

CIRCOLARE N. 56/E



Direzione Centrale Servizi ai Contribuenti

Roma, 10 dicembre 2010

OGGETTO: *Chiarimenti in merito ai soggetti destinatari della quota del cinque per mille dell'Irpef*

INDICE

PREMESSA

1. ASSOCIAZIONI E FONDAZIONI RICONOSCIUTE

1.1. Riconoscimento

1.1.1 Enti associativi con personalità giuridica di diritto pubblico

1.2 Operatività nei settori dell'art. 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997

1.3 Non lucratività

2. CESSAZIONE DELL'ATTIVITÀ DA PARTE DEGLI ENTI DESTINATARI DEL CINQUE PER MILLE O DELL'ATTIVITÀ CHE DÀ DIRITTO AL BENEFICIO

2.1 Cessazione dell'attività da parte dell'ente beneficiario

2.1.1 Cessazione dell'attività che dà diritto al beneficio

2.1.2 Decorrenza

PREMESSA

Con la presente circolare vengono forniti chiarimenti in merito ai soggetti destinatari della quota del cinque per mille dell'Irpef.

In particolare, vengono affrontate le problematiche, evidenziate in fase di controllo delle dichiarazioni sostitutive prodotte e di erogazione del contributo, riguardanti:

- l'individuazione degli enti riconducibili fra le associazioni e fondazioni riconosciute che operano in uno dei settori indicati nell'articolo 10, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460;
- la cessazione dell'attività da parte degli enti destinatari della quota del cinque per mille ovvero dell'attività che dà diritto al beneficio.

1. ASSOCIAZIONI E FONDAZIONI RICONOSCIUTE

Si osserva in premessa che i beneficiari del contributo del cinque per mille, sia nella previsione che lo ha introdotto in via sperimentale per l'esercizio 2006 (legge 23 dicembre 2005, n. 266 – legge finanziaria 2006) sia nelle successive disposizioni che lo hanno confermato per gli esercizi finanziari 2007, 2008, 2009 e 2010, sono stati individuati per categorie soggettive in funzione della finalità di utilità sociale perseguita.

Le associazioni e le fondazioni sono state costantemente ricondotte nella tipologia soggettiva indicata sotto la lettera a), che comprende le organizzazioni private senza scopo di lucro che operano in settori di rilevanza sociale, sinteticamente individuata come sostegno al “*volontariato*”.

Possono iscriversi negli elenchi degli enti destinatari del cinque per mille le associazioni e le fondazioni che presentino i seguenti requisiti:

- abbiano ottenuto il riconoscimento;
- operino senza scopo di lucro nei settori di cui all'articolo 10, comma 1, lettera a) del decreto legislativo n. 460 del 1997.

1.1 Riconoscimento

In merito al requisito del riconoscimento si richiamano preliminarmente i chiarimenti forniti con le circolari n. 30 del 22 maggio 2007 e n. 57 del 25 ottobre 2007.

In particolare, con la circolare n. 30, al punto 4, è stato precisato che *“la norma istitutiva del 5 per mille, fa unico riferimento alle associazioni e alle fondazioni riconosciute; per tali soggetti, dunque, l'unica forma di riconoscimento non può che essere quella che attribuisce ai medesimi la personalità giuridica e che viene attualmente disciplinata nel DPR n. 361 del 7 dicembre 2000 (Regolamento recante norme per la semplificazione dei procedimenti di riconoscimento delle persone giuridiche private e di approvazione dell'atto costitutivo)”*.

Con la successiva circolare n. 57 del 2007 è stato chiarito che *“I riscontri sulle dichiarazioni sostitutive prodotte dai rappresentanti degli enti in parola devono in via prioritaria acclarare se gli stessi siano dotati del riconoscimento della personalità giuridica, ai sensi del DPR n. 361 del 2000. A tal fine occorre prendere gli opportuni contatti con gli Uffici Territoriali di Governo, presso i quali potranno essere reperiti gli Statuti delle singole associazioni. Analoga indagine va effettuata presso le Regioni e le Province autonome che – in base all'art. 7 del citato DPR 361 – sono tenutarie del registro delle persone giuridiche ... L'eventuale*

individuazione di soggetti privi di riconoscimento comporterà l'esclusione degli stessi dall'elenco curato da questa Agenzia.”

Al punto 3.3.1 della medesima circolare, viene confermato che *“nella considerazione che l'art. 1, comma 1234, della legge 296 del 2006 fa esclusivo riferimento alle associazioni riconosciute, si precisa che l'unica forma di riconoscimento della personalità giuridica è quella disciplinata dal DPR 361 del 7 dicembre 2000 (Regolamento recante norme per la semplificazione dei procedimenti di riconoscimento delle persone giuridiche private e di approvazione dell'atto costitutivo)”*.

In sostanza, in base ai richiamati documenti di prassi, per *“associazioni e fondazioni riconosciute”*, ai fini del riparto della quota del cinque per mille, devono intendersi le associazioni e le fondazioni che abbiano ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica ai sensi del DPR 10 febbraio 2000, n. 361.

1.1.1 Enti associativi con personalità giuridica di diritto pubblico.

Nel ribadire l'orientamento espresso dalle citate circolari n. 30 e n. 57 del 2007, si precisa altresì che il requisito del possesso della personalità giuridica deve intendersi riferito solo ai soggetti con personalità giuridica di diritto privato, con esclusione, quindi, degli enti dotati di personalità giuridica di diritto pubblico.

L'interpretazione fornita si fonda in primo luogo sulla formulazione letterale della norma che, riferendosi in modo specifico alle *“associazioni e fondazioni riconosciute”*, richiama l'espressione utilizzata nel libro primo, titolo secondo, capo secondo, del codice civile, rubricato *“Delle associazioni e fondazioni”*.

La definizione di associazioni riconosciute assume, inoltre, rilievo nell'ambito privatistico in contrapposizione alle associazioni non riconosciute disciplinate dall'articolo 36 e seguenti del codice civile.

Sotto il profilo logico-sistematico l'orientamento espresso trova conferma nella collocazione delle associazioni e fondazioni riconosciute nella categoria di soggetti destinatari del cinque per mille che comprende le ONLUS, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale, cioè le organizzazioni di natura privatistica che operano senza scopo di lucro in settori di attività di rilevanza sociale.

Al riguardo si richiama, altresì, la sentenza del Consiglio di Stato n. 1730/2010, secondo la quale *“deve escludersi ... che possa essere ricompresa nelle organizzazioni di volontariato”* un'associazione che è dotata *“di personalità giuridica pubblica e, in quanto tale, è soggetta alla disciplina degli enti pubblici”*.

Da quanto sopra consegue che non possono annoverarsi tra le associazioni riconosciute, operanti nei settori individuati dall'articolo 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997 e beneficiarie del cinque per mille, gli enti associativi con personalità giuridica di diritto pubblico, ancorché operanti nei medesimi settori.

Gli enti associativi di diritto pubblico non possono, pertanto, essere iscritti nell'elenco dei soggetti destinatari del cinque per mille e non possono accedere alla ripartizione delle relative quote. Ove il contributo sia stato già corrisposto lo stesso, in mancanza dei requisiti prescritti da parte dell'ente beneficiario, deve essere recuperato.

1.2 Operatività nei settori dell'art. 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997

I settori di attività che, ricorrendo il presupposto del riconoscimento della personalità giuridica, danno titolo alle associazioni e fondazioni riconosciute a partecipare al riparto della quota del cinque per mille dell'IRPEF sono i seguenti:

- 1) assistenza sociale e socio-sanitaria;

- 2) assistenza sanitaria;
- 3) beneficenza;
- 4) istruzione;
- 5) formazione;
- 6) sport dilettantistico;
- 7) tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico di cui alla legge 1° giugno 1939, n. 1089, ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409 (vedasi ora decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, recante il "Codice dei beni culturali e del paesaggio");
- 8) tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, con esclusione dell'attività esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi di cui all'articolo 7 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22;
- 9) promozione della cultura e dell'arte;
- 10) tutela dei diritti civili;
- 11) ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta in ambiti e secondo modalità definite con decreto del Presidente della Repubblica 20 marzo 2003, n. 135.

L'esclusività o la prevalenza dell'operatività negli anzidetti settori è stata prevista dalle disposizioni in materia di cinque per mille per l'esercizio finanziario 2008, dall'art. 3, comma 5, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008).

Relativamente agli esercizi 2006, 2007, 2009 e 2010 le associazioni e fondazioni riconosciute possono accedere al beneficio del cinque per mille anche se

svolgono attività nei settori di cui all'articolo 10, comma 1, lettera a), del decreto n. 460 del 1997 in maniera non esclusiva o non prevalente.

Al riguardo si richiamano le circolari n. 30 e n. 57 del 2007 con le quali sono state fornite indicazioni in merito alla necessità di accertare l'effettivo svolgimento dell'attività nell'ambito dei settori indicati nonché la rilevanza della stessa attività anche se non esercitata in maniera esclusiva o prevalente.

In particolare la circolare n. 30, paragrafo 7, riferendosi alle fondazioni operanti in maniera non esclusiva o prevalente nei settori di cui all'articolo 10, comma 1, lettera a), del Dlgs n. 460 del 1997, ha chiarito che i controlli delle dichiarazioni sostitutive devono accertare tra l'altro *“che tra i fini istituzionali sia previsto lo svolgimento di attività nei settori indicati nel comma 1, lettera a), dell'articolo 10 del Dlgs n. 460 del 1997”* e *“che le fondazioni oggetto d'esame operino concretamente in uno dei settori previsti dal richiamato articolo 10.”*

La circolare n. 57, in relazione alle associazioni riconosciute, ha evidenziato l'esigenza di *“approfondimenti di carattere amministrativo, tesi ad acclarare la tipologia dell'attività, l'effettivo svolgimento della stessa”* anche attraverso la consultazione di atti o documenti quali l'atto costitutivo, lo statuto e l'ultimo rendiconto annuale.

Ribadendo gli indirizzi forniti con i richiamati documenti di prassi, si precisa che ai fini dell'accesso al beneficio del cinque per mille:

- a) nell'atto costitutivo o nello statuto devono essere indicate le attività che l'ente svolge nei settori stabiliti dalla norma;
- b) le attività in argomento, ancorché non prevalenti, non devono, tuttavia, avere carattere di occasionalità, marginalità o sussidiarietà, ma devono concorrere a realizzare gli scopi propri dell'ente;

- c) l'esplicita previsione statutaria deve trovare riscontro in concreto nell'attività effettivamente svolta.

1.3 Non lucratività

Le associazioni e fondazioni riconosciute, al pari degli altri soggetti ricondotti dalle disposizioni in materia del cinque per mille alla lettera a) nella categoria individuata come sostegno al “*volontariato*”, sono, come accennato nei precedenti paragrafi, organizzazioni di natura privatistica senza fine di lucro.

In merito alla non lucratività, si precisa che detto requisito, ancorché non espresso, costituisce carattere essenziale costantemente attribuito alle associazioni e fondazioni riconosciute beneficiarie del cinque per mille.

Ciò comporta in concreto per tali enti, come per tutti gli altri soggetti connotati dalla assenza di fini di lucro, il divieto di distribuzione, anche indiretta, degli utili e avanzi di gestione nonché di fondi riserve o capitale e, in caso di scioglimento, il vincolo di devoluzione del patrimonio ad altra associazione con finalità analoghe o a fini di pubblica utilità.

2. CESSAZIONE DELL'ATTIVITÀ DA PARTE DEGLI ENTI DESTINATARI DEL CINQUE PER MILLE O DELL'ATTIVITÀ CHE DÀ DIRITTO AL BENEFICIO

Il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 23 aprile 2010, concernente “*finalità e soggetti ai quali può essere destinato il 5 per mille per l'anno finanziario 2010*”, disciplina, tra l'altro, le ipotesi in cui i soggetti ammessi al beneficio del cinque per mille all'atto dell'erogazione delle somme risultino aver cessato l'attività o aver cessato l'attività che dà diritto al beneficio.

In particolare, l'articolo 11, comma 5, del citato DPCM stabilisce che *“L'ente beneficiario non ha diritto alla corresponsione del contributo qualora, prima dell'erogazione delle somme allo stesso destinate, risulti aver cessato l'attività o non svolgere più l'attività che dà diritto al beneficio”*.

Il successivo comma 6 dello stesso articolo 11 prevede che *“la disposizione di cui al comma 5 si applica anche agli esercizi finanziari 2006, 2007, 2008 e 2009”*.

L'articolo 13, comma 1, lettera e), individua tra le circostanze per le quali è possibile procedere al recupero delle somme erogate l'ipotesi in cui l'ente *“dopo l'erogazione delle somme allo stesso destinate, risulti, invece, aver cessato l'attività o non svolgere più l'attività che dà diritto al beneficio, prima dell'erogazione delle somme medesime”*.

Le disposizioni esaminate stabiliscono, in sostanza, che, nel caso in cui prima dell'erogazione delle somme il soggetto abbia cessato la propria attività o non svolga più le attività che hanno costituito il presupposto per l'accesso al beneficio, le somme attribuite non dovranno essere erogate.

Laddove, invece, le somme siano state già erogate, ma il soggetto prima dell'erogazione delle somme stesse risulti aver cessato l'attività o non svolgere più l'attività che dà diritto al beneficio, l'amministrazione competente dovrà procedere al recupero degli importi erogati.

Si evidenzia al riguardo che la fase dell'erogazione delle somme e quella del recupero delle stesse rientrano, nel caso degli enti appartenenti alla categoria individuata come sostegno al volontariato, nelle attribuzioni del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, al quale competono, altresì, le necessarie e definitive determinazioni in merito all'esclusione dall'erogazione delle somme attribuite.

Le presenti istruzioni sono quindi dirette a fornire un indirizzo interpretativo unitario in considerazione delle funzioni attribuite all'Agenzia delle entrate per la predisposizione dell'elenco dei soggetti beneficiari e del rapporto di collaborazione della stessa Agenzia con il competente Ministero ai fini delle attività necessarie all'erogazione degli importi agli aventi diritto.

2.1 Cessazione dell'attività da parte dell'ente beneficiario.

La prima ipotesi, che comporta la perdita del diritto all'erogazione delle somme attribuite o il recupero delle somme già percepite, è data dalla cessazione dell'attività da parte dell'ente beneficiario prima dell'erogazione delle somme.

La fattispecie comprende tutti i casi di estinzione per qualsiasi causa del soggetto beneficiario.

L'espressione cessazione dell'attività consente di ricondurre, peraltro, nella fattispecie in esame anche enti che, all'atto dell'erogazione delle somme, sono in fase di liquidazione e, pertanto, hanno di fatto cessato l'attività.

Per quanto riguarda l'ipotesi di fusione per incorporazione, segnalata in riferimento ad alcune cooperative sociali, si ritiene che, permanendo l'attività esercitata, le somme possano essere attribuite all'incorporante, sempre che quest'ultima risulti ammessa fra i beneficiari del cinque per mille.

2.1.1 Cessazione dell'attività che dà diritto al beneficio.

La seconda fattispecie considerata dalle norme in commento riguarda le ipotesi in cui ai fini dell'accesso al contributo del cinque per mille è necessario accertare la presenza congiunta del requisito soggettivo ed oggettivo.

L'ente destinatario, pur continuando a esistere e a operare, perde uno dei requisiti richiesti per l'ammissibilità al beneficio.

E' il caso delle associazioni e fondazioni riconosciute, per le quali, come precisato nel paragrafo 1.2, l'operatività negli specifici settori individuati dall'articolo 10, comma 1, lettera a), del decreto legislativo n. 460 del 1997 costituisce un'ulteriore condizione, oltre a quella del riconoscimento della personalità giuridica, per fruire del beneficio del cinque per mille.

Pertanto, qualora risulti che gli anzidetti enti per modifica statutaria o di fatto non operano più nei settori di attività che hanno consentito l'ammissione al contributo del cinque per mille, le somme loro destinate non devono essere corrisposte e quelle eventualmente già erogate devono essere recuperate.

2.1.2 Decorrenza.

La perdita del beneficio per cessazione dell'attività o per il venir meno dell'attività che dà diritto al beneficio si applica a decorrere dall'esercizio finanziario 2006 e, pertanto, le somme relative al cinque per mille non devono essere erogate qualora ricorrano nei confronti dell'ente beneficiario le condizioni sopra descritte.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA