destinato dai contribuenti tramite scelta espressa;
- parimenti, ai Comuni spettano le quote del Cinque per mille dei contribuenti che in essi risiedono e che, in sede di opzione, hanno apposto la loro firma nel relativo riquadro;
- al di fuori dei suddetti casi e nel caso in cui il contribuente abbia indicato un codice fiscale errato o abbia effettuato una scelta generica, la somma corrispondente al complesso delle singole quote del Cinque per mille destinate dai contribuenti è ripartita in proporzione al numero complessivo delle destinazioni dirette.

È cura del Ministro dell'Economia e delle Finanze provvedere, con propri decreti, alla riassegnazione ad apposite unità previsionali di base dello stato di previsione, delle somme affluite all'entrata per essere destinate ad alimentare un apposito fondo. Gli importi sono successivamente ripartiti tra gli stati di previsione degli enti che si occuperanno della loro corresponsione, ovvero:

- il Ministero del Lavoro, della Salute e delle Politiche Sociali (cui è stato accorpato dal 2008 il Ministero della Solidarietà Sociale) per gli enti del volontariato;
- il Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca per gli enti della ricerca scientifica e dell'università;
- il Ministero della Salute per gli enti della ricerca sanitaria;
- il Ministero dell'Interno per i Comuni;
- la Presidenza del Consiglio dei Ministri (Dipartimento della Gioventù) per le associazioni sportive dilettantistiche.



Nessuna corresponsione del beneficio avviene nel caso in cui l'ente abbia cessato la propria attività o non svolga più l'attività che dà diritto al contributo, o – per motivi di economicità amministrativa – qualora la somma spettante sia di importo inferiore ad € 12.

Per velocizzare i tempi di pagamento, è opportuno che tutti gli enti interessati forniscano le proprie coordinate bancarie o postali all'ente predisposto all'erogazione del beneficio.

#### 4.4 RENDICONTAZIONE

L'obbligo di rendere conto della destinazione delle somme percepite quali quote del Cinque per mille dell'Irpef è stato introdotto per la prima volta dalla legge finanziaria 2008 (Legge 4 dicembre 2007, n. 244).

Entro un anno solare dalla ricezione del contributo<sup>30</sup>, gli enti che ne hanno beneficiato devono redigere un apposito rendiconto, accompagnato da una relazione illustrativa, che descriva in maniera analitica e trasparente come sono state utilizzate le somme percepite<sup>31</sup>.

Informazioni di maggior dettaglio sono state fornite dal Ministero del Lavoro, il quale ha predisposto e pubblicato in internet il modello di rendiconto e le [linee guida](#) per gli enti del volontariato, e dal Ministero della Salute che, al pari, ha predisposto e pubblicato in internet il modello di rendiconto per gli enti della sanità<sup>32</sup> (si veda l'allegato D del presente lavoro).

Specifiche modalità di rendicontazione e di controllo sono previste per le associazioni sportive dilettantistiche, secondo i criteri fissati dal Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 2 aprile 2009, n. 88, come modificato dal Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 16 aprile 2009, n. 100. In particolare, l'obbligo di redigere un rendiconto per questi enti sussisteva già dal 2006. Per quanto concerne la relazione illustrativa, essa deve contenere – oltre al dettaglio della

---

<sup>30</sup> Il Ministero ha chiarito che per “entro l'anno” debba intendersi “entro la fine del mese dell'incasso”. Ad esempio se si è incassato il Cinque per mille il 4 giugno 2011, andrà rendicontato entro il 30 giugno 2012.

<sup>31</sup> Si sottolinea che, trattandosi di importi corrisposti ai fini di utilità sociale, le somme erogate non possono essere utilizzate per coprire le spese di pubblicità sostenute per fare campagna di sensibilizzazione sulla destinazione della quota del Cinque per mille (art. 12, comma 6, Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 23 aprile 2010)

<sup>32</sup> Le regole ed i modelli adottati da ciascun Ministero non risultano omogenei con riferimento alle informazioni che gli enti interessati sono tenuti a fornire in sede di rendiconto, ma ciò è dovuto essenzialmente alla diversa tipologia di soggetti cui tali documenti si indirizzano e alle differenti attività dagli stessi svolte. Con riferimento al Ministero della Sanità, un ulteriore elemento di difformità pare riscontrarsi in merito al momento in cui nasce l'obbligo di rendicontazione ed alla relativa tempistica di presentazione. Mentre per il Ministero del Lavoro, infatti, in conformità al dettato normativo, l'obbligo di rendicontazione inizia a partire dai fondi dell'anno finanziario 2008, il Ministero della Salute lo estende anche ai fondi del 2007. Tale richiesta, non obbligatoria secondo le disposizioni di legge, sembra piuttosto basarsi su una più generale motivazione di trasparenza. Inoltre il Ministero della Salute suddivide in due distinti momenti l'obbligo di rendicontazione: in via preliminare, entro il 31 gennaio dell'anno successivo all'incasso, i beneficiari sono chiamati a fornire solo generiche informazioni in merito ai progetti di ricerca cui intendono destinare i fondi; a consuntivo poi, entro il 31 gennaio dell'anno successivo a quello di conclusione dei progetti, dovranno predisporre una comunicazione finale riepilogativa dell'utilizzo in concreto avvenuto.



destinazione delle somme attribuite – l'indicazione delle attività di interesse sociale effettivamente svolte. I fondi delle annualità 2006 e 2007 dovranno essere rendicontati secondo le linee guida del Ministero del Lavoro. Per gli anni successivi, non sono state ancora fornite informazioni specifiche.

Entro 30 giorni dalla compilazione (quindi entro 13 mesi dal ricevimento delle somme), il rendiconto e la relazione illustrativa dovranno essere trasmessi all'ente rispettivamente competente all'erogazione al fine di consentire i dovuti controlli. L'invio può essere effettuato per raccomandata o per Posta Elettronica Certificata. Sono esonerati da questo secondo adempimento gli enti che hanno percepito contributi di importo inferiore ad € 20.000 (fino all'anno 2008 il limite era di € 15.000), i quali dovranno comunque conservare la documentazione per dieci anni ed esibirla su richiesta.

Il rendiconto e gli allegati devono essere conservati, unitamente ai giustificativi di spesa, per almeno dieci anni presso la sede legale o altra sede da notificare, ed essere messi a disposizione del personale amministrativo incaricato di ispezionarlo.

Di particolare importanza per i soggetti beneficiari, e in particolare per quelli di minori dimensioni, è la modalità alternativa di rendicontazione che considera assolto l'obbligo in esame se l'ente redige il bilancio di esercizio in conformità alle [linee guida ed agli schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli Enp](#) fornite dall'Agenzia per le Onlus. Il bilancio dovrà essere corredato dalla delibera di approvazione dell'organo di amministrazione (consiglio di amministrazione o consiglio direttivo). Nel bilancio dovrà risultare in modo chiaro ed inequivocabile la destinazione della quota del Cinque per mille dell'Irpef percepita, eventualmente anche per mezzo di una relazione che descriva nel dettaglio le attività svolte ed i costi sostenuti. Al bilancio di esercizio potrà inoltre essere affiancato il bilancio sociale, sempre redatto secondo le [linee guida](#) fornite dall'Agenzia per le Onlus. Qualora, alla data di chiusura del bilancio d'esercizio, i fondi del Cinque per mille non fossero stati ancora interamente utilizzati, l'obbligo si considera assolto integrando tale documento contabile col bilancio d'esercizio dell'anno successivo, in maniera tale da favorire la trasparenza e tracciabilità anche per la restante quota del contributo.

Qualora, a seguito di controlli, si evinca che l'ente non abbia ottemperato agli adempimenti previsti oppure il contributo risulti illecitamente percepito, il Ministero o l'Amministrazione competente provvede al recupero dello stesso. In caso di dichiarazioni mendaci o basate su false attestazioni anche documentali, gli atti sono altresì trasmessi all'Autorità giudiziaria.

Entro sessanta giorni dalla notifica del provvedimento di contestazione, il beneficiario dovrà riversare all'erario la somma percepita, maggiorata della rivalutazione monetaria e degli interessi legali.

Se l'obbligato non adempie, si procede al recupero coattivo secondo le modalità di legge.



## Allegato A - Tavole sinottiche

Tavola sinottica 1 – Benefici per privati (persone fisiche, non imprenditori) donanti

SOGGETTI DONANTI	EROGAZIONI PER SINGOLO ANNO	RIFERIMENTO NORMATIVO	RISPARMIO FISCALE
Privati (persone fisiche e non imprenditori)	Erogazioni liberali in denaro o in natura a favore di enti impegnati in attività di studio, ricerca, e in attività di rilevante valore scientifico, culturale o artistico	art. 15, comma 1, lett. h e h-bis), TUIR	Detrazione dall'imposta lorda pari al 19%
	Erogazioni liberali in denaro per un importo non superiore al 2% del reddito complessivo dichiarato a favore di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute e senza scopo di lucro che svolgono esclusivamente attività nello spettacolo	art. 15, comma 1, lett. i), TUIR	
	Erogazioni liberali in denaro fino a € 2.065,83 a favore di Onlus, delle iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati, ed enti individuati con Dpcm nei Paesi non appartenenti all'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico, OCSE	art. 15, comma 1, lett. i-bis), TUIR	
	Contributi associativi fino a € 1.291,14 versati dai soci - per se stessi e non per i familiari - delle società di mutuo soccorso	art. 15, comma 1, lett. i-bis), TUIR	
	Somme in denaro versate spontaneamente a favore delle associazioni sportive dilettantistiche per un importo non superiore a € 1.500,00	art. 15, comma 1, lett. i-ter), TUIR	
	Erogazioni liberali in denaro a favore delle APS fino a € 2.065,83	art. 15, comma 1, lett. i-quater), TUIR	



	Erogazioni liberali a favore di enti di istruzione senza scopo di lucro	art. 15, comma 1, lett. i-octies), TUIR	
	Somme date spontaneamente a favore di movimenti e partiti politici comprese tra € 51,65 e € 103.291,38	art. 15, comma 1-bis, TUIR	
	Erogazioni liberali alle ONLUS, alle APS iscritte nei registri nazionali, alle fondazioni ed associazioni riconosciute aventi per scopo statutario la tutela, promozione e valorizzazione dei beni di interesse storico, artistico e paesaggistico, nonché quelle aventi per scopo statutario la ricerca scientifica	art. 14, D.L. n. 35 del 2005	In alternativa alla precedente detrazione, deduzione pari al 10% del reddito dichiarato fino a un massimo di € 70.000 annui.
	Contributi, donazioni, beneficenza versati alle Organizzazioni Non Governative (ONG)	art. 10, lett. g), TUIR	Deduzione dal reddito complessivo fino al 2% del reddito dichiarato
	Erogazioni liberali in denaro a favore di istituzioni religiose	art. 10, lett. i), TUIR	Deduzione dal reddito complessivo fino ad € 1.032,91
	Erogazioni liberali in denaro a favore di università, fondazioni universitarie, istituzioni universitarie pubbliche, enti di ricerca pubblici, enti di ricerca sottoposti alla vigilanza del MIUR, enti parco regionali e nazionali	art. 10, lett. l-quarter), TUIR	Deduzione dal reddito complessivo senza limiti



## Tavola sinottica 2– Benefici per enti non commerciali (residenti e non residenti) donanti

SOGGETTI DONANTI	EROGAZIONI PER SINGOLO ANNO	RIFERIMENTO NORMATIVO	RISPARMIO FISCALE
Enti non commerciali residenti	Erogazioni liberali in denaro o in natura a favore di enti impegnati in attività di studio, ricerca, e in attività di rilevante valore scientifico, culturale o artistico	art. 147 TUIR	Detrazione dall'imposta lorda pari al 19%
	Erogazioni liberali in denaro per un importo non superiore al 2% del reddito complessivo dichiarato a favore di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute e senza scopo di lucro che svolgono esclusivamente attività nello spettacolo		
	Erogazioni liberali in denaro fino a € 2.065,83 a favore di Onlus, delle iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati, ed enti individuati con Dpcm nei Paesi non appartenenti all'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico, OCSE		
	Contributi associativi fino a € 1.291,14 versati dai soci - per se stessi e non per i familiari - delle società di mutuo soccorso		
	Erogazioni liberali in denaro a favore delle APS fino a € 2.065,83		
	Erogazioni liberali a favore di enti di istruzione senza scopo di lucro		
	Contributi, donazioni, beneficenza versate alle Organizzazioni Non Governative (ONG)	art. 146 TUIR	Deduzione dal reddito complessivo fino al 2% del reddito dichiarato
Enti non commerciali non residenti	Erogazioni liberali in denaro o in natura a favore di enti impegnati in attività di studio, ricerca, e in attività di rilevante valore scientifico, culturale o artistico	art. 154 TUIR	Detrazione dall'imposta lorda pari al 19%
	Erogazioni liberali in denaro per un importo non superiore al 2% del reddito complessivo dichiarato a favore di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute e senza scopo di lucro che svolgono esclusivamente attività nello spettacolo		



	Erogazioni liberali in denaro fino a € 2.065,83 a favore di Onlus, delle iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati, ed enti individuati con Dpcm nei Paesi non appartenenti all'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico, OCSE	
	Contributi associativi fino a € 1.291,14 versati dai soci - per se stessi e non per i familiari - delle società di mutuo soccorso	
	Erogazioni liberali in denaro a favore delle APS fino a € 2.065,83	
	Erogazioni liberali a favore di enti di istruzione senza scopo di lucro	
	Contributi, donazioni, beneficenza versate alle Organizzazioni Non Governative (ONG)	
	Erogazioni liberali in denaro a favore di enti che svolgono attività diretta alla tutela del patrimonio ambientale (beni immobili, ville, giardini e parchi)	Deduzione dal reddito complessivo senza limiti di importo
		Deduzione dal reddito complessivo fino al 2% del reddito dichiarato



### Tavola sinottica 3 – Benefici per società ed enti commerciali non residenti donanti

SOGGETTI DONANTI	EROGAZIONI PER SINGOLO ANNO	RIFERIMENTO NORMATIVO	RISPARMIO FISCALE
Società ed enti commerciali non residenti	Erogazioni liberali in denaro o in natura a favore di enti impegnati in attività di studio, ricerca, e in attività di rilevante valore scientifico, culturale o artistico	art. 152 TUIR	Detrazione dall'imposta lorda pari al 19%
	Erogazioni liberali in denaro per un importo non superiore al 2% del reddito complessivo dichiarato a favore di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute e senza scopo di lucro che svolgono esclusivamente attività nello spettacolo		
	Erogazioni liberali in denaro fino a € 2.065,83 a favore di Onlus, delle iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati, ed enti individuati con Dpcm nei Paesi non appartenenti all'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico, OCSE		
	Erogazioni liberali in denaro a favore delle APS fino a € 2.065,83		
	Contributi, donazioni, beneficenza versate alle Organizzazioni Non Governative (ONG)		Deduzione dal reddito complessivo sino al 2% del reddito dichiarato



#### Tavola sinottica 4 – Benefici per società semplici donanti

SOGGETTI DONANTI	EROGAZIONI PER SINGOLO ANNO	RIFERIMENTO NORMATIVO	RISPARMIO FISCALE
Soci di società semplice	Erogazioni liberali in denaro o in natura a favore di enti impegnati in attività di studio, ricerca, e in attività di rilevante valore scientifico, culturale o artistico	art. 15, comma 3, TUIR	La detrazione dall'imposta lorda pari al 19% spetta ai soci in misura proporzionale alla quota di partecipazione agli utili
	Erogazioni liberali in denaro per un importo non superiore al 2% del reddito complessivo dichiarato a favore di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute e senza scopo di lucro che svolgono esclusivamente attività nello spettacolo		
	Erogazioni liberali in denaro fino a € 2.065,83 a favore di Onlus, delle iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati, ed enti individuati con Dpcm nei Paesi non appartenenti all'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico, OCSE		
	Contributi associativi fino a € 1.291,14 versati dai soci - per se stessi e non per i familiari - delle società di mutuo soccorso		
	Erogazioni liberali in denaro a favore delle APS fino a € 2.065,83		



## Tavola sinottica 5 – Benefici per imprese donanti

SOGGETTI DONANTI	EROGAZIONI PER SINGOLO ANNO	RIFERIMENTO NORMATIVO	RISPARMIO FISCALE
Imprese (imprenditori individuali e società)	Erogazioni liberali in denaro o in natura a favore di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute impegnate in attività di studio, ricerca, e in attività di rilevante valore culturale o artistico	art. 100, comma 2, lettera f), TUIR	Deduzione dal reddito d'impresa
	Erogazioni liberali in denaro a favore di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute per lo svolgimento di compiti istituzionali e per la realizzazione di programmi culturali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo	art. 100, comma 2, lettera m), TUIR	Deduzione dal reddito d'impresa
	Erogazioni liberali in denaro a favore di organismi di gestione di parchi o riserve naturali o di altre zone soggette a tutela paesaggistica	art. 100, comma 2, lettera n), TUIR	Deduzione dal reddito d'impresa
	Erogazioni liberali in denaro a favore di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute per la realizzazione di programmi di ricerca scientifica nel settore della sanità	art. 100, comma 2, lettera o), TUIR	Deduzione dal reddito d'impresa
	Erogazioni liberali alle ONLUS, alle APS iscritte nei registri nazionali, alle fondazioni ed associazioni riconosciute aventi per scopo statutario la tutela, promozione e valorizzazione dei beni di interesse storico, artistico e paesaggistico, nonché quelle aventi per scopo statutario la ricerca scientifica	art. 14, comma 1, D.L. n. 35 del 2005	In alternativa ad altre deduzioni, deduzione pari al 10% del reddito dichiarato fino a un massimo di 70.000 euro annui
	Erogazioni liberali in denaro a favore di persone giuridiche che operano nell'ambito dell'educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale sanitaria o culto	art. 100, comma 2, lettere a), TUIR	Deduzione fino al 2% del reddito d'impresa dichiarato
	Erogazioni liberali in denaro a favore di persone giuridiche aventi sede nel Mezzogiorno e che perseguono esclusivamente finalità di ricerca scientifica	art. 100, comma 2, lettere b), TUIR	Deduzione fino al 2% del reddito d'impresa dichiarato



Erogazioni liberali in denaro a favore di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute e senza scopo di lucro che svolgono <u>esclusivamente</u> attività nello spettacolo	art. 100, comma 2, lettera g), TUIR	Deduzione fino al 2% del reddito d'impresa dichiarato
Contributi, donazioni, oblazioni versate alle Organizzazioni Non Governative (ONG)	art. 100, comma 2, lettera a), TUIR;	Deduzione fino al 2% del reddito dichiarato
Erogazioni liberali in denaro a favore di istituti scolastici senza scopo di lucro finalizzate all'innovazione tecnologica, all'edilizia scolastica e all'ampliamento dell'offerta formativa	art. 100, comma 2, lettera o-bis), TUIR	Deduzione totale dal reddito d'impresa, nei limiti di € 70.000 o del 2% del reddito d'impresa dichiarato
Erogazioni liberali in denaro a favore di Onlus, delle iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati, ed enti individuati con Dpcm nei Paesi non appartenenti all'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico, OCSE	art. 100, comma 2, lettera h), TUIR	Deduzione totale dal reddito d'impresa, nei limiti di € 2.065,83 o del 2% del reddito d'impresa dichiarato
Erogazioni liberali in denaro a favore delle APS	art. 100, comma 2, lettera l), TUIR	Deduzione totale dal reddito d'impresa, nei limiti di € 1.549,37 o del 2% del reddito d'impresa dichiarato
Costo del personale per servizi resi a favore delle ONLUS	art. 100, comma 2, lettera i), TUIR	Deduzione dal reddito d'impresa fino al 5 % delle spese sostenute per prestazioni di lavoro dipendente
Cessione gratuita alle ONLUS di derrate alimentari e prodotti farmaceutici esclusi dal circuito commerciale	art. 13, comma 2 e 3, D.Lgs. n. 460 del 1997	Queste cessioni non costituiscono ricavi
Cessione gratuita di beni diversi da derrate alimentari e prodotti farmaceutici a condizione che siano beni a cui è diretta l'attività dell'impresa	art. 13, comma 2 e 3, D.Lgs. n. 460 del 1997	Non costituiscono ricavi fino ad un ammontare di € 1.032,91, tale somma deve concorrere alla determinazione del limite di € 2.065,83 o al 2% del reddito dichiarato



**Tavola sinottica 6 – Benefici per enti beneficiari di persone fisiche donanti**

<b>SOGGETTI BENEFICIARI</b>	<b>EROGAZIONI PER SINGOLO ANNO</b>	<b>RIFERIMENTO NORMATIVO</b>	<b>RISPARMIO FISCALE</b>
ONLUS	Erogazioni liberali in denaro o in natura	art. 14, comma 1, D.L. n. 35 del 2005, art. 15, comma 1, lettera i-bis) TUIR	In alternativa: a) deduzione pari al 10% del reddito dichiarato fino a un massimo di € 70.000 annui; b) detrazione pari al 19% dall'IRPEF lorda, calcolata su un'erogazione massima di € 2.065,83
APS	Erogazioni liberali in denaro	art. 14, comma 1, D.L. n. 35 del 2005, art. 15, comma 1, lettera i-quater) TUIR	In alternativa: a) deduzione pari al 10% del reddito dichiarato fino a un massimo di € 70.000 annui (se APS iscritta nel registro nazionale); b) detrazione pari al 19% dall'IRPEF lorda calcolata su un'erogazione massima di € 2.065,83 (per APS iscritte nei registri nazionale, regionale o provinciale)
ONG	Contributi, donazioni, beneficenza	art. 14, comma 1, D.L. n. 35 del 2005, art. 15, comma 1, lettera i-bis) TUIR art. 10, comma 1, lettera g) TUIR	In alternativa: a) deduzione pari al 10% del reddito dichiarato fino a un massimo di € 70.000 annui; b) detrazione pari al 19% dall'IRPEF lorda calcolata su un'erogazione massima di € 2.065,83; c) deduzione entro il 2% del reddito complessivo dichiarato
Fondazioni ed associazioni riconosciute aventi per scopo statutario la tutela, promozione e valorizzazione dei beni di interesse storico, artistico e paesaggistico	Erogazioni liberali in denaro e in natura	art. 14, comma 1, D.L. n. 35 del 2005	Deduzione pari al 10% del reddito dichiarato fino a un massimo di € 70.000 annui



Fondazioni ed associazioni riconosciute aventi per scopo statutario la ricerca scientifica	Erogazioni liberali in denaro e in natura	art. 14, comma 1, D.L. n. 35 del 2005	Deduzione pari al 10% del reddito dichiarato fino a un massimo di € 70.000 annui
Onlus, iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati, ed enti individuati con Dpcm nei Paesi non appartenenti all'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico, OCSE	Erogazioni liberali in denaro	art. 15, comma 1, lettera i-bis), TUIR	Detrazione pari al 19% dall'IRPEF lorda calcolata su un'erogazione massima di € 2.065,83
Fondazioni e associazioni legalmente riconosciute e senza scopo di lucro che svolgono esclusivamente attività nello spettacolo	Erogazioni liberali in denaro	art. 15, comma 1, lettera i), TUIR	Detrazione pari al 19% dall'IRPEF lorda, calcolata su un'erogazione massima del 2% del reddito dichiarato
Istituzioni religiose	Erogazioni liberali in denaro	art. 10, comma 1, lettere i) e l), TUIR	Deduzione dal reddito complessivo fino ad € 1.032,91
Società di mutuo soccorso	Contributi associativi versati dai soci per se stessi e non per i familiari	art. 15, comma 1, lettera i-bis), TUIR	Detrazione pari al 19% dell'IRPEF lorda, calcolata su un'erogazione massima di € 1.291,14
Partiti e movimenti politici	Erogazioni liberali in denaro comprese tra € 51,65 e € 103.291,38	art. 15, comma 1-bis, TUIR	Detrazione pari al 19% dall'IRPEF lorda
Associazioni sportive dilettantistiche	Erogazioni liberali in denaro	art. 15, comma 1, lett. i-ter), TUIR	Detrazione pari al 19% dall'IRPEF lorda calcolata su un'erogazione massima di € 1.500
Enti impegnati in attività di studio, ricerca, e in attività di rilevante valore scientifico, culturale o artistico	Erogazioni liberali in denaro o in natura	art. 15, comma 1, lett. h) e h-bis), TUIR	Detrazione pari al 19% dall'IRPEF lorda dell'erogazione in denaro o del costo dei beni (se ceduti in base ad apposita convenzione)
Università, fondazioni universitarie, istituzioni universitarie pubbliche, enti di ricerca pubblici, enti di ricerca sottoposti alla vigilanza del MIUR, enti parco regionali e nazionali	Erogazioni liberali in denaro	art. 10, lett. l-quarter), TUIR	Deduzione dal reddito complessivo senza limiti
Enti di istruzione senza scopo di lucro	Erogazioni liberali in denaro	art. 15, comma 1, lett. i-octies), TUIR	Detrazione pari al 19% dall'IRPEF lorda



### Tavola sinottica 7 – Benefici per enti beneficiari di imprese donanti

SOGGETTI BENEFICIARI	EROGAZIONI PER SINGOLO ANNO	RIFERIMENTO NORMATIVO	RISPARMIO FISCALE
ONLUS	Erogazioni liberali in denaro o in natura	art. 14, comma 1, D.L. n. 35 del 2005, art. 100, comma 2, lettera h) TUIR	In alternativa: a) deduzione pari al 10% del reddito dichiarato fino a un massimo di € 70.000 annui; b) per le sole erogazioni in denaro, deduzione totale dal reddito d'impresa, nei limiti di € 2.065,83 o del 2% del reddito d'impresa dichiarato
	Costo del personale per servizi resi a favore delle ONLUS	art. 100, comma 2, lettera i), TUIR	Deduzione dal reddito d'impresa fino al 5% delle spese sostenute per prestazioni di lavoro dipendente
	Cessione gratuita alle ONLUS di derrate alimentari e prodotti farmaceutici esclusi dal circuito commerciale	art. 13, comma 2 e 3, D.Lgs. n. 460 del 1997	Queste cessioni non costituiscono ricavi
	Cessione gratuita di beni diversi da derrate alimentari e prodotti farmaceutici a condizione che siano beni a cui è diretta l'attività dell'impresa	art. 13, comma 2 e 3, D.Lgs. n. 460 del 1997	Non costituiscono ricavi fino ad un ammontare di € 1.032,91, tale somma deve concorrere alla determinazione del limite di € 2.065,83 o del 2% del reddito dichiarato
APS	Erogazioni liberali in denaro o in natura	art. 14, comma 1, D.L. n. 35 del 2005, art. 100, comma 2, lettera l), TUIR	In alternativa: a) deduzione pari al 10% del reddito dichiarato fino a un massimo di € 70.000 annui (se APS iscritta nel registro nazionale); b) per le sole erogazioni in denaro, deduzione totale dal reddito d'impresa, nei limiti di € 1.549,37 o del 2% del reddito d'impresa dichiarato (per APS iscritte nei registri nazionale, regionale o provinciale)



ONG	Contributi, donazioni, beneficenza	art. 14, comma 1, D.L. n. 35 del 2005, art. 100, comma 2, lettera a) TUIR	In alternativa: a) deduzione pari al 10% del reddito dichiarato fino a un massimo di € 70.000 annui; b) deduzione dal reddito complessivo sino al 2% del reddito dichiarato
Fondazioni ed associazioni riconosciute aventi per scopo statutario la tutela, promozione e valorizzazione dei beni di interesse storico, artistico e paesaggistico	Erogazioni liberali in denaro e in natura	art. 14, comma 1, D.L. n. 35 del 2005	Deduzione pari al 10% del reddito dichiarato fino a un massimo di € 70.000 annui
Fondazioni ed associazioni riconosciute aventi per scopo statutario la ricerca scientifica	Erogazioni liberali in denaro e in natura	art. 14, comma 1, D.L. n. 35 del 2005	Deduzione pari al 10% del reddito dichiarato fino a un massimo di € 70.000 annui
Onlus, iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati, ed enti individuati con Dpcm nei Paesi non appartenenti all'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico, OCSE	Erogazioni liberali in denaro	art. 100, comma 2, lettera h), TUIR	Deduzione totale dal reddito d'impresa, nei limiti di € 2.065,83 o del 2% del reddito d'impresa dichiarato
Fondazioni e associazioni legalmente riconosciute e senza scopo di lucro che svolgono esclusivamente attività nello spettacolo	Erogazioni liberali in denaro	art. 100, comma 2, lettera g), TUIR	Deduzione fino al 2% del reddito d'impresa dichiarato
Enti impegnati in attività di studio, ricerca, e in attività di rilevante valore scientifico, culturale o artistico	Erogazioni liberali in denaro	art. 100, comma 2, lettera f), TUIR	Deduzione dal reddito d'impresa
Fondazioni o associazioni legalmente riconosciute per lo svolgimento di compiti istituzionali e per la realizzazione di programmi culturali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo	Erogazioni liberali in denaro	art. 100, comma 2, lettera m), TUIR	Deduzione dal reddito d'impresa



Organismi di gestione di parchi o riserve naturali o di altre zone soggette a tutela paesaggistica	Erogazioni liberali in denaro	art. 100, comma 2, lettera n), TUIR	Deduzione dal reddito d'impresa
Stato, Regioni, enti, istituzioni, fondazioni o associazioni legalmente riconosciute per la realizzazione di programmi di ricerca scientifica nel settore della sanità	Erogazioni liberali in denaro	art. 100, comma 2, lettera o), TUIR	Deduzione dal reddito d'impresa
Istituti scolastici senza scopo di lucro finalizzate all'innovazione tecnologica, all'edilizia scolastica e all'ampliamento dell'offerta formativa	Erogazioni liberali in denaro	art. 100, comma 2, lettera o-bis), TUIR	Deduzione totale dal reddito d'impresa, nei limiti di € 70.000 o del 2% del reddito d'impresa dichiarato
Persone giuridiche che operano nell'ambito dell'educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale sanitaria o culto	Erogazioni liberali in denaro	art. 100, comma 2, lettere a), TUIR	Deduzione fino al 2% del reddito d'impresa dichiarato
Persone giuridiche aventi sede nel Mezzogiorno e che perseguono esclusivamente finalità di ricerca scientifica	Erogazioni liberali in denaro	art. 100, comma 2, lettere b), TUIR	Deduzione fino al 2% del reddito d'impresa dichiarato



## Allegato B - Strumenti operativi

### Nota Metodologica

Questa nota metodologica fornisce le indicazioni di utilizzo dello strumento operativo per il calcolo del beneficio fiscale ottenibile attraverso le diverse modalità di erogazione.

Il file *excel* si compone di due fogli di lavoro denominati rispettivamente:

1. Imprese
2. Privati (persone fisiche non imprenditori)

All'interno dei fogli di lavoro, sono evidenziate in rosa le celle in cui l'utente dovrà inserire un valore, mentre in bianco le celle che non devono essere valorizzate o modificate in quanto contenenti delle formule di calcolo.

Con riferimento ai donanti "Imprese", sarà sempre necessario inserire l'ammontare dell'erogazione liberale e in taluni casi, a seconda della modalità di donazione prescelta, l'ammontare del reddito dichiarato. È importante segnalare che per "reddito dichiarato" si intende il reddito d'impresa dichiarato *al netto della stessa liberalità*. Le ipotesi di base sono un'aliquota IRES pari a 27,5% e un'aliquota IRAP pari a 3,9%.

Con riferimento ai donanti "Privati", sarà sempre necessario inserire l'ammontare dell'erogazione liberale e in taluni casi, a seconda della modalità di donazione prescelta, il reddito complessivo e l'aliquota marginale. Per *aliquota marginale* si intende l'aliquota fiscale applicata in relazione allo scaglione massimo raggiunto di reddito imponibile. In base agli scaglioni di reddito, le aliquote IRPEF attualmente in vigore per l'anno 2011 sono:

Reddito imponibile	Aliquote
Da 0 a 15.000 euro	23%
Da 15.001 a 28.000 euro	27%
Da 28.001 a 55.000 euro	38%
Da 55.000,01 a 75.000 euro	41%
Oltre 75.000 euro	43%

Fonte: Agenzia delle Entrate



Inserendo i dati richiesti, la colonna “Risparmio fiscale” evidenzierà l’importo del beneficio per il soggetto donante.



## Allegato C – Tabelle

**Tabella 1 – Termini e scadenze del Cinque per mille per l'anno 2011**

	<i>Enti del Volontariato ed Associazioni Sportive Dilettantistiche</i>	<i>Enti della ricerca e dell'università</i>	<i>Enti della ricerca sanitaria</i>
<i>Attivazione delle procedure di presentazione della domanda di iscrizione</i>	15 marzo 2011	15 marzo 2011	15 marzo 2011
<i>Termine per la presentazione della domanda di iscrizione all'Amministrazione competente</i>	7 maggio 2011	30 aprile 2011	30 aprile 2011
<i>Pubblicazione dell'elenco provvisorio</i>	14 maggio 2011	-	-
<i>Richiesta di correzione delle domande</i>	20 maggio 2011	5 maggio 2011	5 maggio 2010
<i>Trasmissione degli elenchi all'Agenzia delle Entrate</i>	-	7 maggio 2011	7 maggio 2011
<i>Pubblicazione dell'elenco aggiornato</i>	25 maggio 2011	14 maggio 2011	14 maggio 2011
<i>Presentazione degli allegati</i>	30 giugno 2011	30 giugno 2011	-
<i>Termine per l'effettuazione dei controlli</i>	31 dicembre 2011	30 novembre 2011	-
<i>Termine di trasmissione degli elenchi all'Agenzia delle Entrate</i>	15 marzo 2011 (solo per le APS da parte del CONI)	31 dicembre 2011	-
<i>Pubblicazione dell'elenco definitivo degli ammessi e degli esclusi sul sito dell'Agenzia delle Entrate</i>	31 marzo 2012	31 marzo 2012	31 marzo 2012



## Allegato D – Schemi di rendiconto delle somme percepite tramite il Cinque per mille

### 1 – Schema di rendiconto per gli enti del volontariato (Fonte: Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali)



*Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali*

*Direzione Generale per il Volontariato, l'Associazionismo e le Formazioni Sociali*

#### **MODELLO PER IL RENDICONTO DELLE SOMME PERCEPITE IN VIRTU' DEL BENEFICIO DEL "5 PER MILLE DELL'IRPEF" DAGLI AVENTI DIRITTO**

#### **ANAGRAFICA**

Denominazione sociale (eventuale acronimo e nome esteso)	
C.F. del soggetto beneficiario	
Indirizzo	
Città	
N. Telefono	
N. Fax	
Indirizzo e-mail	
Nome del rappresentante legale	
C.F. del rappresentante legale	



## RENDICONTO DEI COSTI SOSTENUTI

<b>Anno finanziario</b>	
<b>IMPORTO PERCEPITO</b>	€
<b>1. Risorse umane</b> (dettagliare i costi a seconda della causale, per esempio: compensi per personale; rimborsi spesa a favore di volontari e/o del personale)	
	€
<b>2. Costi di funzionamento</b> (dettagliare i costi a seconda della causale, per esempio: spese di acqua, gas, elettricità, pulizia; materiale di cancelleria; spese per affitto delle sedi; ecc.)	
	€
<b>3. Acquisto beni e servizi</b> (dettagliare i costi a seconda della causale, per esempio: acquisto e/o noleggio apparecchiature informatiche; acquisto beni immobili; prestazioni eseguite da soggetti esterni all'ente; affitto locali per eventi; ecc.)	
	€
<b>4. Erogazioni ai sensi della propria finalità istituzionale</b>	
	€
<b>5. Altre voci di spesa riconducibili al raggiungimento dello scopo sociale</b>	
	€
<b>TOTALE SPESE</b>	€

Data,

Firma del rappresentante legale

*Il rappresentante legale, sottoscrittore del rendiconto, certifica che le informazioni contenute nel presente documento sono autentiche e veritiere, nella consapevolezza che, ai sensi degli artt. 47 e 76 del DPR 445/2000, chiunque rilasci dichiarazioni mendaci, formi atti falsi o ne faccia uso è punito ai sensi del codice penale e dalle leggi speciali in materia.*

*Il rendiconto, inoltre, ai sensi dell'art. 46 del DPR 445/2000, deve essere corredato da copia semplice di un documento di identità in corso di validità del sottoscrittore.*

Firma del rappresentante legale

*Si precisa che il trattamento di dati personali è eseguito senza il consenso dell'interessato in quanto trattasi di consenso obbligatorio previsto da norma di legge.*



## 2 – Schema di rendiconto per gli enti della sanità (Fonte: Ministero della Salute)

### a- Rendiconto di assegnazione richieste



#### Ministero della Salute – Direzione Generale della Ricerca Scientifica e Tecnologica

Rendiconto di assegnazione risorse 5 per mille ANNO .....: Contributo percepito €.....

Enti della Ricerca Sanitaria

ENTE\*:

.....

Num. Prog.	Titolo del progetto	Fondi 5 per mille assegnati al progetto	Costo complessivo del progetto	Data indicativa di inizio progetto	Durata prevista
1					
2					
3					
4					
5					
6					
.....					

Data

Si autorizza al trattamento dei dati ai sensi del d.lgs. 196/2003

Il Legale Rappresentante



**b- Rendiconto di spesa**



**Ministero della Salute – Direzione Generale della Ricerca Scientifica e Tecnologica**

Rendiconto di spesa Fondi 5 per mille ANNO .....

Enti della Ricerca Sanitaria

ENTE<sup>33</sup>: .....

Titolo del progetto: .....

<b>Data di inizio progetto:</b>	<b>Data di fine progetto:</b>
<b>Fondi 5 per mille assegnati al progetto: €</b>	<b>Costo complessivo del progetto (se co-finanziato): €</b>

<sup>33</sup> Istituzione beneficiaria del contributo del Cinque per mille.



VOCI DI SPESA	COSTO COMPLESSIVO	QUOTA FINANZIATA CON FONDI 5 PER MILLE
Personale di ricerca (borsista, a contratto e di ruolo in quota parte)		
Apparecchiature (ammortamento, canone di locazione/leasing)		
Materiale d'uso destinato alla ricerca (per laboratori di ricerca, acquisto farmaci ecc.)		
Spese di organizzazione (manifestazioni e convegni, viaggi e missioni ecc.)		
Elaborazione dati		
Spese amministrative		
Altro (indicare quali)		
TOTALE		

Data

Il Responsabile del Progetto

Il Legale Rappresentante

Si autorizza al trattamento dei dati ai sensi del d.lgs. 196/2003

Il Legale Rappresentante



**c- Abstract ed elenco pubblicazioni scientifiche**



**Ministero della Salute – Direzione Generale della Ricerca scientifica e Tecnologica**

Fondi 5 per mille ANNO ..... - Enti della Ricerca Sanitaria  
Abstract ed elenco pubblicazioni scientifiche

ENTE<sup>34</sup>: .....

**Titolo del progetto:** .....

<sup>34</sup> Istituzione beneficiaria del contributo del Cinque per mille.



**Abstract dei risultati ottenuti:**

Prodotti della Ricerca (correlati al progetto):

**Elenco pubblicazioni su riviste indicizzate**

- 
- 
- 
- 
- 
- 
- 
- 
- 
- 

Data

Il Responsabile del Progetto

Il Legale Rappresentante

Si autorizza al trattamento dei dati ai sensi del d.lgs. 196/2003

Il Legale Rappresentante

\*\*\*

\*\*\*

\*\*\*