

# Indice

<b>PRIMA PARTE</b>	<b>4</b>
<b>La natura delle donazioni</b>	<b>4</b>
• Aspetti civilistici di base	4
• I confini della donazione	5
<b>La fiscalità delle donazioni</b>	<b>7</b>
• Alcuni concetti base	7
<b>La donazione alle diverse tipologie di enti</b>	<b>9</b>
• Organizzazioni di volontariato e altre onlus	9
• ONG	10
• APS – Associazioni di promozione sociale	10
• Sportive dilettantistiche	10
<b>Risparmio fiscale: confronto tra le due norme</b>	<b>11</b>
<b>SECONDA PARTE</b>	<b>14</b>
<b>Le agevolazioni per i donatori persone fisiche</b>	<b>14</b>
<b>Le agevolazioni per i donatori aziende</b>	<b>16</b>
<b>MODULISTICA</b>	<b>18</b>
• Modello 1	18
• Modello 2	19
• Modello 3	20
• Modello 4	21
• Informativa dell'Organizzazione di volontariato che può far applicare ai propri donatori (persona fisica o azienda) l'alternatività tra Legge Più dai Meno versi e Legge Onlus relativamente alle donazioni in denaro	22
• Informativa dell'Organizzazione di volontariato che può far applicare ai propri donatori (persona fisica o azienda) la sola Legge Onlus	23
<b>Principali normative richiamate</b>	<b>24</b>

# PRIMA PARTE

## La natura delle donazioni

# 1

Le donazioni a favore delle organizzazioni non profit sono costituite nella maggior parte dei casi da piccoli contributi in denaro o in natura, erogati per favorire la realizzazione di determinate attività sociali.

Una buona conoscenza dei termini e delle corrette prassi consente al donatore di adempiere al meglio agli obblighi fiscali e all'organizzazione di rendere un buon servizio d'informazione e trasparenza.

### 1.1 LA NATURA DELLE DONAZIONI

#### Aspetti civilistici di base

Il termine più comune utilizzato per esprimere il concetto di liberalità<sup>1</sup> è quello di donazione: essa è definita dall'ordinamento come:

*il contratto con il quale una parte (donante), per spirito di liberalità, arricchisce l'altra (donatario), disponendo a favore di questa di un suo diritto o assumendo verso la stessa una obbligazione (art. 769 c.c.).*

Il contratto di donazione si configura pertanto come un

negozio a titolo gratuito in cui l'autore della donazione non riceve alcun corrispettivo e del quale è opportuno evidenziare le seguenti peculiarità:

**Con riferimento alla forma:** il contratto deve essere fatto per atto pubblico notarile sotto pena di nullità, alla presenza di due testimoni, che non siano parenti, coniugi o affini né interessati all'atto (art. 782 c.c.). Il contratto è altresì invalido, oltre che per le normali cause, anche per errore o illiceità del motivo che risulti dall'atto e sia stato determinante del consenso. La donazione nulla non è suscettibile di sanatoria da parte del donante il quale può soltanto rinnovarla mediante un altro atto dotato dei requisiti di forma e sostanza prescritti dalla legge.

La convalida della donazione nulla può essere compiuta solo dagli eredi o aventi causa del donante, purché a conoscenza del motivo di nullità, mediante conferma o volontaria esecuzione del negozio successiva alla morte del donante (art. 799 c.c.). Ai sensi dell'art. 56 della L. 218/95 la donazione è regolata dalla legge nazionale del donante, ma costui può, con dichiarazione espressa e contestuale, sottoporla alla legge dello Stato in cui risiede.

**Con riferimento alla forma nella donazione di modico valore:** va ulteriormente specificato che la donazione di modico valore che ha per oggetto beni mobili (c.d.

<sup>1</sup> Il termine "liberalità" definisce genericamente ogni atto che comporta l'impovertimento di colui che lo effettua, ovviamente senza esigere un corrispettivo e senza esservi obbligato, e il conseguente arricchimento di colui che lo riceve. Rientrano nella categoria delle liberalità: le donazioni, le donazioni indirette, le liberalità d'uso, l'atto di dotazione nelle fondazioni, il fondo patrimoniale costituito da un terzo ecc. La liberalità si caratterizzerebbe per l'intento di avvantaggiare liberamente la controparte, ossia per un interesse non patrimoniale (religioso, affettivo, culturale ecc.) a differenza degli atti gratuiti che sarebbero assistiti da un interesse patrimoniale (es. contratto di comodato).

donazione manuale) è valida anche se manca l'atto pubblico, purché vi sia stata la consegna materiale della cosa dal donante al donatario (art. 783 c.c.). La modicità del valore della donazione deve essere valutata anche in rapporto alle condizioni economiche del donante, nel senso che la donazione non deve incidere in modo apprezzabile sul suo patrimonio, altrimenti è necessario concludere una donazione formale. Pertanto, tranne nei casi in cui il valore del bene mobile non sia modico, la donazione potrà avere forma libera, sebbene, per ragioni anche tributarie, sia comunque opportuno predisporre ricevuta del bene o delle somme offerte dal donante. Qualora l'organizzazione sia beneficiaria di un lascito testamentario, è utile che richieda l'assistenza di un legale, anche al fine di accettare col beneficio d'inventario i beni donati. Si rammenta che le donazioni di modico valore non sono soggette all'imposta sulle successioni e donazioni. Inoltre, non sono soggette all'imposta, rimanendo nell'ambito degli enti privati, neppure le fondazioni e associazioni riconosciute che operano hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità, le Onlus e le fondazioni ex bancarie (art 3, D Lgs 346/90).

**Con riferimento all'oggetto:** qualunque bene presente nel patrimonio del donante può essere oggetto di donazione mediante trasferimento a colui che si desidera beneficiare, ma è vietata la donazione di beni futuri e altrui (art. 771 c.c.). In particolare, possono costituire oggetto di donazione i seguenti tipi di beni: mobili o immobili, denaro, titoli di credito, azioni e quote di società, aziende. Appartengono alla categoria dei beni immobili il suolo, le sorgenti e i corsi d'acqua, gli alberi, gli edifici e le altre costruzioni, anche se unite al suolo a scopo transitorio e in genere tutto ciò che è naturalmente o artificialmente incorporato al suolo; tutti gli altri beni, per esclusione, appartengono alla categoria dei beni mobili (art. 812 c.c.). Una particolare categoria di beni mobili è costituita dai beni mobili registrati (art. 815 c.c.), così chiamati perché si tratta di beni mobili iscritti in pubblici registri: vi rientrano le navi, gli autoveicoli e gli aeromobili. Negli specifici registri devono essere annotate sia le caratteristiche del bene che i passaggi di proprietà e le iscrizioni ipotecarie.

**Con riferimento alla volontà:** l'accordo tra le parti deve fondarsi sul consenso validamente prestato dalle stesse. È necessaria quindi la capacità del donante di donare (art. 774 c.c.) e la capacità del donatario di ricevere la donazione accettandola espressamente (art. 782

c.c.) L'ente destinatario, infatti, non è obbligato a ricevere la donazione e potrebbe rifiutarla qualora valuti il costo di conservazione del bene donato superiore alla rendita che potrà ricavare dal bene stesso; oppure l'ente potrebbe nutrire dubbi in merito alla provenienza del bene, alla capacità di donare del donante, o ancora rispetto al fatto che la donazione sia gravata da un onere non sostenibile. In seguito all'abrogazione delle disposizioni del codice civile<sup>2</sup> che limitavano la possibilità per le persone giuridiche di acquistare immobili o accettare donazioni, eredità e legati tutte le associazioni, anche quelle non riconosciute, possono donare e ricevere donazioni, purché tale capacità sia ammessa dal loro statuto o dall'atto costitutivo e sia compatibile con gli scopi per i quali sono state costituite.

Nell'organizzazione è bene prevedere – in sede statutaria – quali organi sociali sono deputati a accettare le donazioni e i lasciti di non modico valore e consentire al rappresentante legale la capacità di accettare le donazioni di modico valore senza dover passare necessariamente dal Consiglio Direttivo.

## I confini della donazione

Nei rapporti con le aziende, è importante che l'organizzazione non profit abbia chiara la distinzione tra la donazione e altri tipi di rapporto.

È il caso – assai frequente nel terzo settore - della sponsorizzazione, contratto atipico in forza del quale l'azienda chiede ad un ente di poter associare il proprio marchio con quello dell'organizzazione, riconoscendo a quest'ultima un compenso per la prestazione.

Nel non profit, le aziende utilizzano frequentemente lo strumento della sponsorizzazione per diverse ragioni: di comunicazione (veicolare il loro impegno sociale), di marketing (per raggiungere un pubblico già segmentato), di responsabilità sociale d'impresa (per restituire parte del valore aggiunto agli stakeholder), di politica fiscale (per dedursi i costi relativi).

Qualsiasi sia la ragione, diamo di seguito risalto alle ragioni per le quali il contratto di sponsorizzazione porta con sé alcune problematiche a tutt'oggi ancora irrisolte. In primo luogo, la sponsorizzazione è sempre un contratto di natura commerciale, dato che prevede una prestazi-

<sup>2</sup> La Legge 192/2000.

<sup>3</sup> Ris. 88/05

one e un corrispettivo<sup>3</sup>. Alle organizzazioni non profit, in via di principio, non è precluso lo svolgimento di attività commerciali e l'ottenimento da esse di nuove fonti di reddito; il problema sorge per determinate tipologie di enti. Una particolare eccezione è rappresentata dalle associazioni sportive dilettantistiche<sup>4</sup>, per le quali le sponsorizzazioni sono un'entrata addirittura espressamente prevista dalla legge.

Le organizzazioni di volontariato, per esempio, possono finanziarsi solo con le entrate previste dalla normativa nazionale<sup>5</sup>: sei tipologie di proventi - dal punto a al punto f - tipicamente non commerciali a cui aggiungere le entrate derivanti da attività commerciali marginali (ultimo punto della lista sottostante):

- a) contributi degli aderenti;
- b) contributi di privati;
- c) contributi dello Stato, di enti o di istituzioni pubbliche finalizzati esclusivamente al sostegno di specifiche e documentate attività o progetti;
- d) contributi di organismi internazionali;
- e) donazioni e lasciti testamentari;
- f) rimborsi derivanti da convenzioni
- g) entrate derivanti da attività commerciali e produttive marginali.

Le entrate derivanti da attività commerciali e produttive marginali sono stata successivamente regolate da apposito decreto<sup>6</sup>, in cui si sono definite le tipologie di attività oggetto di attività commerciale marginale, i limiti di esercizio e le caratteristiche cui devono corrispondere per essere considerate tali.

Le entrate derivanti da attività commerciali e produttive marginali sono stata successivamente regolate da apposito decreto, in cui si sono definite le tipologie di attività oggetto di attività commerciale marginale, i limiti di esercizio e le caratteristiche cui devono corrispondere per essere considerate tali.

Il caso della sponsorizzazione non è riconducibile ad alcuna di esse, e pertanto è da ritenersi che ogni ipotesi di compenso da prestazione di sponsorizzazione non sia ammissibile.

Per quanto concerne le altre Onlus, l'Agenzia delle Entrate<sup>7</sup> ha preso una posizione, secondo la quale gli introiti da sponsorizzazione o da cessione del marchio non sono per esse ammissibili, in quanto tale attività, e cioè il rapporto di sponsorizzazione tra ente - azienda, non si

configurerebbe come attività istituzionale né tanto meno connessa. Quindi, considerando che le Onlus possono conseguire entrate dalle attività ammissibili (istituzionali o connesse; *tertium non datur*), le sponsorizzazioni sarebbero tra quelle che le Onlus non possono promuovere. L'ente che operasse attraverso le sponsorizzazioni rischierebbe pertanto di perdere la qualifica di Onlus.

Anche in considerazione del fatto che il peso del *Cause Related Marketing* (azioni di marketing a favore di enti non profit) sui bilanci degli enti non profit sta aumentando anche in Italia, è rilevante che siano trovate soluzioni a questo problema.

Si ritiene pertanto doveroso porre attenzione agli aspetti giuridici e tributari dei rapporti che legano le due parti, l'azienda e l'ente non profit, nell'interesse anche della chiarezza e della trasparenza.

<sup>4</sup> Sono interamente deducibili dall'azienda, le erogazioni volte alla promozione della sua attività o dei suoi prodotti fino al limite annuo di € 200.000 effettuate a favore di associazioni sportive dilettantistiche - art 90, c 8, L 289/02.

<sup>5</sup> Art 5, L 266/91.

<sup>6</sup> DM 25 maggio 1995.

<sup>7</sup> Ris 356/02

## 1.2 LA FISCALITA' DELLE DONAZIONI

### Alcuni concetti base

Quando si parla di fiscalità, i primi ostacoli sono rappresentati dai termini usati; vediamo qui i significati di parole e concetti.

#### ▣ Detrazione e deduzione

**La detrazione è la somma che, una volta calcolate le imposte da pagare, si può sottrarre da queste.**

**La deduzione è la somma che si può sottrarre dal reddito sul quale poi si calcolano le imposte.**

Mentre la detrazione è fissa, quale che sia il reddito del donante, la deduzione, agendo sul reddito stesso, per effetto della imposizione progressiva vigente, è tanto maggiore quanto maggiore sia il reddito del donante: al minimo è pari al 23% (primo scaglione di aliquota) al massimo al 43% (quinto scaglione).

Attenzione: alcuni redditi sono molto bassi, tali da non dare luogo ad imposizione, con conseguente annullamento di tutti gli effetti di detrazione-deduzione.

E' comunque possibile donare somme superiori ai limiti previsti, senza ottenere ulteriori risparmi d'imposta.

Naturalmente, per beneficiare del risparmio fiscale, occorre presentare le dichiarazioni (mod. 730, Unico) nelle modalità previste dalla legge.

#### ▣ Modalità di erogazione

Il donatore, per ottenere un risparmio d'imposta (da detrazione o da deduzione), deve effettuare l'erogazione tramite banca o conto corrente postale, o con assegni, carte di debito, carte di credito. La donazione in contanti non consente al donatore di beneficiare di alcuna agevolazione.

#### ▣ Eventuali sanzioni e responsabilità

Non si possono né dedurre somme maggiori di ciò che si ha effettivamente erogato, e nel complesso non sono cumulabili i differenti regimi agevolativi. In caso di indebita deduzione o detrazione vengono comminate le sanzioni previste dalla legge tributaria - a carico di chi dona. Nella

“+ dai, - versi”, la sanzione viene triplicata. Nel caso delle Onlus e della “+ dai, - versi”, se l'ente ha comunicato al donatore informazioni false in merito alla propria qualificazione, l'ente medesimo e i suoi responsabili devono contribuire al pagamento delle sanzioni e degli interessi in solido col donante.

#### ▣ Non profit

Termine generale di natura sociologica che racchiude tutti gli enti appartenenti alle diverse categorie giuridico-tributarie accomunati dalla caratteristica di non avere come obiettivo la massimizzazione e la distribuzione dell'utile.

#### ▣ Registri, Albi, Anagrafi

Elencazioni di enti tenute presso autorità pubbliche (enti locali, Agenzia delle Entrate) relative ad organizzazioni che rispondono a determinati requisiti.

## Quali opportunità

### LEGGE ONLUS

Per “Legge Onlus” intendiamo la norma che ha introdotto il profilo fiscale delle Organizzazioni non lucrative di utilità fiscale, la quale prevede all'articolo 13 una serie di defiscalizzazioni delle erogazioni liberali effettuate dalle persone fisiche e dai soggetti IRES (aziende). Più oltre troveremo le specifiche della norma parlando di Organizzazioni di volontariato e di Onlus in generale.

### LEGGE PIU' DAI, MENO VERSI

Una delle leggi più conosciute nel non profit ha un nome curioso, “+ dai - versi”<sup>8</sup>, e fa riferimento al fatto che maggiore è la donazione effettuata e minori sono le imposte che bisogna versare. Vediamo perché e a quali condizioni.

### CHI DONA

I soggetti che possono applicare la legge sono le persone fisiche e i soggetti IRES<sup>9</sup>, cioè le aziende.

### COSA DONA

Le donazioni oggetto della deducibilità possono essere tanto quelle in denaro quanto quelle in natura, com-

<sup>8</sup> Art 14, DL 35/05.

<sup>9</sup> I soggetti IRES sono coloro che sono soggetti all'Imposta sui Redditi delle Società (art 73, DPR 917/86); tra essi le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato.

<sup>10</sup> La Ris 39/05 esplicativa della legge non cita i servizi, presumibilmente perché non ritiene tracciabile o verificabile l'avvenuta prestazione dei medesimi

prendendo tra quest'ultime le donazioni in beni e – con qualche limitazione – alcuni servizi<sup>10</sup>.

## A CHI DONA

I soggetti che possono ricevere le donazioni deducibili sono:

- le Onlus, siano esse:
  - di diritto (organizzazioni di volontariato iscritte ai registri, organizzazioni non governative riconosciute idonee dal Ministero degli Affari Esteri, cooperative sociali e loro consorzi composti al 100% di cooperative sociali);
  - o di opzione (quelle che hanno richiesto e ottenuto dalla locale Direzione Regionale delle Entrate l'iscrizione presso l'Anagrafe Tributaria Unica delle Onlus);
- le Associazioni di Promozione Sociale iscritte al registro nazionale e loro affiliate locali;
- le fondazioni e le associazioni riconosciute aventi per oggetto la tutela, la promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico;
- le fondazioni e le associazioni riconosciute aventi per oggetto lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica, da individuarsi con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri.

## QUALE RISPARMIO

Il limite della deducibilità ammonta al 10% del reddito dei donatori, fino ad un massimo di 70.000 euro; ciò significa che si può donare una somma maggiore (o un bene di maggior valore) ma la deducibilità è ristretta al minore dei due limiti.

Per le aziende è possibile applicare (in alternativa e non in aggiunta) la norma previgente di maggior favore.

## CONDIZIONI DI APPLICABILITA'

La deducibilità è ammessa

- se l'erogazione viene effettuata in denaro: attraverso un intermediario quale banca o posta, ovvero per mezzo di carte di debito, di credito, bonifici bancari, assegno, conto corrente postale
- in beni: se è determinabile il valore del bene attraverso listini o simili o attraverso perizia e se viene rilasciata da parte dell'organizzazione ricevuta recante i quantitativi e i valori unitari e complessivi dei beni
- se l'organizzazione beneficiaria della donazione predispose una contabilità analitica (tipo "partita doppia") e conseguentemente redige un bilancio patrimoniale, economico e finanziario.

## SANZIONI

E' prevista la triplicazione delle sanzioni normalmente adottate a carico del donatore che indebitamente si avvale della normativa; è il caso di chi

- non ha erogato la donazione;
- ha superato i limiti di deducibilità;
- ha donato a enti:
  - non rientranti nella casistica riportata in precedenza;
  - o che, pur rientrandovi, non hanno predisposto la contabilità o la redazione del bilancio nelle forme di cui sopra.

Sono obbligati in solido con il donatore gli enti e i loro amministratori che hanno fatto intendere di rientrare nelle casistiche degli enti definiti dalla legge.

## 1.3 LA LA DONAZIONE ALLE DIVERSE TIPOLOGIE DI ENTI

### Organizzazioni di volontariato e altre Onlus

Le Onlus iscritte all'Anagrafe omonima e le Organizzazioni di volontariato iscritte agli omonimi registri locali (regionali o provinciali) possono dare l'opportunità ai propri donatori di ottenere di un risparmio d'imposta, facendo loro applicare in alternativa due normative differenti, sempre che siano soddisfatte determinate condizioni.

#### Denaro

##### Donazione da persone fisiche

Legge ONLUS

L'erogazione effettuata a favore di una Onlus o di una Organizzazione di volontariato che non tiene una contabilità analitica è detraibile al 26% a partire da quelle effettuate dal 2015<sup>11</sup> fino a erogazione massima di € 30.000.

Legge Più dai meno versi

L'erogazione effettuata a favore di Organizzazioni di volontariato che tiene una contabilità analitica è detraibile nelle misure sopra riportate, oppure è deducibile fino al 10% del reddito complessivo e per un valore massimo di € 70.000.

##### Donazione da persone giuridiche (aziende)

Legge ONLUS

L'erogazione effettuata a favore di una Onlus o di una Organizzazione di volontariato che non tiene una contabilità analitica è deducibile, a partire dal 2015, fino al valore maggiore tra il 2% del reddito complessivo e € 30.000<sup>12</sup>.

Legge Più dai meno versi

L'erogazione effettuata a favore di una Onlus o di Organizzazioni di volontariato che tiene una contabilità analitica è deducibile alternativamente nei limiti sopra esposti (2% o € 30.000), o fino al 10% del reddito complessivo e per un valore massimo di € 70.000.

### Beni in natura

#### Donazione da persone fisiche

Legge ONLUS

L'erogazione effettuata a favore di una Onlus o di Organizzazione di volontariato che non tiene una contabilità analitica non consente alcun risparmio d'imposta.

Legge Più dai meno versi

L'erogazione effettuata a favore di una Onlus o di Organizzazione di volontariato che tiene una contabilità analitica è deducibile fino al 10% del reddito complessivo e per un valore massimo di € 70.000.

#### Donazione da persone giuridiche (aziende)

Legge ONLUS

L'erogazione in natura di beni di propria produzione o commercio<sup>13</sup> (beni che presentino imperfezioni, alterazioni, danni o vizi che pur non modificandone l'idoneità di utilizzo non ne consentono la commercializzazione o la vendita, rendendone necessaria l'esclusione dal mercato o la distruzione) effettuata anche a favore di una Onlus o di una Organizzazione di volontariato che non tiene una contabilità analitica consente all'azienda - fino ad un costo specifico di acquisto o produzione non superiore al 5% del reddito d'impresa dichiarato - di non considerare questi beni destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa e perciò non producono ricavi presunti tassabili secondo il loro valore nominale. Alle aziende è utile inoltre ricordare che detti beni si considerano distrutti agli effetti IVA e pertanto l'azienda può operare la detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti.

Le derrate alimentari e i prodotti farmaceutici, alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, che, in alternativa alla usuale eliminazione dal circuito commerciale, vengono ceduti gratuitamente alle Onlus o alle Organizzazioni di volontariato, possono essere erogati senza limiti (avendo peraltro valore nullo).

Ad eccezione dei beni facilmente deperibili o prossimi alla scadenza, per fruire della agevolazione l'azienda che effettua la donazione deve seguire una particolare procedura di comunicazione alla DRE e di registrazione contabile ai fini IVA e l'organizzazione deve inviare all'azienda una dichiarazione sostitutiva

<sup>11</sup> Art 15, c 1.1, DPR 917/86, come modificato da art 1, c 137, lett a) e 138, L 190/14.

<sup>12</sup> Art 100, c 2, lett h, DPR 917/86, come modificato da art 1, c 137, lett b) e 138, L 190/14

<sup>13</sup> Regime novellato da art 1, c 130, L 244/07

di atto di notorietà con la quale si impegna a utilizzare direttamente i beni in conformità alle finalità istituzionali.

Legge Più dai meno versi

L'erogazione in natura di beni effettuata a favore di una Onlus o di una Organizzazione di volontariato che tiene una contabilità analitica può applicare le agevolazioni sopra riportate oppure, in alternativa, può applicare la deducibilità fino al valore minore tra il 10% del reddito complessivo e € 70.000.

Per determinare il valore del bene, bisogna rifarsi al prezzo mediamente praticato alle stesse condizioni, ai listini o - se il bene è raro o prezioso - ad una perizia. L'Organizzazione di volontariato deve emettere una ricevuta che contenga la descrizione analitica e dettagliata dei beni donati con l'indicazione dei relativi valori.

## Personale

Legge ONLUS

E' possibile destinare proprio personale (dipendente, assunto a tempo indeterminato) per lo svolgimento di prestazioni a favore di Organizzazioni di volontariato e dedursi il relativo costo fino al 5 per mille dell'ammontare complessivo delle spese per prestazioni di lavoro dipendente.

## Organizzazioni Non Governative - ONG

Con la nuova legge sulla cooperazione internazionale (L 125/14), le ONG (Organizzazioni non governative) già riconosciute idonee dal Ministero degli affari esteri e della cooperazione internazionale hanno perso lo status di "Onlus di diritto"; le ONG che entro fine febbraio 2015 si sono iscritte all'Anagrafe delle Onlus sono comunque considerate Onlus e ad esse e ai loro donatori, pertanto, si applicano le norme sopra richiamate.

Ad oggi, non è stato chiarito se rimangano in vigore anche le norme "dedicate" alle ONG in tema di erogazioni liberali che prevedevano (in alternativa alle norme Onlus)

- per le persone fisiche: deducibilità per un ammontare non superiore al 2% del reddito complessivo<sup>14</sup>;
- per le aziende: deducibilità per un ammontare non

superiore al 2% del reddito d'impresa dichiarato<sup>15</sup>.

## APS – Associazioni di Promozione Sociale

Per le Associazioni di Promozione Sociale si deve introdurre una doppia casistica.

Solamente le **Associazioni di Promozione Sociale iscritte al Registro Nazionale e le loro affiliate** locali possono applicare la normativa "più dai, meno versii" che consente la deducibilità a 10% del reddito del donante fino ad un massimo di € 70.000, conformandosi agli stessi obblighi relativi alla tenuta della contabilità e alla redazione del bilancio descritti per le Organizzazioni di Volontariato iscritte ai registri locali. Detta casistica è peraltro l'unica che preveda la deducibilità per Associazioni di Promozione Sociale di erogazioni in natura.

E' invece applicabile a **qualsiasi Associazione di Promozione Sociale** iscritta all'omonimo registro nazionale o locale (regionale o provinciale) la norma preesistente che prevede per le persone fisiche la possibilità di detrarre al 19% le erogazioni (qui solamente in denaro) effettuate fino ad un loro valore massimo di erogazione pari a € 2.065,83.

In relazione alle erogazioni effettuate da aziende<sup>17</sup>, esse possono dedurre le erogazioni in denaro - effettuate a favore di qualsiasi Associazione Promozione Sociale comunque iscritta - fino al 2% del reddito complessivo o fino a € 1.549,37.

## Sportive dilettantistiche

Per le Associazioni e Società Sportive Dilettantistiche, è prevista solo la detraibilità in capo al donatore persona fisica che può detrarre al 19% le donazioni in denaro fino ad un loro valore di € 1.500<sup>18</sup> a condizione che le stesse siano iscritte a Federazioni sportive o ad enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI.

<sup>14</sup> Art 10, c 1, lett g), DPR 917/86

<sup>15</sup> Art 100, c 2, lett a), DPR 917/86

<sup>16</sup> Art 15, c 1, lett i-quater, DPR 917/86

<sup>17</sup> Art 100, c 2, lett l, DPR 917/86

<sup>18</sup> Art 15, c 1, lett i-ter, DPR 917/86



## 1.4 RISPARMIO FISCALE: CONFRONTO TRA LE DUE NORME

Di seguito riportiamo schemi ed esempi per offrire alle organizzazioni un quadro completo delle alternative di risparmio fiscale a disposizione delle persone fisiche e delle aziende che donano.

### Persone fisiche

Nell'alternativa per le Onlus tra la Legge Onlus e la "più dai - meno versi", per le persone fisiche risulterà quasi sempre più conveniente la seconda, in quanto la detraibilità della erogazione assomma al 26%, mentre la deducibilità agisce nel peggiore dei casi con un'aliquota minima del 23%.

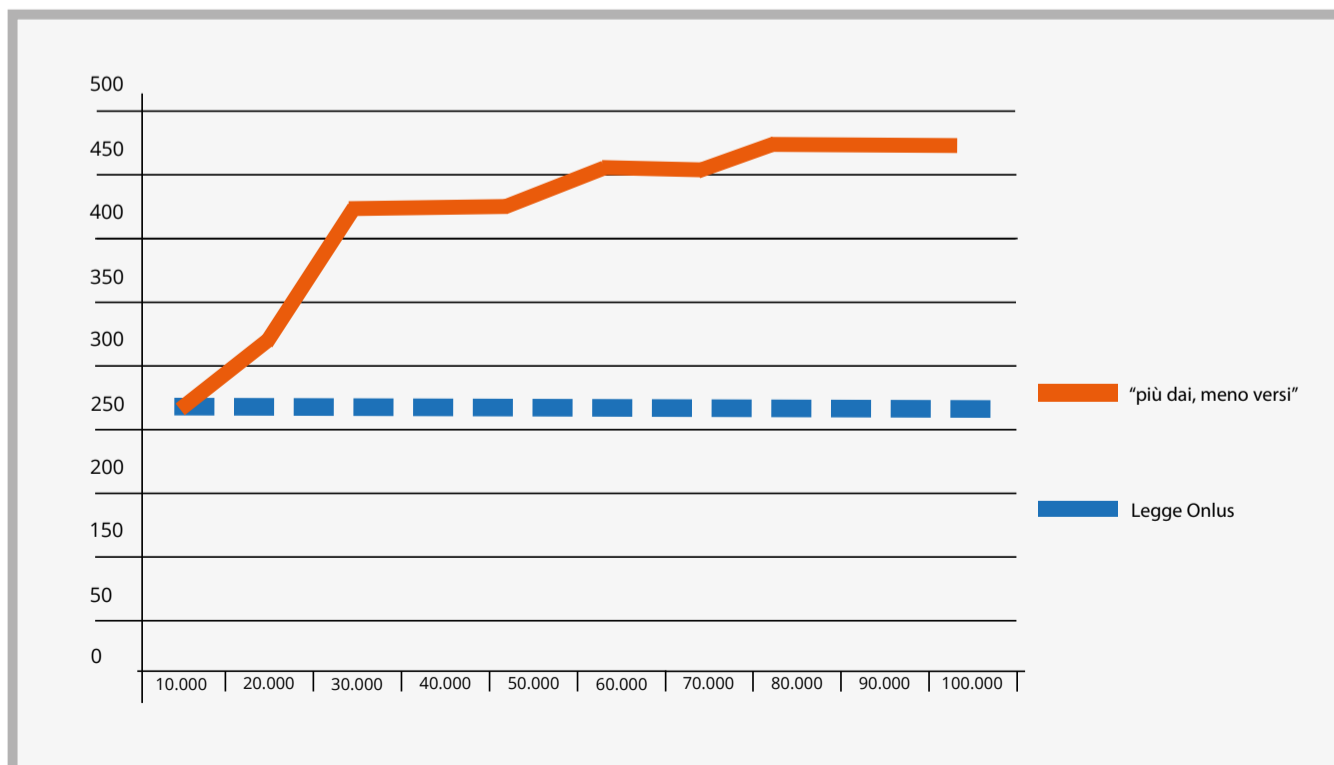
Tabella 1: Confronti tra leggi - Erogazioni in denaro da persone fisiche			
Tipologia di organizzazione	Leggi applicabili	Regimi e aliquote applicabili	Limiti di convenienza
ONLUS ONG ODV	Legge Onlus	Detrazione: 26% fino ad erogazione massima di € 30.000	L'applicazione della "più dai, meno versi" è più conveniente a partire da un reddito di circa € 20.000
	Legge "più dai, meno versi"	Deduzione: fino a 10% del reddito e comunque non oltre € 70.000	
APS Nazionali e loro affiliati	Legge Aps	Detrazione: 19% fino ad erogazione massima di € 2.065,83	Sempre più conveniente l'applicazione della "più dai, meno versi"
	Legge "più dai, meno versi"	Deduzione: fino a 10% del reddito e comunque non oltre € 70.000	

#### Note

APS = Associazione di Promozione Sociale

Si rammenta che le associazioni di promozione sociale non affiliate ad APS nazionali possono far applicare la sola norma a loro riservata (detrazione al 19%, fino ad erogazione massima di € 2.065,83).

**Grafico 1: Risparmi fiscali in euro su donazione di € 1.000:  
applicazione delle due normative per livelli differenti di reddito - persone fisiche**



**Tabella 2: Aliquote sul reddito per le persone fisiche**

Scaglioni di reddito	Aliquote
Fino a € 15.000,00	23%
Da 15.000,01 a € 28.000,00	27%
Da 28.000,01 a €55.000,00	38%
Da 55.000,01 a €75.000,00	41%
Oltre €75.000	43%

## Persone giuridiche - Soggetti IRES

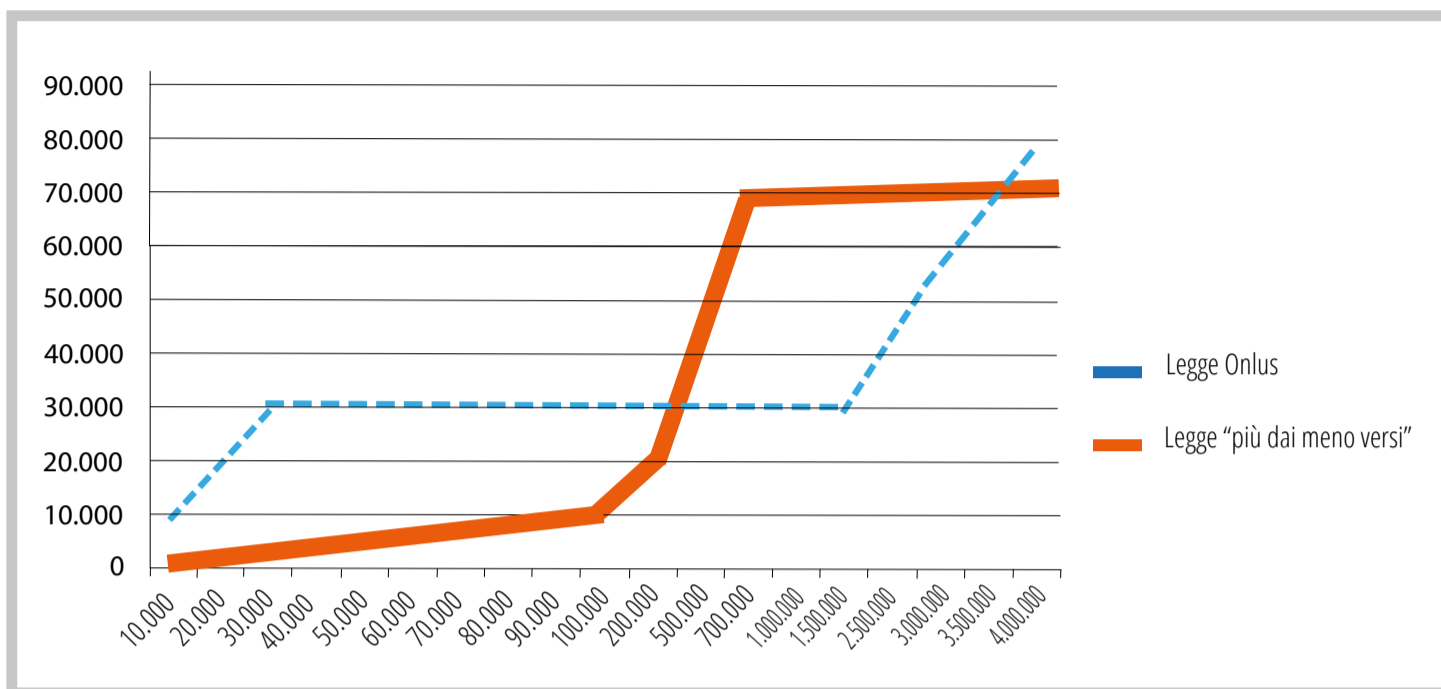
I soggetti IRES (aziende) trovano maggiore convenienza ad adottare una o l'altra normativa (legge Onlus o "+ Dai, - Versi") a seconda del reddito conseguito.

Come esemplificato nella tabella 3 e nel Grafico 2, alle aziende che conseguono un utile inferiore a 300.000 euro, risulterà più conveniente adottare - a parità di erogazione - la legge Onlus. Le aziende che ottengono un utile tra 300.000 euro e 3,5 milioni di euro potranno ottenere un risparmio maggiore adottando la "+ Dai, - Versi", mentre quelle che superano la soglia dei 3,5 milioni di euro di utile utilizzeranno nuovamente la legge Onlus.

**Tabella 3: Confronti tra leggi - Erogazioni in denaro da aziende**

Tipologia di organizzazione	Leggi applicabili	Regimi e aliquote applicabili	Limiti di convenienza
ONLUS (volontariato compreso)	Legge Onlus	Deduzione limitata alternativamente a 2% e a € 30.000	tre casi: a - redditi negativi o inferiori a € 300.000 conviene la Legge Onlus b - redditi tra € 300.000 e 3.500.000, conviene la "+ dai - versi" c - redditi maggiori a € 3.500.000, conviene la legge Onlus
	Legge "più dai, meno versi"	Deduzione limitata a 10% del reddito e con un massimo di € 70.000	
APS Nazionali e loro associazioni affiliate	Legge Aps	Deduzione limitata alternativamente a 2% e a € 1.549,37	tre casi: a - redditi negativi o inferiori a € 15.493,70 conviene la Legge Onlus
	Legge "più dai, meno versi"	Deduzione limitata a 10% del reddito e con un massimo di € 70.000	

**Grafico 2: Massima erogazione possibile a seconda del reddito:  
applicazione delle due normative - persone giuridiche**



## SECONDA PARTE

# 2

Di seguito alcune delle numerose norme che regolano i risparmi fiscali utilizzabili dai donatori.

### Le agevolazioni per i donatori persone fisiche

TIPOLOGIA ENTE	OGGETTO DONAZIONE E LIMITI	PRESUPPOSTI	RIFERIMENTI NORMATIVI
ONLUS ODV		<b>ONLUS:</b> iscrizione all'anagrafe tributaria omonima <b>ODV:</b> iscrizione a omonimo registro regionali	L 266/91 Art 15, c 1.1, DPR 917/86 Art 14, DL 35/05, convertito da L 80/05 Art 1, c 2, D Lgs 471/97 Art 10, D Lgs 460/97
	<b>a - Denaro e Beni</b> Deducibilità fino al 10% del reddito complessivo e per un valore massimo di € 70.000	<b>a - Denaro e Beni</b> Solo per enti che tengono scritture contabili atte a rappresentare con completezza ed analiticità le operazioni poste in essere e redigono un rendiconto patrimoniale, economico e finanziario. Per determinare il valore del bene, rifarsi al prezzo mediamente praticato alle stesse condizioni, ai listini o ad una perizia. Obbligo di emissione di una ricevuta che contenga la descrizione analitica e dettagliata dei beni donati con l'indicazione dei relativi valori	
	o in alternativa <b>b - Denaro</b> Detraibilità al 26% fino a erogazione massima di € 30.000		

TIPOLOGIA ENTE	OGGETTO DONAZIONE E LIMITI	PRESUPPOSTI	RIFERIMENTI NORMATIVI
APS	<b>a - Denaro e Beni</b> Deducibilità fino al 10% del reddito complessivo e per un valore massimo di € 70.000	<b>a - Denaro e Beni</b> Stessi presupposti caso A) ONLUS e ODV inoltre solo APS iscritte al registro nazionale e loro affiliate	L 383/00 Art 15, c 1, lett i-quater, DPR 917/86 Art 14, DL 35/05, convertito da L 80/05 Art 1, c 2, D Lgs 471/97
	o in alternativa <b>b - Denaro</b> Detraibilità al 19% fino a erogazione max di € 2.065,83	<b>b - Denaro</b> Tutte APS iscritte a registri locali e nazionale	
ASS. E SOC. SPORTIVE DILETTANTISTICHE	<b>Denaro</b> Detraibilità al 19% fino a erogazione max di € 1.500,00	Iscrizione a federazioni sportive o ad enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI	Art 15, c 1, lett i-ter, DPR 917/86
ENTI ECCLESIASTICI	<b>Denaro</b> Deducibilità fino a € 1.032,91	Agevolazione relativa ad erogazioni ai seguenti enti: Istituto centrale per il sostentamento del Clero della Chiesa Cattolica Italiana - Unione Italiana delle Chiese Avventiste del 7° giorno - Ente morale Assemblee di Dio in Italia - Tavola Valdese - Unione Evangelica Battista d'Italia - Chiesa Evangelica Luterana - Unione delle Comunità Ebraiche in Italia	Art 10, c 1, lett i e l, DPR 917/86
FONDAZIONI E ASS. RICONOSCIUTE CULTURALI (arte, storia e paesaggio)	<b>Denaro e Beni</b> Deducibilità fino al 10% del reddito complessivo e per un valore massimo di € 70.000		D Lgs 42/2004 Art 14, DL 35/05, convertito da L 80/05
FONDAZIONI E ASS. RICONOSCIUTE DI RICERCA SCIENTIFICA	<b>Denaro e Beni</b> Deducibilità fino al 10% del reddito complessivo e per un valore massimo di € 70.000		Art 14, DL 35/05, convertito da L 80/05 DL 106/05 DPCM 4/2/15 (agg. ogni 2 anni) da c 1 dell'art 14 del DL 35/05

## Le agevolazioni per i donatori "aziende"

TIPOLOGIA ENTE	OGGETTO DONAZIONE E LIMITI	PRESUPPOSTI	RIFERIMENTI NORMATIVI
ONLUS ODV		<b>ONLUS:</b> iscrizione all'anagrafe tributaria omonima <b>ODV:</b> iscrizione a omonimo registro regionali	L 266/91 Art 100, c 2, lett h, DPR 917/86 Art 14, DL 35/05, convertito da L 80/05 Art 1, c 2, D Lgs 471/97
	<b>a - Denaro e Beni</b> Deducibilità fino al 10% del reddito complessivo e per un valore massimo di € 70.000	<b>a - Denaro e Beni</b> Solo per enti che tengono scritture contabili atte a rappresentare con completezza ed analiticità le operazioni poste in essere e redigono un rendiconto patrimoniale, economico e finanziario. Per determinare il valore del bene, rifarsi al prezzo mediamente praticato alle stesse condizioni, ai listini o ad una perizia. Obbligo di emissione di una ricevuta che contenga la descrizione analitica e dettagliata dei beni donati con l'indicazione dei relativi valori	Art 10, D Lgs 460/97 Art 10. cc 2, 3 e 4, , D Lgs 460/97 Art 1, c 130, L 244/07
	o in alternativa <b>b - Denaro</b> Deducibilità fino al 2% del reddito complessivo o fino a € 30.000		
	<b>c - Beni</b> Non si considerano ricavi presunti (e quindi tassabili) fino ad un costo specifico di acquisto o produzione non superiore al 5% del reddito d'impresa dichiarato. Non si considerano ricavi presunti-- senza limiti di costo – le cessioni di farmaci e alimentari	<b>c - Beni</b> La condizione fondamentale è che i beni siano di produzione o commercio dell'azienda. I beni – non di lusso - devono presentare imperfezioni, alterazioni, danni o vizi che pur non modificandone l'idoneità di utilizzo non ne consentono la commercializzazione o la vendita, rendendone necessaria l'esclusione dal mercato o la distruzione Ad eccezione dei beni facilmente deperibili o prossimi alla scadenza, per fruire della deducibilità è necessario seguire una particolare procedura di comunicazione alla DRE e di registrazione contabile ai fini IVA	

TIPOLOGIA ENTE	OGGETTO DONAZIONE E LIMITI	PRESUPPOSTI	RIFERIMENTI NORMATIVI
APS	<b>a - Denaro e Beni</b> Deducibilità fino al 10% del reddito complessivo e per un valore massimo di € 70.000	<b>a - Denaro e Beni</b> Stessi presupposti caso a- ONLUS e ODV inoltre solo APS iscritte al registro nazionale e loro affiliate	L 383/00 Art 14, DL 35/05, convertito da L 80/05 Art 1, c 2, D Lgs 471/97 Art 100, c 2, lett I, DPR 917/86
	o in alternativa <b>b - Denaro</b> Deducibilità fino al 2% del reddito complessivo o fino a € 1.549,3	<b>b - Denaro</b> Tutte APS iscritte a registri locali e nazionale	
FONDAZIONI E ASSOCIAZIONI RICONOSCIUTE	<b>Denaro e Beni</b> Deducibilità fino a 2% del reddito complessivo	Finalità esclusive di educazione, assistenza sociale, sanitaria, culto, ricreazione, educazione, ricerca scientifica	Art 100, c 2, lett a, DPR 917/86
FONDAZIONI E ASS. RICONOSCIUTE CULTURALI (arte, storia e paesaggio)	<b>a - Denaro e Beni</b> Deducibilità fino al 10% del reddito complessivo e per un valore massimo di € 70.000	<b>a - Denaro e Beni</b> Stessi presupposti caso A) ONLUS e ODV Con oggetto statutario la tutela, la promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico	D Lgs 42/2004 Art 14, DL 35/05, convertito da L 80/05 Art 100, c 2, lett m, DPR 917/86 DMBAC 2 ottobre 2002 e DMBAC 19 novembre 2010
	<b>b - Denaro</b> Deducibilità senza limite	<b>b - Denaro</b> Il 37% delle erogazioni ricevute oltre il plafond fissato annualmente dal Ministero deve essere trasferito allo Stato dall'Ente beneficiario. Ambito dei beni culturali e spettacolo	
FONDAZIONI E ASS. RICONOSCIUTE DI RICERCA SCIENTIFICA	<b>a - Denaro e Beni</b> Deducibilità fino al 10% del reddito complessivo e per un valore massimo di € 70.000	<b>a - Denaro e Beni</b> Stessi presupposti caso a - ONLUS e ODV	Art 14, DL 35/05, convertito da L 80/05 DL 106/05 Art 100, c 2, lett c, DPR 917/86 DPCM 4/2/15 (aggiornato ogni 2 anni) di cui all'art 1, c 353 e segg, L 266/05
	<b>b - Denaro e Beni</b> Deducibilità fino a 2% del reddito complessivo	<b>b - Denaro e Beni</b> Stessi presupposti di Fondazioni e Associazioni Riconosciute	
	<b>c - Denaro</b> Deducibilità senza limiti	<b>c - Denaro</b> Per le sole organizzazioni individuate da DPCM	

## PRINCIPALI NORMATIVE RICHIAMATE

### Art 15, DPR 917/86

1. Dall'imposta lorda si detrae un importo pari al 19 per cento dei seguenti oneri sostenuti dal contribuente, se non deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formare il reddito complessivo:

(...)

i-ter) le erogazioni liberali in denaro per un importo complessivo in ciascun periodo d'imposta non superiore a 1.500 euro, in favore delle società e associazioni sportive dilettantistiche, a condizione che il versamento di tali erogazioni sia eseguito tramite banca o ufficio postale ovvero secondo altre modalità stabilite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400;

i-quater) le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore a 4 milioni di lire, a favore delle associazioni di promozione sociale iscritte nei registri previsti dalle vigenti disposizioni di legge. Si applica l'ultimo periodo della lettera i-bis.

(...)

1.1 Dall'imposta lorda si detrae un importo pari al 24 per cento, per l'anno 2013, e al 26 per cento, a decorrere dall'anno 2014, per le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore a 30.000 euro annui, a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (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). La detrazione è consentita 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 decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e secondo ulteriori modalità idonee a consentire all'Amministrazione finanziaria lo svolgimento di efficaci controlli, che possono essere stabilite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400<sup>19</sup>.

### Art 100, DPR 917/86

1. Le spese relative ad opere o servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti volontariamente sostenute per specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto, sono deducibili per un ammontare complessivo non superiore al 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.

2. Sono inoltre deducibili:

a) le erogazioni liberali fatte a favore di persone giuridiche che perseguono esclusivamente finalità comprese fra quelle indicate nel comma 1 o finalità di ricerca scientifica, nonché i contributi, le donazioni e le oblazioni di cui all'articolo 10, comma 1, lettera g), per un ammontare complessivamente non superiore al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato;

(...)

c) le erogazioni liberali a favore di università, fondazioni universitarie di cui all'articolo 59, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e di istituzioni universitarie pubbliche, degli enti di ricerca pubblici, delle fondazioni e delle associazioni regolarmente riconosciute a norma del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361, aventi per oggetto 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, ovvero degli enti di ricerca vigilati dal Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca, ivi compresi l'Istituto superiore di sanità e l'Istituto superiore per la prevenzione e la sicurezza del lavoro, nonché degli enti parco regionali e nazionali;

(...)

h) le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore a 30.000 euro o al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato, a favore delle ONLUS, nonché le iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati ed enti individuati con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri ai sensi dell'articolo 15, comma 1, lettera i-bis), nei Paesi non appartenenti all'OCSE;

i) le spese relative all'impiego di lavoratori dipendenti, assunti a tempo indeterminato, utilizzati per prestazioni di servizi erogate a favore di ONLUS, nel limite del cinque per mille dell'ammontare complessivo delle spese per prestazioni di lavoro dipendente, così come risultano dalla dichiarazione dei redditi;

l) le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore a 1.549,37 euro o al 2 per cento del reddito di impresa dichiarato, a favore di associazioni di promozione sociale iscritte nei registri previsti dalle vigenti disposizioni di legge; (...)

<sup>19</sup> Comma introdotto da art 15, c 3, L 96/12 che sostituisce parte del precedente art 15, c 1, lett i-bis), DPR 917/86



## **Art 14, DL 35/05, convertito con modificazioni dalla L 80/05 e successive integrazioni**

ONLUS e terzo settore

1. 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.
2. Costituisce in ogni caso presupposto per l'applicazione delle disposizioni di cui al comma 1 la tenuta, da parte del soggetto che riceve le erogazioni, di scritture contabili atte a rappresentare con completezza e analiticità le operazioni poste in essere nel periodo di gestione, nonché la redazione, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, di un apposito documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria.
3. Resta ferma la facoltà di applicare le disposizioni di cui all'articolo 100, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni.
4. Qualora nella dichiarazione dei redditi del soggetto erogatore delle liberalità siano espresse indebite deduzioni dall'imponibile, operate in violazione dei presupposti di deducibilità di cui al comma 1, la sanzione di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, è maggiorata del duecento per cento.
5. Se la deduzione di cui al comma 1 risulta indebita in ragione della riscontrata insussistenza, in capo all'ente beneficiario dell'erogazione, dei caratteri solidaristici e sociali dichiarati in comunicazioni rivolte al pubblico ovvero rappresentati ai soggetti erogatori delle liberalità, l'ente beneficiario e i suoi amministratori sono obbligati in solido con i soggetti erogatori per le maggiori imposte accertate e per le sanzioni applicate.
6. In relazione alle erogazioni effettuate ai sensi del comma 1 la deducibilità di cui al medesimo comma non può cumularsi con ogni altra agevolazione fiscale prevista a titolo di deduzione o di detrazione di imposta da altre disposizioni di legge. (...)

## **Art 13 D Lgs 460/97**

(...)

2. Le derrate alimentari e i prodotti farmaceutici, alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, che, in alternativa alla usuale eliminazione dal circuito commerciale, vengono ceduti gratuitamente alle ONLUS, non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ai sensi dell'articolo 53, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.
- 3 I beni non di lusso alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, diversi da quelli di cui al comma 2, che presentino imperfezioni, alterazioni, danni o vizi che pur non modificandone l'idoneità di utilizzo non ne consentono la commercializzazione o la vendita, rendendone necessaria l'esclusione dal mercato o la distruzione, qualora siano ceduti gratuitamente alle Onlus, per un importo corrispondente al costo specifico sostenuto per la produzione o l'acquisto complessivamente non superiore al 5 per cento del reddito d'impresa dichiarato, non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ai sensi dell'articolo 85, comma 2, del Testo unico delle imposte dei redditi, di cui al decreto del presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. I predetti beni si considerano distrutti agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto<sup>20</sup>.
4. Le disposizioni dei commi 2 e 3 si applicano a condizione che delle singole cessioni sia data preventiva comunicazione, mediante raccomandata con avviso di ricevimento, al competente ufficio delle entrate e che la ONLUS beneficiaria, in apposita dichiarazione da conservare agli atti dell'impresa cedente, attesti il proprio impegno ad utilizzare direttamente i beni in conformità alle finalità istituzionali e, a pena di decadenza dei benefici fiscali previsti dal presente decreto, realizzi l'effettivo utilizzo diretto; entro il quindicesimo giorno del mese successivo, il cedente deve annotare nei registri previsti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ovvero in apposito prospetto, che tiene luogo degli stessi, la qualità e la quantità dei beni ceduti gratuitamente in ciascun mese. Per le cessioni di beni facilmente deperibili e di modico valore si è esonerati dall'obbligo della comunicazione preventiva. Con decreto del Ministro delle finanze, da emanarsi ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, possono essere stabilite ulteriori condizioni cui subordinare l'applicazione delle richiamate disposizioni.
5. La deducibilità dal reddito imponibile delle erogazioni liberali a favore di organizzazioni non governative di cui alla legge 26 febbraio 1987, n.

<sup>20</sup> Comma introdotto da art 15, c 3, L 96/12 che sostituisce parte del precedente art 15, c 1, lett i-bis), DPR 917/86

49, prevista dall'articolo 10, comma 1, lettera g), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e' consentita a condizione che per le medesime erogazioni il soggetto erogante non usufruisca delle detrazioni d'imposta di cui all'articolo 13-bis, comma 1, lettera i-bis), del medesimo testo unico.

6. La deducibilita' dal reddito imponibile delle erogazioni liberali previste all'articolo 65, comma 2, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e' consentita a condizione che per le medesime erogazioni liberali il soggetto erogante non usufruisca delle deduzioni previste dalla lettera c-sexies) del medesimo articolo 65, comma 2.

7. La deducibilita' dal reddito imponibile delle erogazioni liberali previste all'articolo 114, comma 2-bis, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e' consentita a condizione che per le medesime erogazioni liberali il soggetto erogante non usufruisca delle detrazioni d'imposta previste dal comma 1-bis, del medesimo articolo 114.