



# diritto & religioni

**Semestrale**  
**Anno XII - n. 1-2017**  
**gennaio-giugno**

ISSN 1970-5301

# 23



**LUIGI  
PELLEGRINI  
EDITORE**

**Diritto e Religioni**  
Semestrale  
Anno XII - n. 1-2017  
**Gruppo Periodici Pellegrini**

*Direttore responsabile*  
Walter Pellegrini

*Direttori*  
Mario Tedeschi - Maria d'Arienzo

*Comitato scientifico*

F. Aznar Gil, A. Autiero, R. Balbi, G. Barberini, A. Bettetini, F. Bolognini, P. A. Bonnet, P. Colella, O. Condorelli, P. Consorti, R. Coppola, G. Dammacco, P. Di Marzio, F. Falchi, M. C. Folliero (†), A. Fuccillo, M. Jasonni, G. J. Kaczyński, G. Leziroli, S. Lariccia, G. Lo Castro, M. F. Maternini, C. Mirabelli, M. Minicuci, L. Musselli (†), R. Navarro Valls, P. Pellegrino, F. Petroncelli Hübler, S. Prisco, A. M. Punzi Nicolò, M. Ricca, A. Talamanca, P. Valdrini, M. Ventura, A. Zanotti, F. Zanchini di Castiglionchio

*Struttura della rivista:*

**Parte I**

SEZIONI

*Antropologia culturale*

*Diritto canonico*

*Diritti confessionali*

*Diritto ecclesiastico*

*Sociologia delle religioni e teologia*

*Storia delle istituzioni religiose*

DIRETTORI SCIENTIFICI

M. Minicuci

A. Bettetini, G. Lo Castro

M. d'Arienzo, V. Fronzoni,

A. Vincenzo

M. Jasonni, L. Musselli (†)

G.J. Kaczyński, M. Pascali

R. Balbi, O. Condorelli

**Parte II**

SETTORI

*Giurisprudenza e legislazione amministrativa*

*Giurisprudenza e legislazione canonica*

*Giurisprudenza e legislazione civile*

*Giurisprudenza e legislazione costituzionale  
e comunitaria*

*Giurisprudenza e legislazione internazionale*

*Giurisprudenza e legislazione penale*

*Giurisprudenza e legislazione tributaria*

RESPONSABILI

G. Bianco, R. Rolli

P. Stefani

L. Barbieri, Raffaele Santoro,

Roberta Santoro

G. Chiara, R. Pascali, C.M. Pettinato

S. Testa Bappenheim

V. Maiello

A. Guarino, F. Vecchi

**Parte III**

SETTORI

*Lettere, recensioni, schede,  
segnalazioni bibliografiche*

RESPONSABILI

M. Tedeschi

## Comitato dei referees

Prof. Andrea Bettetini - Prof.ssa Geraldina Boni - Prof. Salvatore Bordonali - Prof. Antonio Giuseppe Maria Chizzoniti - Prof. Orazio Condorelli - Prof. Pierluigi Consorti - Prof. Raffaele Coppola - Prof. Pasquale De Sena - Prof. Saverio Di Bella - Prof. Francesco Di Donato - Prof. Olivier Echappè - Prof. Nicola Fiorita - Prof. Antonio Fuccillo - Prof. Chiara Ghedini - Prof. Federico Aznar Gil - Prof. Ivàn Ibàn - Prof. Pietro Lo Iacono - Prof. Dario Luongo - Prof. Agustin Motilla - Prof. Salvatore Prisco - Prof. Francesco Rossi - Prof. Annamaria Salomone - Prof. Patrick Valdrini - Prof. Gian Battista Varnier - Prof. Carmela Ventrella - Prof. Marco Ventura - Prof. Ilaria Zuanazzi.

*«In merito agli idonei strumenti per il perseguimento dei fini statutari della Fondazione per i Beni e le Attività artistiche della Chiesa. Con particolare riguardo ai profili giuridici in materia fiscale e tributaria».*

MARIO GINESTRA

La Fondazione per i Beni e le Attività artistiche della Chiesa -ente senza fini di lucro avente personalità giuridica pubblica canonica e civile- ha quale predominante fine Statutario la collaborazione col Pontificio Consiglio della Cultura, a cui peraltro è affidata, nella realizzazione dei fini istituzionali.

Sin dalle prime righe della Premessa contenuta nello Statuto<sup>1</sup> appare palese il fine, peraltro già contenuto nel *Rescriptum*, a cui la Fondazione deve attenersi; indicativo il preciso richiamo alla sollecitudine pastorale del Pont. Giovanni Paolo II<sup>2</sup> nel delineare la “nobili attività” a cui è deputata.

Il legislatore italiano prevede la deducibilità dal reddito per le erogazioni liberali a favore di persone giuridiche che perseguono, tra le altre «finalità di culto» (*Catholica Ecclesia et Apostolicae Sedes moralis personae rationem habent ex ipsa ordinazione divina*); la normativa dispone la deducibilità dal reddito d'impresa delle «erogazioni liberali a favore di persone giuridiche che perseguano esclusivamente specifiche finalità tra le quali rientrano anche quelle di culto».

Nel caso in cui il soggetto sia di diritto straniero, è necessario che i requisiti essenziali per il riconoscimento della personalità giuridica (statuto, iscrizione ad un apposito registro, etc.) siano conformi a quelli richiesti dalla legislazione italiana.

Nell' ipotesi in cui il beneficiario sia un ente di diritto vaticano, peraltro, il possesso della personalità giuridica viene confermato per effetto del solo provvedimento canonico di erezione o di approvazione dell'ente ecclesiasti-

---

<sup>1</sup> Cfr. Statuto Fondazione per i Beni e le Attività artistiche della Chiesa, *Rescriptum ex audentia Ss.mi*, SdS 21 ottobre 2004.

<sup>2</sup> Costituzione Apostolica “Pastor Bonus”, 28 giugno 1988 e M.P. “*Inde a Pontificatus Nostri initio*” 25 marzo 1993.

co<sup>3</sup>. Tale provvedimento «vale a conferire all'ente ecclesiastico un ulteriore connotato giuridico di esclusiva valenza italiana (la qualifica di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto) che presuppone il possesso di personalità giuridica.(...) La personalità di diritto canonico è portatrice di effetti diretti nel nostro ordinamento, in adempimento alle norme speciali pattizie concordatarie pur dopo la revisione di cui all'Accordo 18 febbraio 1984, ratificato con legge 20 maggio 1985, n. 206, che si fondano sul recepimento del nostro sistema dei principi giuridici di quell'ordinamento in tema di conferimento di personalità. (...) Conseguentemente, si ritiene che ai siffatti enti vaticani spetti senza riserve la prospettata equiparazione alla nozione interna di personalità giuridiche»<sup>4</sup>.

La personalità di diritto canonico rilevante per l'ordinamento italiano può peraltro essere acquisita, oltre che con provvedimento canonico di erezione, anche per disposizione normativa.

È questo il caso della Chiesa cattolica e della Santa Sede, che ai sensi del canone 113 del C.I.C. « sono persone morali in forza della stessa disposizione divina» ... nella nozione di Santa Sede rientra anche il Romano Pontefice, secondo cui « Col nome di Sede Apostolica o Santa Sede si intendono nel codice non solo il Romano Pontefice, ma anche, se non risulta diversamente dalla natura della questione o dal contesto, la Segreteria di Stato, il Consiglio per gli affari pubblici della Chiesa e gli altri Organismi della Curia Romana»<sup>5</sup>.

Nel caso in esame, il sistema di rapporti giuridici tra l'ordinamento della Repubblica Italiana e lo Stato Città del Vaticano sottrae da ogni ombra di dubbio, a mente dell' art. 2 del Regolamento di esecuzione della legge 20 maggio 1985, n. 222, in ragion del quale il provvedimento canonico d'erezione o di approvazione dell' ente ecclesiastico è elemento necessario e sufficiente per asseverare la soggettività di diritto; a quest'ultimo elemento si aggiungono i requisiti oggettivi che documentano l'iscrizione nel registro delle persone giuridiche italiane con piena equiparazione con la categoria statutale<sup>6</sup>.

---

<sup>3</sup> Cfr. art. 2 del Regolamento di esecuzione della legge 20 maggio 1985, n. 222, approvato con d.P.R. 13 febbraio 1987 n. 33, recante «*disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi*», deve essere allegato alla domanda di riconoscimento dell'ente che voglia assumere in Italia la sede legale.

<sup>4</sup> Cfr. R.M. n. 7699/E del 17 giugno 1996, interpretativa dell'art. 65, comma 2 del T.U.I.R.

<sup>5</sup> Cfr. can. 361 C.I.C.

<sup>6</sup> Cfr. R.M. 17 giugno 1996, n. 99/EE. La Fondazione « *Centesimus Annus – Pro Pontifice* », nella persona del suo legale rappresentante, ha chiesto chiarimenti in merito alla deducibilità sotto il profilo fiscale delle contribuzioni liberali da parte delle aziende italiane nei confronti della Fondazione... Tanto premesso, viene chiesto di precisare se sia applicabile nei confronti dei titolari di redditi di

Al fine di realizzare compiutamente gli scopi Statuari, uno degli Strumenti più consolidati è la comunicazione esterna attraverso eventi (mostre, rassegne, conferenze, restauri, concerti, etc.) che, come ormai prassi diffusa, vengono realizzati grazie alla sponsorizzazione di enti pubblici o privati che, sebbene talvolta distanti dalla propria area d'interesse istituzionale ed economico, mostrano particolare attenzione alla divulgazione della cultura per la maggiore fruizione.

Tuttavia a mente delle disposizioni in materia fiscale e tributaria, vigenti nel territorio della Repubblica Italiana, i mecenati delle anzidette iniziative son poco incoraggiati dal sistema fiscale.

Così di sovente gli sponsor sono condotti a sostenere la *mission* della Fondazione, per mera filantropia, obiettivi d'immagine positiva associata all'evento o per ragioni di pubbliche relazioni.

D'altra parte alla Fondazione quale ente non lucrativo, è vietato perseguire con forme commerciali la propria attività.

Come è noto, l'ente fondazionale può amministrare il proprio patrimonio solo per i fini statuari e secondo una logica restitutiva.

A tal fine interviene una soluzione mediata che, pur facendo salvi i principi ed il *modus operandi* statuari della Fondazione, può sollecitare maggiormente gli sponsor<sup>7</sup>.

Relativamente al trattamento fiscale delle erogazioni liberali effettuate da imprese italiane a favore della "*Fondazione per i Beni e le Attività Artistiche*

---

impresa l'art. 100, comma 2. A), del T.U.I.R., per le erogazioni liberali effettuate in favore della Fondazione nonché quale debba essere il regime impositivo ordinario riguardante la Fondazione stessa in quanto ente di diritto vaticano non avente in Italia né la sua sede legale o amministrativa né la sede principale del suo oggetto istituzionale. Peraltro appare consolidato l'orientamento giurisprudenziale della Suprema Corte di Cassazione che - in ragione dell'art. 16 delle disposizioni preliminari del C.C. (...«alle persone giuridiche straniere è concessa un'istituzional eparità di principio con quelle italiane» - è orientata a ritenere di riferimento le prescrizioni dell'ordinamentogiuridico di provenienza dell'ente straniero al fine di valutare la tipologia e la regolarità dell'ente ( Cfr. Cass. 14 aprile 1980, n. 2414).

Nel caso di un ente di diritto vaticano, i requisiti sono soddisfatti dal regime pattizio che traslano gli effetti direttamente nell'ordinamento italiano - fatte salve le richiamate formalità - e, pertanto, viene quindi applicato il regime tributario dell'art. 154 T.U.I.R. per gli enti non commerciali.

<sup>7</sup> Non si ignora l'invalsa pratica per cui, nell'ipotesi di progettazione d'un evento, l'ente-fondazione pur mantenendo il proprio ruolo propulsore e direttivo - senza mai intrattenere rapporti fiscali diretti con gli agenti diretti allo svolgimento (officine grafiche, ditte pubblicitarie, società servizi, assicurazione, etc.) - ripartisce le spese sui budgets degli sponsor e così mediando tra sponsor e ditte appaltatrici delle evento.

Di conseguenza, secondo tale espediente, la ditta fatturatrice intratterrà un rapporto finanziario diretto con lo sponsor.

Questa diffusa soluzione è assai rischiosa, perché realizza una cosiddetta "manovra elusiva" che pone a repentaglio di verifica da parte dell'amministrazione finanziaria non solo l'ente beneficiario ma anche lo sponsor che dovrà, non senza difficoltà, giustificare e provare l'entità della sponsorizzazione.

della Chiesa” avente sede nello Stato della Città del Vaticano, la fondazione oggetto del quesito ha lo scopo di valorizzare e promuovere i beni e le attività artistiche della Chiesa.

Il trattamento fiscale delle erogazioni liberali effettuate dalle imprese è regolato da due norme, entrambe operanti in modo alternativo a scelta del contribuente, che sono:

l'articolo 100 comma 2 del T.U.I.R.;

l'articolo 14 del D.L. n. 35 del 14 marzo 2005.

La deduzione spetta a condizione che il versamento di tali erogazioni sia eseguito tramite banca o ufficio postale ovvero mediante gli altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del D.Lgs 9/07/1997 n. 241.

In particolare, l'articolo 100 comma 2 del T.U.I.R. prevede diverse tipologie di erogazioni liberali ma, in base all'attività istituzionale perseguita dalla fondazione oggetto della trattazione, quelle in concreto riferibili alla stessa sono quelle previste alle lettere *f*) e *m*) del comma 2 dell'articolo 100 del T.U.I.R., che prevedono la deducibilità al 100%:

*f) delle “erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico, effettuate per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose indicate nell'articolo 2 del decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490 e nel decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409, ivi comprese le erogazioni effettuate per l'organizzazione di mostre e di esposizioni, che siano di rilevante interesse scientifico o culturale, delle cose anzidette, e per gli studi e le ricerche eventualmente a tal fine necessari.”;*

*m) delle “erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute, per lo svolgimento dei loro compiti istituzionali e per la realizzazione di programmi culturali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo.”.*

L'Agenzia delle Entrate si è espressa in merito alla concreta applicabilità dell'articolo 100 comma 2 del T.U.I.R. anche alle fondazioni estere, con due risoluzioni che vengono di seguito brevemente illustrate:

- R.M. 17 giugno 1996 n. 99/E

La risoluzione riguarda il caso di una fondazione, con sede nello Stato della Città del Vaticano, eretta in persona giuridica canonica e in persona giuridica civile (come nel caso oggetto di analisi) e iscritta al registro delle persone giuridiche presso il Governatorato, che chiede se le contribuzioni liberali ricevute da imprese italiane siano deducibili da parte di tali aziende

ai sensi dell'attuale art. 100 co. 2 lettera *a*) del T.U.I.R..

Il fine della fondazione oggetto della risoluzione ministeriale è diverso rispetto al fine della fondazione di cui si tratta (essendo nella fondazione oggetto della risoluzione quello di religione, culto e beneficenza); ne consegue che la circolare citata prende in considerazione la lettera *a*) dell'art. 100 co. 2 del T.U.I.R. (che regola infatti le erogazioni liberali effettuate a favore di persone giuridiche che perseguono tali finalità).

Per quanto qui interessa rilevare, è opportuno evidenziare che l'Agenzia delle Entrate, nella circolare in commento, evidenzia la consolidata posizione della Corte di Cassazione che, al fine di rendere applicabile l'articolo 16 delle disposizioni preliminari al codice civile, secondo cui "*alle persone giuridiche straniere è concessa un'istituzionale parità di principio con quelle italiane*", si è sempre orientata a ritenere decisive le prescrizioni dell'ordinamento giuridico di provenienza dell'ente straniero al fine di valutare tipologia, consistenza e regolarità di base dell'ente (cfr. Cass. 14 aprile 1980, n. 2414).

L'Agenzia delle Entrate ritiene, pertanto, ammissibile in linea di principio la deducibilità dal reddito di impresa, nei limiti di cui all'art. 100 co. 2 lettera *a*) del T.U.I.R. (preso in esame nella risoluzione citata), delle erogazioni liberali fatte anche a favore delle persone giuridiche di diritto straniero, sempre che possa essere comprovata la conformità dei requisiti essenziali (statuto, iscrizione ad apposito registro, ecc.) a quelli a tal fine richiesti dalla legislazione italiana.

L'Agenzia delle Entrate prosegue prevedendo che, "*nel caso particolare degli enti di diritto vaticano tali cautele appaiono peraltro assicurate dall'assetto complessivo dei rapporti giuridici correnti tra gli ordinamenti giuridici di quello Stato e della Repubblica Italiana, ove si consideri che, in base all'articolo 2 del Regolamento di esecuzione della legge 20 maggio 1985 n. 222, recante disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi, il provvedimento canonico di erezione o di approvazione dell'ente ecclesiastico è considerato elemento necessario e sufficiente per comprovare la pienezza della soggettività di diritto, elemento che, unito ad altri requisiti di natura oggettiva, andrà a suffragare l'iscrizione, a domanda, nel registro delle persone giuridiche italiane ove l'ente peraltro abbia o voglia assumere in Italia anche la sede legale. Detta iscrizione, come è noto, vale a conferire all'ente ecclesiastico un ulteriore connotato giuridico di esclusiva valenza italiana (la qualifica di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto) che presuppone, per vero, il possesso di personalità giuridica*".

L'Agenzia delle Entrate prosegue prevedendo che "*...quanto sopra, unitamente a quanto ricavasi dall'intero impianto della legge 20 maggio 1985, n. 222, mostra senza dubbio, quindi, che la personalità di diritto canonico è*



*portatrice di effetti diretti nel nostro ordinamento, in adempimento alle norme speciali pattizie concordatarie pur dopo la revisione di cui all'accordo 18 febbraio 1984, ratificato con legge 20 maggio 1985, n. 205, che si fondano sul recepimento nel nostro sistema dei principi giuridici di quell'ordinamento in tema di conferimento di personalità, ferma la prevalenza delle sole disposizioni formali italiane sull'eventuale iscrizione nei registri delle persone giuridiche italiane per gli enti che quivi stabiliscano la loro sede pur non rinunciando alla nazionalità Vaticana".*

L'Agenzia delle Entrate conclude, quindi, ritenendo che a tali enti vaticani sia equiparabile la nozione interna di persona giuridica, richiesta dall'art. 100 co. 2 lettera a) del T.U.I.R., e che a parere dell'Agenzia delle Entrate il regime tributario ordinariamente applicabile alla Fondazione oggetto del quesito, quale ente non commerciale, sia quello previsto dall'attuale articolo 154 del TUIR (enti non commerciali non residenti).

- R.M. 5 marzo 2002 n. 76

In sintesi anche in questa risoluzione l'Agenzia delle Entrate ribadisce che le erogazioni liberali in favore del Romano Pontefice, al pari di tutte le erogazioni in favore di enti provvisti di personalità giuridica di diritto canonico, sono deducibili dal reddito di impresa ai sensi dell'art. 100 co. 2 lettera a) del T.U.I.R..

Si ribadisce che:

ai sensi della lettera a) dell'art. 100 co. 2 del T.U.I.R., le erogazioni liberali devono essere effettuate a favore di soggetti dotati di personalità giuridica ai sensi del codice civile;

qualora il soggetto beneficiario sia di diritto straniero, occorre che i requisiti essenziali per il riconoscimento della personalità giuridica (statuto, iscrizione ad un apposito registro....) siano conformi a quelli richiesti dalla legislazione italiana;

nell'ipotesi in cui il beneficiario sia un ente di diritto vaticano, il possesso della personalità giuridica si ritiene comprovato per effetto del solo provvedimento di erezione o di approvazione dell'ente ecclesiastico, che ai sensi dell'art. 2 del regolamento di esecuzione della legge 20 maggio 1985, n. 222, approvato con D.P.R. 13 febbraio 1987, n. 33, deve essere allegato alla domanda di riconoscimento dell'ente che voglia assumere in Italia la sede legale.

Pensando di applicare per analogia, al caso oggetto di analisi, le conclusioni a cui è arrivata l'Agenzia delle Entrate nelle risoluzioni sopra citate, in riferimento alla possibilità di una fondazione vaticana di essere qualificata come persona giuridica italiana ed essere quindi ricompresa tra i soggetti cui si rende applicabile la norma italiana di cui all'art. 100, co. 2, lettera a) del

TUIR, allora anche alla fondazione vaticana, oggetto del quesito, in quanto persona giuridica, è applicabile la norma interna di cui all'art. 100 co. 2 lettera f) e/o m) del T.U.I.R..

Tale norma comporta anche il rispetto delle procedure previste dal Decreto del Ministero per i beni e le attività culturali del 3 ottobre 2002, come modificato dal D.M. 19 novembre 2010.

Si segnala poi l'articolo 14 del Decreto-legge del 14 marzo 2005 n. 35 con il quale si prevede che *“le liberalità in denaro o in natura erogate da persone fisiche o da enti soggetti all'imposta sul reddito delle società in favore di organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10, commi 1, 8 e 9, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, nonché quelle erogate in favore di associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale previsto dall'articolo 7, commi 1 e 2, della legge 7 dicembre 2000, n. 383, in favore di fondazioni e associazioni riconosciute aventi per oggetto statutario la tutela, la promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, e in favore di fondazioni e associazioni riconosciute aventi per scopo statutario lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica, individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, adottato su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze e del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca sono deducibili dal reddito complessivo del soggetto erogatore nel limite del dieci per cento del reddito complessivo dichiarato, e comunque nella misura massima di 70.000 euro annui.”*

Per quanto riguarda, quindi, la norma alternativa all'art. 100 del T.U.I.R., ossia l'articolo 14 del Decreto-legge del 14 marzo 2005 n. 35, si evidenzia che, come sancito dalla Circolare dell'Agenzia Entrate 26 giugno 2006 n. 24/E, gli enti non commerciali residenti all'estero sono ammessi ad assumere la qualifica di ONLUS alle seguenti condizioni:

adeguamento a tutti i requisiti stabiliti dalla legge relativamente all'attività esercitata e ai requisiti statuari

L'Agenzia delle Entrate nella precedente Circolare n. 168 del 26/06/1998 aveva espresso parere negativo in tal senso, ma la Circolare n. 24/E del 26/06/2006 poco sopra citata, specifica che *“si precisa che l'affermazione... secondo cui i requisiti necessari per la qualificazione di un soggetto nell'ambito delle ONLUS previsti dal D.Lgs n. 460 del 1997 “non consentono di ricomprendere in tale tipologia soggettiva gli enti non residenti”, non deve intendersi come una preclusione assoluta al riconoscimento della qualifica di ONLUS per gli enti di diritto straniero.*

*Ricorrendo tutti i requisiti di cui al citato art. 10, comma 1, del D.Lgs. n. 460 del 1997, nulla osta al riconoscimento della qualifica di ONLUS in favore*

*degli enti residenti all'estero e, quindi, alla possibilità che gli stessi siano ammessi a beneficiare del relativo regime agevolativo”.*

La norma appena analizzata, comunque, è meno conveniente rispetto alle previsioni dell'articolo 100 comma 2 del T.U.I.R., non solo da un punto di vista quantitativo (la deduzione spettante ai sensi dell'art. 14 del D.L. 35/2005, riconosciuta in capo al soggetto erogatore, è limitata al 10% del reddito complessivo dichiarato, e comunque nella misura massima di 70.000 euro annui), ma anche da un punto di vista operativo, in quanto tra i requisiti necessari che deve rispettare un ente per essere qualificato ONLUS sono previsti anche una disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori di età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione e l'obbligo di devoluzione del patrimonio dell'organizzazione, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale o a fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23/12/1996 n. 662, salvo diversa destinazione imposta dalla legge.

Ne consegue che, nel caso in esame, consiglio di applicare l'art. 100 comma 2 del T.U.I.R..

Un ulteriore accenno merita, per opportuna completezza, la procedura che è opportuno sia adottata dall'ente (ovvero, nell'ipotesi più realistica, una Società di Capitali privata) che effettua l'erogazione liberale.

Sia al fine di ottenere l'intera deducibilità fiscale che, soprattutto, ai fini civilistici, è opportuno che l'ente, oltre a effettuare l'erogazione tramite sistemi che garantiscano la tracciabilità dell'operazione, adotti una apposita delibera (da parte dell'organo amministrativo) nella quale vengano adeguatamente evidenziate le motivazioni che giustificano l'erogazione stessa; ciò a mente del fatto che sono considerate erogazioni liberali anche le elargizioni di denaro per le quali il beneficiario formula pubblico ringraziamento al soggetto erogante (ad esempio: “si ringrazia la Banca Giulia per...” oppure “..con il contributo della Soc. Sempronia S.p.A. ...”).

Tale disposizione è molto significativa per l'impresa erogante in quanto, ottenendo grazie all'erogazione, un beneficio di immagine, le consente di adottare delibere esenti da potenziali problematiche civilistiche connesse alla inerenza del costo sostenuto alla attività esercitata.

Inoltre entro il 31 Gennaio dell'anno successivo all'erogazione, ove la stessa sia classificabile come effettuata a sensi dell'art. 100, comma 2, lett.

m) DPR 917/1986, l'impresa erogante deve effettuare un'apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate, mentre il soggetto beneficiario deve effettuarla al Ministero per i Beni e le Attività Culturali.

Tali comunicazioni permettono al Ministero di esercitare la vigilanza prevista dalla Legge e, soprattutto, di verificare, il superamento del cosiddetto "limite".

È infatti necessario sottolineare che le erogazioni in oggetto sono totalmente deducibili per le imprese eroganti, ma i soggetti beneficiari potrebbero invece essere obbligati ad effettuare un apposito versamento all'Erario.

Infatti, qualora l'ammontare totale delle erogazioni liberali in denaro superi la somma annua assegnata dal Ministero per i Beni e le Attività culturali (art. 38, comma 3, Legge 342/2000), i soggetti beneficiari riceveranno da detto Ministero una apposita comunicazione riguardante la somma da versare all'Erario (determinata secondo le modalità previste dall'art. 2 DM 3 ottobre 2002) che, in buona sostanza, sarà pari al risparmio fiscale ottenuto dal soggetto erogante sulla sola parte di erogazioni ricevute maggiori rispetto a quelle assegnate.

Sottolineo che, per quanto a mia conoscenza, questa ipotesi non si è, fino ad ora, mai verificata avendo il Ministero sempre assegnato importi di gran lunga superiori rispetto a quelli effettivamente ottenuti.