

17 LUGLIO 2019

Il trattamento fiscale delle erogazioni liberali in favore di enti *non profit* prima e dopo la riforma del Terzo settore:
analisi di un *case study*

di Stefania Scarascia Mugnozza

Dottoranda di ricerca in Diritto pubblico, comparato e internazionale
Sapienza – Università di Roma

Il trattamento fiscale delle erogazioni liberali in favore di enti *non profit* prima e dopo la riforma del Terzo settore: analisi di un *case study**

di Stefania Scarascia Mugnozza

Dottoranda di ricerca in Diritto pubblico, comparato e internazionale
Sapienza – Università di Roma

Sommario: 1. Le ragioni delle agevolazioni fiscali a sostegno del Terzo settore 2. Il criterio dell'“interesse generale”: nuovi metodi di accertamento. 3. L'evoluzione del regime delle erogazioni liberali. 4. Il *case study*. 5. Conclusioni.

1. Le ragioni delle agevolazioni fiscali a sostegno del Terzo settore

Storicamente, con l'espressione “Terzo settore” si allude a un'area dell'ordinamento giuridico dai confini fumosi, labili, al punto da essere definita in negativo: il Terzo settore è “quell'insieme di attività produttive che non rientrano né nella sfera dell'impresa capitalistica tradizionale (poiché non ricercano un profitto), né in quella delle ordinarie amministrazioni pubbliche”¹, cui sono riconducibili enti della più varia natura, distinguibili sia da soggetti statali o sub-statali che da operatori economici attivi sul libero mercato.

I soggetti maggiormente rappresentativi di questa “zona grigia” sono senz'altro gli enti *non profit*, associazioni, organizzazioni o enti comunque denominati che operano per scopi diversi dal conseguimento del lucro. L'assenza dello scopo di lucro, inteso come la differenza positiva tra costi e ricavi dell'attività, assume rilevanza determinante² nella cornice normativa tratteggiata dal D. Lgs. del 3 luglio 2017, n. 117 (codice del Terzo settore, o “CTS”), al punto che, nell'ambito del nuovo assetto, il perseguimento del fine di lucro da parte dell'ente giunge a precludere l'accesso alle agevolazioni fiscali³. Tuttavia, deve essere tenuta ben presente la vastità dell'universo denominato “Terzo settore”: lo stesso

* Articolo sottoposto a referaggio.

¹ G. CERULLI, www.treccani.it, 2007; D. CALDIROLA, *Stato, mercato e Terzo settore nel decreto legislativo n. 117/2017: per una nuova governance della solidarietà*, in federalismi.it, n. 3/2018; G. TIBERI, *La dimensione costituzionale del Terzo settore*, in C. CITTADINO (a cura di), *Dove lo Stato non arriva. Pubblica amministrazione e Terzo settore*, Passigli, 2008, p. 1.

² Sulla rilevanza che la riforma del Terzo settore assegna alla finalità non lucrativa, che assurge a criterio dirimente ai fini dell'imponibilità, v. P. SELICATO, *La soggettività tributaria degli enti non profit (Dalle ONLUS agli ETS)*, in federalismi.it, n. 22/2018, pp. 23 ss..

³ V. Titolo X, art. 79 comma 2 e successivi, D. Lgs. 117/17: l'applicazione delle disposizioni agevolative è subordinata allo svolgimento di attività “a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto anche conto degli apporti economici degli enti di cui sopra e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento”.

Codice, lungi dal formulare una definizione compiuta degli enti del Terzo settore⁴ (“ETS”), si limita ad elencare un catalogo di attività suscettibili di rappresentare l’oggetto sociale⁵. In questo senso il *non profit*, generalmente inteso come la omessa previsione della distribuzione di utili o di altre forme di vantaggio tra i partecipanti alla associazione e che derivano dall’attività esercitata, ma i cui vantaggi sono diretti a finalità di natura ideale o solidaristica⁶, è elemento necessario ma non sufficiente a definire uniformemente una simile congerie di soggetti di diritto⁷. Occorre, dunque, individuare ulteriori elementi di affinità che ne giustificano la riconduzione ad *unicum* e, conseguentemente, l’applicazione di una disciplina unitaria. In primo luogo, rileva l’oggetto delle attività svolte: si spazia dall’assistenza sanitaria e socio-sanitaria alla riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o confiscati alla criminalità organizzata, passando per la formazione scolastica ed extra-scolastica, la gestione di attività sportive dilettantistiche e molte altre⁸. L’elenco offerto dall’art. 5 è lungo e articolato, ma è sufficiente una rapida lettura perché emerga il primo degli elementi che accomunano gli operatori del mondo *non profit*, ossia la vocazione alla erogazione di beni e servizi essenziali per lo sviluppo della personalità umana. Considerato che, come è stato autorevolmente rilevato, nell’ambito del tessuto associativo nazionale tali servizi sono prevalentemente erogati dagli enti *non profit*⁹, si può affermare che la ragione dell’esistenza di siffatte istituzioni sia quella di attuare i doveri solidaristici contemplati dalla Costituzione¹⁰, garantendo al contempo la tutela dei diritti inviolabili dell’uomo “sia come singolo, sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità”¹¹. Appaiono chiari i motivi per cui lo Stato favorisce la diffusione di tali istituzioni: prestando la propria

⁴ Art. 4, comma 1, D. Lgs. 117/17: “sono enti del Terzo settore le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, ed iscritti nel registro unico nazionale del Terzo settore”.

⁵ Cfr. art. 5, D. Lgs. 117/17, che ricomprende “interventi e servizi sociali”, “interventi e prestazioni sanitarie”, “educazione, istruzione e formazione professionale”, “attività culturali di interesse sociale con finalità educativa”, atti di salvaguardia e miglioramento dell’ambiente, ricerca scientifica, beneficenza...

⁶ V. H. HANSMANN, *The Role of Non Profit Enterprise*, in 89 (1980) *Yale Law Journal*, p. 835 e ss. e dello stesso Autore, *Reforming non profit corporation Law*, in 129 (1981) *University of Pennsylvania Law Review*, p. 490 e ss.

⁷ Sui profili di complessità legati alla ricerca di una definizione delle organizzazioni appartenenti al Terzo settore, v., *ex multis*, G. ZIZZO, *Ragionando sulla fiscalità del Terzo settore*, in *Rass. Trib.*, 4/2010, p. 974, e C. SACCHETTO, *La tassazione internazionale degli enti non commerciali: un problema aperto*, in *Rass. Trib.*, 3/2012, p. 653.

⁸ V. art. 5, comma 1, lettere da a) a z), D. Lgs. 117/17.

⁹ Ciò è dovuto al fatto che lo Stato non è in grado di provvedere in misura sufficiente al fabbisogno della popolazione; cfr. par. 4.

¹⁰ Autorevole dottrina ha rilevato che tali enti “costituiscono spesso la principale espressione delle ‘formazioni sociali’, categoria soggettiva volutamente indefinita all’interno della quale viene riconosciuta e tutelata l’espressione della personalità dell’individuo dall’articolo 2 della Costituzione” (P. SELICATO, *La soggettività tributaria degli enti non profit (Dalle ONLUS agli ETS)*, op. cit., p. 6).

¹¹ Art. 2, Cost.

opera all'interno di settori sensibili, afferenti alla assistenza sociale nella sua più ampia accezione, gli enti *non profit* assicurano alla collettività la fruizione di servizi che l'apparato statale non è più in grado di garantire¹².

Proseguendo nell'indagine finalizzata a individuare il *fil rouge* che lega l'uno all'altro gli enti operanti nel Terzo settore, si osserva che l'art. 5, CTS, contenente l'elenco di attività che gli enti *non profit* devono svolgere per poter acquisire lo *status* di "ETS", le definisce "di interesse generale". In mancanza di una compiuta definizione del concetto, appare opportuno un richiamo alla prescrizione di cui all'art. 2, CTS, ai sensi del quale è promosso lo sviluppo degli enti del Terzo settore "per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale": è evidente come le attività funzionali alla realizzazione di simili scopi rispondano all'interesse "generale", nella misura in cui si concretizzano in servizi di cui può utilmente fruire un'intera comunità. In questo senso, il collegamento tra l'art. 2, CTS - esplicito sin dal tenore letterale della norma - e i doveri di solidarietà politica, economica e sociale cui l'art. 2 della Carta costituzionale impone di adempiere non potrebbe essere più palese.

In sostanza, gli enti appartenenti al Terzo settore sono contraddistinti – e accomunati - dalla compresenza di tre requisiti: a) lo svolgimento di attività a scopo solidaristico, b) il perseguimento dell'interesse generale, e c) la mancanza del fine di lucro¹³. Si rivela così il fine ultimo di tali enti, ossia l'adempimento del dovere di solidarietà cristallizzato *ex art. 2, Cost.* La copertura costituzionale garantisce, di per sé, la meritevolezza degli operatori *non profit*, ma la prestazione dei servizi è compromessa dalla scarsità di risorse patrimoniali che di frequente affligge il Terzo settore; in quest'ottica, risulta giustificata

¹² Questo implicito trasferimento di funzioni dallo Stato agli ETS è da ricondurre, secondo taluni Autori, alla crisi che l'ingresso dell'Italia nella Comunità europea e la conseguente limitazione di sovranità ha scatenato all'interno del tradizionale modello statale (in questi termini, S. GIANONCELLI, *Regime fiscale del Terzo settore e concorso alle pubbliche spese*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, LXXVI, 3/2017, p. 295 e ss.); sul trasferimento della erogazione di certi servizi al settore *non profit* la dottrina economica ha osservato che "le *non profit* appaiono, ad un'analisi più approfondita, non solo come una risposta adeguata alle imperfezioni informative presenti in determinati settori produttivi, ma – in molti casi – come la forma organizzativa preferibile per alcuni beni e servizi in cui l'impresa di tipo tradizionale, *profit oriented*, non riuscirebbe a fornire un'offerta adeguata quantitativamente o qualitativamente" (in questi termini M. TRIMARCHI, *Economia e cultura. Organizzazione e finanziamento delle istituzioni culturali*, Milano, 1993, p. 66). Vedi però anche D. CALDIROLA, *op. cit.*, p. 34, secondo la quale il CTS muove "dal presupposto che il Terzo settore non può essere lasciato alla sola spontaneità dei gruppi sociali, non può svolgere un ruolo di supplenza rispetto a ciò che lo Stato non riesce a fare per mancanza di risorse, ma neppure può svolgere un ruolo di supplenza del mercato, ove non sussista un interesse economico a svolgere attività di interesse generale. Il Codice del Terzo settore unitamente ai decreti legislativi che hanno dato attuazione alla legge n. 106/2016, oltrepassa la logica del mero coinvolgimento del privato sociale all'interno degli interstizi aperti tra lo Stato-erogatore ed il mercato, nella misura in cui i soggetti del Terzo settore diventano catalizzatori di risorse economiche e protagonisti, alla pari con i soggetti pubblici e privati imprenditori, di progetti e interventi innovativi per lo svolgimento di attività di interesse generale che vanno anche oltre i bisogni sociali tradizionalmente intesi".

¹³ Sulla rilevanza dei citati criteri di identificazione degli enti del Terzo settore, v. P. CONSORTI-L. GORI-E. ROSSI, *Diritto del Terzo settore*, Bologna, 2018, p. 65.

l'applicazione di un regime fiscale di favore che contribuisca a mantenere giuridicamente in vita l'ente prestatore dei servizi solidaristici¹⁴.

2. Il criterio dell'“interesse generale”: nuovi metodi di accertamento

Dalle osservazioni che precedono si evince che la varietà della forma e della denominazione degli operatori *non profit* non preclude l'applicazione di una disciplina uniforme a tutti i soggetti appartenenti al Terzo settore: tali enti, infatti, condividono la connotazione solidaristica, espressa dall'assenza del fine di lucro, nonché dallo scopo perseguito e dall'oggetto sociale “di interesse generale” risultante dallo statuto. Pertanto, nell'impianto del decreto n.117/17 la natura solidaristica degli ETS continua a ricoprire un ruolo centrale, ma il relativo accertamento non è più (solo) legato ad aspetti formalistici¹⁵: attualmente, infatti, è attribuita natura non commerciale all'ente che svolga l'attività statutaria “a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto anche conto degli apporti economici degli enti [...] e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento”¹⁶. Occorre altresì appurare che i proventi della detta attività non superino, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali¹⁷.

A parere di chi scrive, la previsione di nuovi criteri di verifica della non commercialità dell'ente, incentrati su un approccio concreto¹⁸, costituisce la principale novità della riforma del 2017¹⁹. Il distacco rispetto alle scelte legislative pregresse emerge, in primo luogo, dal confronto con la legge delega del 9 ottobre 1971, n. 825, con cui prese vita la riforma tributaria: come è noto, la previsione dell'equiparazione ai fini fiscali tra le attività economiche svolte dagli enti *non profit* e le analoghe attività esercitate dalle aziende in

¹⁴ V. D. Lgs. 117/17, capo IV, Titolo X, artt. 80-83; sulla meritevolezza del fine *non profit*, G. TRUPIANO, *La finanza della cultura. La spesa, il finanziamento e la tassazione*, Roma, 1999, p. 10, afferma che “nelle donazioni non ci sono vantaggi diretti, anche se esse possono accrescere il senso di altruismo e la stessa visibilità del donatore. Gli incentivi tributari debbono favorire le donazioni e rispondere alle preferenze dei donatori”; sul punto, altra dottrina osserva che “il vincolo di non distribuzione genererebbe una forte preferenza per un alto livello qualitativo dei servizi offerti” (M. TRIMARCHI, op. cit., p. 67). Sul collegamento tra meritevolezza delle finalità perseguite dagli enti del Terzo settore e trattamento fiscale di favore, v. P. CONSORTI-L. GORI-E. ROSSI, op. cit., p. 109.

¹⁵ V. P. SELICATO, *La soggettività tributaria degli enti non profit (Dalle ONLUS agli ETS)*, op. cit., p. 10 e ss.

¹⁶ Art. 79, comma 2, CTS. La definizione di attività non commerciale è stata recentemente estesa ai casi i cui “i ricavi non superino di oltre il 5 per cento i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre due periodi d'imposta consecutivi” (Art. 79, comma 2-bis, CTS, introdotto dall'art. 24-ter, comma 3, Allegato al d.l. 23 ottobre 2018, n. 119, convertito con modificazioni in l. 17 dicembre 2018, n. 136).

¹⁷ Art. 79, comma 5, CTS.

¹⁸ Come acutamente rilevato da P. CONSORTI-L. GORI-E. ROSSI, op. cit., p. 131, la concretezza dell'approccio emerge dall'incentramento della definizione di ETS sui risultati della gestione dell'attività svolta; la collocazione della definizione all'interno del Titolo X attribuisce alla legislazione fiscale “un ruolo di ‘guida’ delle scelte organizzative e funzionali degli enti, in quanto attratti dalla ricerca della collocazione di maggior vantaggio fiscale”.

¹⁹ Tra le principali agevolazioni fiscali introdotte dalla previgente normativa a fronte dell'assenza dello scopo di lucro, cfr. art. 6, d.P.R. 601/73, e il c.d. “decreto Onlus”, d.P.R. 460/97; l'argomento sarà oggetto di approfondimento nel paragrafo 2.

regime d'impresa²⁰ risultò fortemente penalizzante per le organizzazioni senza scopo di lucro, prive di mezzi di produzione idonei a generare ricchezza in misura affine alle imprese. La rigidità del sistema fu presto attenuata con l'introduzione di un regime di favore, consistente nella riduzione a metà dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche²¹, applicabile in presenza di una dichiarazione – contenuta nello statuto - di perseguire un “fine di beneficenza”²². L'impianto disegnato dalla norma poggiava, dunque, sulla previsione del fine benefico prefissato, nella misura in cui la fruizione della citata agevolazione non era subordinata a controlli ulteriori rispetto alla verifica dello statuto; l'assenza del fine di lucro assumeva, dunque, un'importanza marginale, mentre le effettive modalità di svolgimento delle attività poste in essere erano prive di rilevanza. Niente di più facile, dunque, che celare l'esercizio di attività concretamente commerciali, improntate a criteri molto più imprenditoriali che *non profit*, sotto il velo del perseguimento dell'“interesse generale”, in un contesto in cui la prestazione di attività in favore di terzi appariva solidaristica solo di nome²³.

In seguito, il legislatore istituì nuove forme di agevolazione fiscale finalizzate a favorire l'operatività delle organizzazioni non lucrative²⁴, subordinate alla sussistenza di requisiti incentrati sulla verifica della

²⁰ Sulla capacità contributiva espressa dagli enti *non profit*, e sulla relativa attitudine a essere o meno destinatari di un regime fiscale agevolato, si veda G. ZIZZO, *Ragionando sulla fiscalità del Terzo settore*, op. cit., secondo il quale la capacità economica espressa da tali organizzazioni è asservita alla funzione sociale perseguita, e pertanto “è già, ed integralmente, assorbita dal concorso alle pubbliche spese. Per esse, il concorso alle pubbliche spese si estrinseca, infatti, nella destinazione della capacità economica espressa alla produzione di beni e servizi che altrimenti richiederebbe l'azione pubblica, e perciò alla contrazione del fabbisogno pubblico”; per una diversa prospettiva, si veda P. SELICATO, *La soggettività tributaria degli enti non profit (Dalle ONLUS agli ETS)*, op. cit., p. 13, secondo il quale “la coerenza con un principio diverso da quello dell'uguaglianza c.d. ‘orizzontale’ nella contribuzione alle spese pubbliche, ma parimenti garantito all'interno della Carta fondamentale, costituisce presupposto sufficiente per il riconoscimento della legittimità delle esenzioni ed agevolazioni fiscali. In questa prospettiva, l'art. 53 della Costituzione non impedirebbe valutazioni diversificate della capacità contributiva in dipendenza di esigenze politico-sociali meritevoli di tutela che ne giustificano la deroga nel quadro di un ragionevole bilanciamento tra i diversi interessi in gioco”.

²¹ L'art. 6 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, ha attribuito questo beneficio ad enti dotati di personalità giuridica quali “a) enti istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza; b) istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali; c) enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione; c-bis) Istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, e loro consorzi”. Occorre specificare che, inizialmente, il D. Lgs. 117/17 escludeva l'applicazione di tale riduzione agli ETS iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore (art. 89, comma 5); dopo l'entrata in vigore della Legge di bilancio 2019 (L. 30 dicembre 2018, n. 145, comma 51) la disposizione agevolativa è stata abrogata, salvo poi essere “recuperata” il 29 gennaio 2019, quando il Senato ha approvato all'unanimità l'emendamento 1.34 volto ad abrogare la norma che ne disponeva la soppressione.

²² V. P. SELICATO, *La soggettività tributaria degli enti non profit (Dalle ONLUS agli ETS)*, op. cit., p. 12 e ss.

²³ Tuttavia, una controversa interpretazione della giurisprudenza di legittimità ebbe l'effetto di circoscrivere l'applicazione del beneficio a specifiche categorie di enti; v., sul punto, P. SELICATO, *La soggettività tributaria degli enti non profit (Dalle ONLUS agli ETS)*, op. cit., p. 13.

²⁴ Si veda il D. Lgs. del 4 dicembre 1997, n. 460 (c.d. “decreto Onlus”), artt. 10 e successivi;

manca del fine lucrativo, ritenuti maggiormente idonei a garantire l'effettivo perseguimento di fini "di interesse generale" da parte dell'ente²⁵.

È evidente, dunque, la *ratio* cui si ispirano le modalità di verifica introdotte dal Codice del Terzo settore. Oltre a focalizzarsi sull'accertamento della non commercialità dell'ente²⁶, la nuova disciplina²⁷ mira a garantire la trasparenza degli operatori *non profit*, ampliando il precedente assetto di controlli introdotto dal "decreto Onlus", al chiaro scopo di circoscrivere la fruizione del trattamento agevolativo a organizzazioni realmente meritevoli²⁸.

In sostanza, l'esigenza di garantire la meritevolezza dei beneficiari delle agevolazioni trasferisce il requisito dell'interesse generale da un piano meramente formale a un livello sostanziale, nella misura in cui non è più sufficiente inserire nello statuto una "dichiarazione di intenti", ma occorre dimostrare il perseguimento di fini di interesse generale alla luce di criteri oggettivamente valutabili. Il requisito in

²⁵ Si veda l'art. 10, comma 1, lettere da c) a f), D. Lgs. 460/97, oggi abrogato. In particolare la lettera d), il cui contenuto è trasmigrato nell'art. 8, comma 2, CTS, prevede un divieto assoluto di distribuzione, anche indiretta, degli utili, mentre ai sensi delle lettere e) e f) sussiste l'obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle connesse, nonché l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'organizzazione, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altre Onlus o a fini di pubblica utilità. In tale sistema si concretizza la natura *non profit* dell'ente, in quanto escludendo il conseguimento del lucro si assicura il perseguimento dell'interesse generale, e si garantisce la meritevolezza dei fruitori dei benefici fiscali approntati dalla normativa.

²⁶ Diversamente dalla disciplina contenuta nel TUIR, che ai fini della qualificazione dell'ente *non profit* applicava il criterio della prevalenza dell'esercizio di attività commerciale (cfr. art. 149, comma 1, TUIR, oggi disapplicato ai sensi dell'art. 89, comma 1, lettera a), CTS), e dalla disciplina delle esenzioni in materia di imposizione sugli immobili di cui all'art. 7, comma 1, lettera i), del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, che prevedeva l'esenzione dall'Imposta Comunale sugli Immobili (ICI), ora Imposta Municipale Unificata (IMU) per gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87 (ora art. 73), comma 1, lett. c) del TUIR, qualora questi fossero "destinati esclusivamente" allo svolgimento di una serie di attività tassativamente elencate nella norma in esame. Per il riconoscimento dell'esenzione era previsto il concorso di due requisiti, uno di natura soggettiva (l'immobile doveva essere utilizzato da un ente "non commerciale") e uno di natura oggettiva (l'immobile doveva essere destinato esclusivamente allo svolgimento delle attività indicate dalla legge tra quelle meritevoli di ottenere il beneficio), mentre nessun cenno era fatto alle caratteristiche economico-organizzative dell'attività esercitata all'interno dell'immobile che, pertanto, poteva anche assumere carattere "commerciale" ai fini fiscali.

²⁷ Cfr. artt. 13, 14 e 15, D. Lgs. 117/17, che prescrivono, rispettivamente, obblighi di tenuta e deposito delle scritture contabili presso il Registro Unico, nonché di pubblicazione sul web del bilancio sociale e di eventuali compensi o emolumenti corrisposti agli amministratori dell'ente

²⁸ A scopo meramente esemplificativo, si richiama a) la disciplina delle raccolte fondi gestite dagli ETS (secondo l'art. 7, comma 2, del D. Lgs. 117/17, gli ETS "possono realizzare attività di raccolta fondi anche in forma organizzata e continuativa, anche mediante sollecitazione al pubblico o attraverso la cessione o erogazione di beni o servizi di modico valore, impiegando risorse proprie e di terzi, inclusi volontari e dipendenti, nel rispetto dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con i sostenitori e il pubblico, in conformità a linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentite la Cabina di regia di cui all'articolo 97 e il Consiglio nazionale del Terzo settore") b) la previsione - del tutto innovativa per il Terzo settore - di un sistema obbligatorio di controlli interni ispirato al modello adottato dal codice civile per le società di capitali (art. 30, D. Lgs. 117/17) c) l'obbligo di tracciabilità delle donazioni cui è subordinata l'operatività delle detrazioni previste in favore i benefattori (art. 83, comma 1, D. Lgs. 117/17).

parola si colora dunque di concretezza, e si incarna nel timone con cui il legislatore della riforma inverte la rotta rispetto al passato²⁹.

A riprova di ciò, si considerino gli enti ecclesiastici, tra i soggetti *non profit* maggiormente diffusi nel tessuto sociale nazionale: i servizi erogati alla collettività spaziano dalla formazione scolastica ed extrascolastica (oratori, attività parrocchiali) all'assistenza sanitaria e socio-sanitaria, passando per il sostegno sotto diverse forme alle fasce più bisognose della popolazione³⁰. La disciplina attualmente vigente consente agli enti in parola di beneficiare del trattamento agevolativo apprestato nel Titolo X del Codice, purché sia garantito il rispetto di una duplice condizione: che la fruizione dei benefici fiscali sia limitata alle attività di interesse generale individuate dall'art. 5, e che per tali attività gli enti “adottino un regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, recepisca le norme del presente Codice e sia depositato nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore”³¹. L'importanza di una simile previsione si coglie laddove si tenga conto della generale presunzione di non commercialità connessa agli enti ecclesiastici. Tali enti, esercitando attività comunque protese a fini di religione e di culto³², non possono avere mai per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività “commerciali”, anche qualora le attività svolte siano organizzate con criteri economici³³; tuttavia il CTS, pur non intervenendo su una simile previsione, mira ad accertare che l'ente religioso eserciti attività realmente orientate all'interesse generale, avvalendosi a tale scopo di due distinti strumenti: uno di carattere formale, ossia un regolamento che attesti l'adesione dell'ente alla disciplina del CTS³⁴, e uno sostanziale, consistente nell'assoggettamento dell'ente al controllo dell'Ufficio del Regolamento unico nazionale del Terzo settore³⁵.

²⁹ Sulla prevalenza dell'interesse generale rispetto agli ulteriori tratti caratteristici degli ETS, v. P. CONSORTI-L. GORI-E. ROSSI, op. cit., pp. 111-112.

³⁰ V. P. SELICATO, *La soggettività tributaria degli enti non profit (Dalle ONLUS agli ETS)*, op. cit., pp. 3-5.

³¹ V. art. 4, comma 3, D. Lgs. 117/17.

³² Si tratta di un requisito essenziale ai sensi dell'accordo del 18 febbraio 1984 tra la Santa Sede e l'Italia (L. 25 marzo 1985, n. 121) e dalla L. 20 maggio 1985, n. 222, portante disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici della Chiesa cattolica in Italia.

³³ “Indipendentemente dall'oggetto dell'attività svolta e della natura «commerciale» o meno della stessa, tutti gli enti ecclesiastici cattolici civilmente riconosciuti per effetto delle disposizioni della legge 222/85 hanno fine di religione o di culto, poiché tale accertamento viene effettuato dall'amministrazione statale competente (Ministero dell'Interno) e costituisce il presupposto per l'attribuzione della personalità giuridica agli enti stessi”; così P. SELICATO, *Enti religiosi. Profili civilistici e tributari*, Milano, 1992, p. 75.

³⁴ Nello specifico, agli enti ecclesiastici che intendano beneficiare del trattamento agevolativo previsto dal CTS è imposta la costituzione di un patrimonio destinato allo svolgimento delle attività di cui all'art. 5 e la tenuta di scritture contabili separate (cfr. art. 4, comma 3 e art. 13, CTS).

³⁵ V. D. Lgs. 117/17, capo IV, Titolo XI.

3. L'evoluzione del regime delle erogazioni liberali

La riforma del 2017 ha inciso su un ulteriore connotato, tipico del regime di favore storicamente accordato agli enti *non profit*, ossia la patologica mancanza di organicità del quadro normativo. I provvedimenti legislativi che si sono susseguiti hanno dettato discipline *ad hoc* per le singole istituzioni³⁶, distinguendole in base alla natura ovvero alla denominazione sociale; parallelamente, il regime delle erogazioni liberali in favore di enti *non profit* era basato su regole disperse tra leggi e decreti fiscali, spesso sovrapposte l'una all'altra³⁷. Ne è derivato un affastellamento di norme provenienti da fonti differenti³⁸, il cui intento dichiaratamente agevolativo ha finito per essere penalizzato dalla complessità legata, da un lato, al coordinamento delle disposizioni astrattamente applicabili al caso concreto, e dall'altro alla selezione dell'opzione economicamente più conveniente.

Più specificamente, un privato intenzionato a erogare liberalità in denaro o in natura a un ente *non profit* anteriormente all'emanazione del codice del Terzo settore si sarebbe trovato dinanzi a un panorama alquanto variegato. L'individuazione della normativa applicabile era resa ardua dalla previsione, all'interno del d.P.R. del 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), di ben sette forme di detrazione parziale dal reddito delle persone fisiche delle erogazioni concesse a enti *non profit*, distinte in base alla natura del soggetto beneficiario e all'attività concretamente svolta³⁹; a queste si aggiungeva - relativamente alle sole Onlus - il regime di deduzione di cui all'art. 14, comma 1, del d.l. del 14 marzo 2005, n. 35, convertito con l. 14 maggio 2005, n. 80, c.d. "+ dai - versi", in base al quale "le liberalità in denaro o in natura erogate da persone fisiche o da società a favore delle Onlus possono essere dedotte, dal soggetto erogatore, nel limite del 10% del reddito complessivo dichiarato, nella misura massima di 70.000,00 euro annui".

³⁶ V. D. Lgs. 460/97, "decreto ONLUS"; legge quadro sul volontariato, n. 266/91; D. Lgs. 155/06, recante la disciplina delle imprese sociali; l. 383/00, in materia di associazionismo di promozione sociale.

³⁷ Si veda, a titolo puramente esemplificativo, l'art. 15, comma 1, lett. i), *i-bis*), *i-ter*), *i-quater*); art. 15, comma 1.1, d.P.R. 917/86 (TUIR); gli artt. da 10 a 14 del d.P.R. 601/73 in materia di cooperativa sociale; il d.l. 14 marzo 2005, n. 35, convertito con l. 14 maggio 2005, n. 80, c.d. "+ dai - versi"; l'art. 1, commi 29-*octiesdecies-noviesdecies*, legge di bilancio 2019 (l. 17 dicembre 2018, n. 136). Per un'analitica descrizione, v. V. CAPOZZI, *Riforma del Terzo settore: le erogazioni liberali e il "social bonus"*, Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili - Fondazione Nazionale Commercialisti, Documento di ricerca, 28 dicembre 2017, pp. 5-6.

³⁸ V. P. SELICATO, *La soggettività tributaria degli enti non profit (Dalle ONLUS agli ETS)*, op. cit., p. 27; D. CALDIROLA, op. cit., p. 2; G. TIBERI, op. cit., p. 2; A. MARI, *Il Terzo settore*, in P. CENDON (a cura di), *I diritti della persona*, vol. I della collana "Giurisprudenza critica", Torino, 2005, pp. 123 ss.; L. VIOLINI - A. ZUCHELLA, *Il terzo settore tra cittadinanza dell'impresa e contesto costituzionale sussidiario*, in *Non profit*, 2003, pp. 276-277.

³⁹ V. art. 13-*bis*; art. 15, comma 1, lettera h), i), *i-ter*), *i-quater*), *i-octies*); comma 1.1; art. 100, comma 2, lettera l).

In un contesto così delineato, l'entrata in vigore⁴⁰ del D. Lgs. 117/17 ha prodotto effetti senz'altro positivi. In primo luogo, buona parte delle norme applicabili in materia di erogazioni liberali agli enti *non profit* è oggi racchiusa all'interno del codice, facilitando il contribuente e l'interprete impegnati nell'individuazione della normativa applicabile.

Inoltre, il quadro normativo risulta notevolmente semplificato: le misure agevolative rimangono imperniate su un duplice meccanismo di deduzione e detrazione⁴¹ disciplinato dall'art. 83, che interviene sostituendo le previgenti forme di deduzione *ex art. 100*, comma 2, lett. l), e di detrazione *ex art. 15*, comma 1, lett. *i-bis*) e *i-quater*), TUIR, nonché il citato “+ dai - versi”, abrogati ai sensi dell'art. 102, CTS. La norma eleva significativamente la percentuale di deduzione/detrazione (fino al 35% dell'importo erogato, ovvero del valore del bene oggetto della liberalità), garantendo al donante un maggior risparmio d'imposta. Sul punto, non è di scarso rilievo osservare che le agevolazioni in parola si concretizzano in una diminuzione del carico impositivo senza che a ciò corrisponda una ridotta capacità contributiva del benefattore: un simile meccanismo, apparentemente incompatibile con l'art. 53 Cost., si giustifica alla luce della necessità di contemperare la detta disposizione con altri principi costituzionali parimenti garantiti, quale è la tutela e la promozione di enti solidaristici aventi ad oggetto attività di interesse generale⁴². Sebbene taluni Autori sostengano la tesi, invero suggestiva, secondo la quale la natura dell'erogazione di liberalità in favore degli ETS consisterebbe in una forma di concorso alle spese pubbliche, alternativa al tributo⁴³, la *ratio* alla base dei citati meccanismi agevolativi è evidentemente derogatoria⁴⁴.

L'art. 83 costituisce senza dubbio una delle disposizioni cardine del trattamento agevolativo disegnato *ad hoc* per favorire il supporto privato agli enti *non profit*, su cui poggia l'impianto dei benefici fiscali in materia

⁴⁰ Si ricorda che tutte le disposizioni del Capo X relative alla disciplina fiscale sono sospese fino al periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea e alla operatività effettiva del RUNTS (art. 104, comma 2, D. Lgs. 117/17); nelle more, rimangono applicabili le disposizioni previgenti.

⁴¹ Art. 83 comma 1, D. Lgs. 117/17: “Dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche si detrae un importo pari al 30 per cento degli oneri sostenuti dal contribuente per le erogazioni liberali in denaro o in natura a favore degli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5, per un importo complessivo in ciascun periodo d'imposta non superiore a 30.000 euro”. Secondo il comma 2 dello stesso articolo 83, “Le liberalità in denaro o in natura erogate a favore degli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5, da persone fisiche, enti e società sono deducibili dal reddito complessivo netto del soggetto erogatore nel limite del 10 per cento del reddito complessivo dichiarato”.

⁴² Cfr. art. 2, Cost. (“La Repubblica [...] richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale”).

⁴³ In questi termini vedi S. GIANONCELLI, op. cit., p. 300 ss.

⁴⁴ V. A. D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956; F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992; P. SELICATO, *Esclusioni ed esenzioni tributarie nelle nuove forme dell'imposizione immobiliare*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, p. 379, e P. SELICATO, *La soggettività tributaria degli enti non profit (Dalle ONLUS agli ETS)*, ult. op. cit., p. 30 ss.

di erogazioni liberali; pertanto, giova riportare ai fini della presente analisi il travagliato *iter* legislativo di cui tale norma è stata oggetto.

Nell'autunno 2018 veniva presentato un emendamento che generava un certo scompiglio tra gli operatori del Terzo settore. La modifica proposta, avente ad oggetto l'eliminazione della locuzione "in denaro" dal primo comma dell'art. 83, si prestava a molteplici interpretazioni, la più "rischiosa" delle quali si traduceva in un testo così formulato: "Dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche si detrae un importo pari al 30 per cento degli oneri sostenuti dal contribuente per le erogazioni liberali in natura a favore degli enti del Terzo settore non commerciali". La proposta, ove accolta, avrebbe comportato l'impossibilità di detrarre le erogazioni in denaro effettuate a favore degli enti del Terzo settore, con evidenti ripercussioni negative sull'intento perseguito dal legislatore di incoraggiare il supporto privato al mondo *non profit*⁴⁵.

Successivamente, il 29 novembre u.s., è stato fornito l'atteso chiarimento: nel corso delle votazioni in Senato sugli emendamenti al decreto fiscale, è emerso che la locuzione "in denaro" è sì espunta dall'art. 83, ma solo relativamente al secondo periodo della norma. Il testo definitivo risulta dunque formulato in questi termini: ferma restando la detraibilità, nella misura del 30 per cento, degli oneri sostenuti per erogazioni liberali in denaro e in natura, tale importo "è elevato al 35 per cento degli oneri sostenuti dal contribuente, qualora l'erogazione liberale sia a favore di organizzazioni di volontariato"⁴⁶. A ben vedere, la previgente dicitura circoscriveva la detraibilità delle donazioni in favore di organizzazioni di volontariato alla sola ipotesi delle erogazioni in denaro: l'eliminazione della locuzione "in denaro" estende l'agevolazione a tutte le fattispecie donative, senza preclusioni di sorta – ad eccezione di quella attinente alla natura del beneficiario, che deve dunque svolgere la propria attività secondo modalità non commerciali.

4. Il *case study*

Al fine di verificare in concreto l'esistenza di vantaggi formali e sostanziali, scaturiti dal nuovo regime, viene esaminato un caso realmente verificatosi, analizzando l'impatto di vecchie e nuove regole e mettendone a confronto analogie e differenze.

Il caso in esame, le cui peculiarità consentono di identificare con chiarezza le differenze *ante* e *post* riforma, concerne una erogazione liberale corrisposta da una persona fisica nell'autunno 2017 in favore di un ente senza scopo di lucro, rientrante a pieno titolo nella definizione "ente del Terzo settore". Nello specifico,

⁴⁵ Nell'attuale contesto economico, che vede l'Italia al secondo posto tra i paesi europei per donazioni di persone fisiche e al quinto per donazioni di imprese (dati www.ernop.eu), l'accoglimento della citata proposta modificativa avrebbe generato conseguenze dirompenti per il mondo *non profit*.

⁴⁶ Art. 24-*ter*, comma 4, Allegato al d.l. 23 ottobre 2018, n. 119, convertito con modificazioni in l. 17 dicembre 2018, n. 136.

si trattava di una liberalità in natura, effettuata da un privato e destinata a supportare finanziariamente una raccolta fondi⁴⁷: l'oggetto della liberalità, un bene di pregio, veniva messo in palio nell'ambito di una "riffa", il cui ricavato è stato devoluto in beneficenza.

L'ente destinatario della donazione era un'organizzazione non governativa (ONG) riconosciuta dal Ministero degli Affari Esteri ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n. 49, in possesso della qualifica di Onlus - acquisita "di diritto" ai sensi dell'art. 10, comma 1, lettere a) e seguenti, del D. Lgs. 460/97⁴⁸ - e conseguentemente dotata dei requisiti per accedere al regime fiscale agevolato tipico delle associazioni senza scopo di lucro⁴⁹.

Sulla base delle norme vigenti fino al 31 dicembre 2017, si profilava in astratto la scelta tra tre diversi regimi:

1) La detrazione dall'imposta lorda IRPEF dovuta dalle persone fisiche di un importo pari al 26% dell'onere sostenuto - e, comunque, non superiore a 30.000,00 euro annui - a favore delle Onlus⁵⁰. Avvalendosi di tale previsione, il donante, al momento di estinguere l'obbligazione tributaria dovuta a titolo di IRPEF, avrebbe potuto pagare un tributo ridotto in misura corrispondente al 26% della cifra versata all'ente benefico. Tuttavia, il legislatore del TUIR nulla aveva previsto per le eccedenze: nei casi in cui fosse stato erogato un importo superiore a 30.000 euro, non sarebbe stato consentito il riporto delle cifre in eccesso per i periodi d'imposta successivi. Peraltro, l'operatività della detrazione era condizionata a una particolare modalità di esecuzione della donazione, consistente nel versamento tramite banca o ufficio postale, ovvero mediante gli altri sistemi di pagamento previsti dall'art. 23, D. Lgs. 241/97, ai fini di un efficace svolgimento dei controlli necessari.

⁴⁷ Secondo G. M. COLOMBO, *La raccolta fondi degli enti del terzo settore*, in *Corriere Tributario*, XI (2018), p. 868, alla luce della disciplina dettata *ex art.* 7, D. Lgs. 117/17, si può definire la raccolta fondi come uno strumento di autofinanziamento degli enti *non profit* al fine di finanziare l'attività di interesse generale, che comprende, sia le attività di *fundraising* sia attività che potremmo genericamente definire di *marketing* sociale, svolte "anche in forma organizzata e continuativa, mediante sollecitazione al pubblico, o attraverso la cessazione o erogazione di beni o servizi di modico valore, impiegando risorse proprie e di terzi, inclusi volontari e dipendenti, nel rispetto dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con i sostenitori e con il pubblico, in conformità alle linee guida adottate con decreto ministeriale".

⁴⁸ Il provvedimento prevedeva l'automatica attribuzione della qualifica a tutte le associazioni, i comitati, le fondazioni, le società cooperative e gli altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica, i cui statuti o atti costitutivi, redatti nelle forme previste dal legislatore, prevedessero l'esercizio di attività prettamente assistenziali.

⁴⁹ Come è noto, il codice del Terzo settore ha abrogato - relativamente alla disciplina delle erogazioni liberali - il citato "decreto Onlus", nella parte specificamente dedicata a tali enti, sostituendo le relative disposizioni con nuove regole di determinazione dell'imponibile applicabili a tutti gli ETS.

⁵⁰ Art. 15, comma 1.1, D. Lgs. 917/86 (TUIR).

2) La deduzione di “contributi, donazioni e oblazioni erogati in favore delle organizzazioni non governative [...] per un importo non superiore al 2 per cento del reddito complessivo dichiarato”⁵¹. Il meccanismo della norma avrebbe consentito al donante di sottrarre dal reddito complessivo determinato ai fini IRPEF la cifra versata, ovvero il valore del bene donato in caso di erogazioni in natura, purché tale importo non superasse il limite del 2% del reddito complessivo dichiarato.

3) L’art. 14, comma 1, del d.l. 35/05, che introduceva il più volte citato regime speciale di deduzione denominato “+ dai – versi”; tale norma prevedeva che “le liberalità in denaro o in natura erogate da persone fisiche o da società a favore delle Onlus possono essere dedotte, dal soggetto erogatore, nel limite del 10% del reddito complessivo dichiarato, nella misura massima di 70.000,00 euro annui”⁵².

Come è stato precedentemente rilevato, le concrete modalità di attuazione della donazione erano condizionate, in primo luogo, da presupposti oggettivi, quali la natura del donante e la qualifica del beneficiario; ma dipendevano altresì dalla volontà del contribuente, che era legittimato a valutare le opzioni disponibili sotto il profilo della maggiore convenienza fiscale.

Nel caso concreto, si doveva escludere l’opzione n. 1 perché la disposizione si riferiva alle sole erogazioni liberali in denaro e non conteneva alcun riferimento a donazioni in natura⁵³.

Quanto alla scelta tra deduzione e detrazione, si ricorda che tali meccanismi operano con riferimento a valori differenti. La deduzione consiste in una riduzione del reddito imponibile di importo pari

⁵¹ Art. 10, co.1, lettera g), D. Lgs. 917/86 (TUIR).

⁵² Sebbene il codice del Terzo settore (art. 102, comma 2, lettera h)) abbia disposto l’abrogazione del “+ dai – versi”, il regime transitorio di cui all’art. XII consentiva di ricondurre il caso di specie nell’alveo di tale peculiare regime agevolativo. Invero, nel periodo immediatamente successivo all’emanazione del Codice, si profilava una incompatibilità tra l’art. 99, co. 3, D. Lgs. 117/17 che espunge i riferimenti alle Onlus contenuti nel “+ dai – versi”, e l’art. 102, che dispone l’abrogazione totale del predetto regime, stabilendo al tempo stesso che il “+ dai – versi” mantiene la propria efficacia fino al 31 dicembre 2017. In sostanza, non era chiaro se, per effetto della nuova disciplina, il regime speciale in parola continuasse ad operare fino alla fine del 2017, o se andasse disapplicato a partire dall’entrata in vigore del codice del Terzo settore, sebbene in riferimento alle sole ipotesi di donazioni in favore di onlus. Il conflitto tra le disposizioni è stato risolto con l’intervento risolutivo del legislatore delegato, che ha sancito la piena applicabilità dell’art. 14, d.l. 35/05 fino al 31 dicembre 2017. Pertanto, le donazioni in favore di onlus, *rectius*, enti del Terzo settore, devono essere disposte nel rispetto della nuova disciplina dettata dal D. Lgs. 117/17 (art. 83, commi 1 e 2) in sostituzione del “+ dai – versi” solo a partire dal 1° gennaio 2018.

⁵³ Deve essere tenuto presente che l’art. 83, comma 2, D. Lgs. 117/17 demanda ad un apposito Decreto ministeriale del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali, di concerto con il Ministro dell’Economia e delle Finanze, l’individuazione delle tipologie dei beni in natura che danno diritto alla detrazione o alla deduzione, nonché le modalità di valorizzazione delle relative liberalità. Sul punto, deve essere sottolineata l’importanza di una simile attribuzione di competenze: come è stato ripetutamente sottolineato, uno degli elementi caratterizzanti della riforma è la finalità di impedire la fruizione delle agevolazioni fiscali da parte di soggetti solo nominalmente *non profit*; tale scopo viene perseguito attraverso un rigido sistema di controlli formali e sostanziali. In quest’ottica, è fondamentale accertare se l’erogazione liberale sia utile per il destinatario; occorre cioè verificare che l’ente possa trarre effettivo beneficio dall’oggetto della donazione ai fini del perseguimento dell’interesse generale. Per questo motivo, sembra corretto demandare a una fonte secondaria – quale è un decreto ministeriale – l’individuazione degli strumenti di verifica, in virtù della sua attitudine a regolare gli aspetti tecnici di una normativa avente portata generale.

all'erogazione considerata deducibile; ne deriva che il vantaggio fiscale connesso a tale opzione aumenta all'aumentare del reddito imponibile, poiché ne riduce la fascia più alta, soggetta all'aliquota marginale di percentuale maggiore. Al contrario, la detrazione corrisponde a una riduzione dell'imposta da pagare, espressa da una percentuale fissa dell'importo versato (attualmente 19%), a prescindere dall'ammontare del reddito del donante. Pertanto, all'aumentare del reddito – e, conseguentemente, del tributo – non corrisponde alcun aumento del risparmio d'imposta⁵⁴.

Tornando al caso in esame, considerate le notevoli differenze tra gli importi deducibili e detraibili previsti dalle norme, non sorgevano dubbi sulla maggiore convenienza dell'opzione n. 3, che – lo ricordiamo – prevedeva la deduzione integrale dal reddito imponibile del soggetto erogante del valore del bene donato, sebbene entro il limite del 10% del reddito complessivo dichiarato, che in ogni caso non può superare i 70.000,00 euro annui.

La fruizione dell'agevolazione fiscale prevista era, però, subordinata all'assolvimento di oneri di varia natura gravanti tanto sul donante quanto sul beneficiario.

Nello specifico, il donante era tenuto a:

- 1) Attenersi ai prezzi indicati in listini, tariffari o mercuriali, ovvero a commissionare la redazione di una perizia, poiché ai sensi dell'art. 9, comma 3, TUIR ai fini della quantificazione dell'importo deducibile occorre fare riferimento al valore normale del bene donato, inteso come il “prezzo o il corrispettivo mediamente praticato per i beni della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi”.
- 2) Acquisire dal donatario una ricevuta contenente la descrizione analitica dei beni donati con l'indicazione dei relativi valori.
- 3) Acquisire e fornire all'ufficio dell'Agenzia delle entrate, in caso di richiesta in sede di controllo, la perizia attestante il valore normale⁵⁵.

Quanto al beneficiario, la normativa previgente prescriveva “la tenuta 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”, fermi restando gli ulteriori obblighi

⁵⁴ P. SELICATO, *Le imposte sul reddito delle persone fisiche in Italia*, in A. BALESTRINO, E. GALLI, L. SPATARO, *Scienza delle finanze*, Torino, 2015, p. 404.

⁵⁵ La documentazione comprovante il diritto alla deduzione deve essere conservata per tutto il periodo in cui l'Amministrazione finanziaria ha il potere di effettuare i controlli, che devono essere eseguiti, a pena di decadenza, entro la fine del quarto anno solare successivo a quello della dichiarazione in cui il contribuente ha usufruito della deduzione (cfr. art. 22, d.P.R. 600/73).

contabili previsti da altre disposizioni fiscali a carico delle Onlus e degli altri soggetti beneficiari delle erogazioni agevolate⁵⁶.

Tanto premesso circa le modalità concrete di verifica dell'erogazione considerata, soffermiamoci ora sulle differenze tra il trattamento della donazione considerata nell'anno solare in cui è effettivamente avvenuta (2017) e quello a cui sarebbe soggetta una ipotetica, analoga fattispecie posta in essere a partire dal 1° gennaio 2018.

Si è anticipato che la materia è oggi interamente disciplinata dall'art. 83 del codice del Terzo settore.

Le novità che caratterizzano la nuova normativa sono di immediata identificazione:

- 1) Passaggio dalla deduzione dalla base imponibile pari al 10% del reddito complessivo alla detrazione d'imposta fino al 30% del valore dell'erogazione (per le sole erogazioni in denaro corrisposte in favore di ODV, la percentuale d'imposta detraibile sale al 35%). Come si è visto, mentre la preesistente deduzione veniva limitata ad un ammontare massimo realizzando una riduzione dell'imponibile proporzionata a tale ammontare, la detrazione attualmente applicabile, se l'ammontare erogato fosse maggiore, consentirebbe un maggior risparmio d'imposta. Pertanto, il nuovo regime si dimostra potenzialmente più vantaggioso rispetto al precedente, e incentiva il contribuente all'erogazione di maggiori importi.
- 2) Abbassamento della soglia del limite di deducibilità: da euro 70.000,00 a euro 30.000,00. Tuttavia, se si sceglie l'opzione di cui all'art. 83, co.2, è prevista una deduzione fino al 10% del reddito complessivo dichiarato. Diversamente dal regime previgente, il meccanismo attuale consente di riportare l'eccedenza per i periodi di imposta successivi fino a concorrenza del suo ammontare (non oltre il quarto).
- 3) Razionalizzazione dell'impianto normativo, conseguente all'abrogazione di disposizioni concorrenti ("+ dai - versi", art.15, co. 1, lett. i-*quater*) e lett. i-*bis*), TUIR) per effetto dell'art. 102, co.1 e 2, lett. h), e relativa facilitazione per il contribuente intenzionato a effettuare una donazione in favore di enti del Terzo settore ma sprovvisto di nozioni tecniche.
- 4) Ampliamento dell'ambito soggettivo delle misure in esame: le agevolazioni fiscali sono estese anche agli enti del Terzo settore commerciali (cfr. 83 co. 6). Emerge con chiarezza l'intento del legislatore di valorizzare gli scopi di utilità sociale perseguiti dagli enti beneficiari delle liberalità (art. 1): per svolgere le attività di interesse generale di cui all'art. 5 che caratterizzano il Terzo settore ed ottenere vantaggi dalla erogazione di liberalità non è più necessario rinunciare a perseguire fini lucrativi⁵⁷.

⁵⁶ Cfr. art. 14, comma 2, d.l. 35/05.

⁵⁷ Il comma 6 specifica che il beneficio è esteso agli ETS commerciali nei limiti di cui all'art. 8, comma 1, CTS: ne discende che sono ammesse le deduzioni e le detrazioni delle liberalità erogate in favore di ETS commerciali, purché le donazioni siano utilizzate "per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale".

5) Semplificazione degli oneri incombenti su donante e beneficiario, ferme restando le indicazioni sulle modalità di esecuzione del versamento previste dall'art. 15, comma 1.1, TUIR.

5. Conclusioni

Dagli elementi esaminati nel presente contributo è emersa la rilevanza del contributo che gli enti *non profit* offrono allo sviluppo della collettività, nel solco dell'art. 2, Cost. L'attuale crisi economica ha reso l'esistenza di tali soggetti di diritto privato ancora più preziosa, ma ha inciso notevolmente sulla capacità dello Stato di supportarne l'attività⁵⁸. Per questi motivi, la riforma ha l'indubbio merito di provare a risolvere le criticità che da lungo tempo caratterizzavano la normativa del mondo *non profit*.

Nello specifico, l'analisi di un caso concreto di erogazioni liberali in favore di un ETS consente di valutare gli effetti della riforma sotto il profilo dell'incentivo privato al Terzo settore. Emerge lo sforzo del legislatore delegato di razionalizzare un coacervo di regole, spesso slegate e contraddittorie tra loro, abrogando talune e trasferendo le altre in un'unica fonte del diritto, generando un quadro normativo alleggerito e di agevole comprensione anche per il privato "non addetto ai lavori". Tuttavia, questo apprezzabile effetto chiarificatore, che unitamente al maggior risparmio fiscale e all'assenza di oneri formali connessi alla dazione benefica dovrebbe incrementare il supporto economico privato dell'universo *non profit*⁵⁹, risulta vanificato dalla necessità di appurare preventivamente se il destinatario prescelto rivesta o meno la natura di ente non commerciale ai sensi dell'art. 79, comma 5, CTS⁶⁰.

⁵⁸ Cfr. par. 1.

⁵⁹ Vedi però P. FERRI, *Prime riflessioni sul regime fiscale degli enti del terzo settore*, in *Cooperative e enti non profit*, XI-XII 2017, p. 38: "non è stato realizzato l'intento di armonizzare le molteplici normative esistenti, non coordinate fra loro e a volte anche sovrapposte, ma addirittura sono state introdotte ulteriori e molteplici regolamentazioni parallele, mantenendo sostanzialmente inalterata la disciplina fiscale del TUIR previgente prevista per gli enti non commerciali [...] non pare rispettato l'indirizzo di qualificare gli enti del Terzo settore in funzione delle attività di interesse generale perseguite, prescindendo dalle modalità di svolgimento delle attività". In realtà, è stato evidenziato nel par. 3 come il D. Lgs. 117/17 disponga l'abrogazione (art. 102) e la disapplicazione (art. 89) di numerose norme in materia di agevolazioni per ETS: ad esempio le deduzioni *ex* art. 100, comma 2, lettera l) e le detrazioni di cui all'art. 15, comma 1, lettere i), *i-bis*), *i-ter*), *i-quater*) e comma 1.1, TUIR, così come il regime "+ dai - versi" introdotto dal d.l. 35/05, non sono applicabili agli ETS, che beneficiano del meccanismo agevolativo di cui all'art. 83; parimenti, gli ETS non rientrano più nel campo di applicazione della disciplina approntata dal TUIR in materia di contabilità (cfr. art. 144, commi 2-3-4-5, TUIR) e di metodi di determinazione del reddito (cfr. art. 145) degli enti non commerciali, potendo fruire dell'apposito regime previsto dagli artt. 87 e 80, CTS. Le abrogazioni scongiurano il rischio di sovrapposizioni e compongono un quadro normativo notevolmente semplificato, i cui effetti potranno essere colti pienamente solo in esito all'entrata in vigore della riforma nella sua interezza. Quanto all'attitudine degli ETS a esprimere una finalità di interesse generale nell'assetto della nuova legislazione, si rinvia alle osservazioni formulate nei paragrafi 1 e 2.

⁶⁰ V. P. CONSORTI-L. GORI-E. ROSSI, *op. cit.*, p. 127.

Peraltro, occorre prestare attenzione al contenuto dei decreti ministeriali che saranno emanati in attuazione del D. Lgs. 117/17⁶¹, nonché agli interventi del legislatore ordinario aventi carattere modificativo.

In primo luogo, come è stato precedentemente rilevato⁶², si è temuto che l'attività parlamentare svolta sulla detrazione *ex art.* 83, comma 1, CTS minasse la funzione incentivante il supporto privato che caratterizza la riforma. Inoltre, è stata sottolineata⁶³ la particolare opportunità sottesa alla scelta di demandare a un decreto ministeriale l'individuazione dei criteri di applicazione delle deduzioni e delle detrazioni *ex art.* 83, CTS: la necessità di bilanciare gli effetti favorevoli dei citati meccanismi agevolativi con i benefici patrimoniali che l'ente può trarre dalle donazioni, per evitare che soggetti non meritevoli ne traggano vantaggio, richiede di determinare i detti criteri sulla base di un parametro concreto, quale l'utilità della liberalità ai fini del perseguimento dell'interesse generale da parte dell'ente. In quest'ottica, devolvere l'indagine alla normativa tecnica di dettaglio, quale è il decreto ministeriale, appare apprezzabile ed adeguata.

Come sempre accade, sarà possibile cogliere l'efficacia dell'azione incentivante della riforma solo dopo la sua entrata in vigore. Tuttavia, un utile spunto è offerto da un recentissimo indirizzo della giurisprudenza di legittimità in materia di enti non commerciali: chiamati a pronunciarsi sulla fruizione della previgente esenzione dall'ICI da parte degli enti ecclesiastici⁶⁴, gli Ermellini hanno stabilito che “non è commerciale l'attività di prestazione di servizi che vengano offerti gratuitamente, ovvero dietro pagamento di corrispettivi o contributi meramente simbolici o comunque radicalmente inferiori ai costi di produzione”⁶⁵. In sostanza, la Suprema Corte mostra di condividere l'esigenza di garantire la

⁶¹ Al momento, risultano adottati i seguenti atti: due atti di indirizzo del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali, emanati il 13/11/2017; decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali emanato il 16/11/2017; d.P.c.m. emanato di concerto con il Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali l'11/01/2018 e pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 23/02/2018; decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali del 19/01/2018, pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 07/05/2018; decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali del 23/01/2018, in attesa di pubblicazione; decreto interministeriale del 16/03/2018, pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 04/04/2018; decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali emanato di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze il 04/05/2018, pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 16/07/2018; due circolari ministeriali, dirette a chiarire i dubbi sugli adempimenti statutari (n. 20 del 27/12/2018) e gli obblighi di trasparenza (n. 2 dell'11/01/2019); d.P.c.m. del 14/01/2019; decreto ministeriale del 22/03/2019; due note ministeriali (n. 3650 del 12/04/2019 e n. 13 del 31/05/2019) contenenti ulteriori chiarimenti in merito agli adeguamenti statutari.

⁶² V. par. 2 in riferimento all'art. 83, CTS.

⁶³ V. par. 4, nota 53, sulla scelta del legislatore di demandare a un decreto ministeriale l'individuazione delle tipologie dei beni in natura che danno diritto alla detrazione o alla deduzione, nonché le modalità di valorizzazione delle relative liberalità.

⁶⁴ V. art. 7, comma 1, lett. i), D. lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

⁶⁵ Cass., ord. 11 aprile 2019, n. 10124. È interessante rilevare che nell'ordinanza in parola la Suprema Corte richiama i medesimi criteri con cui la Commissione europea, con la decisione del 19 dicembre 2012, ha affermato l'incompatibilità dell'esenzione con l'art. 107, TFUE in materia di aiuti di Stato.



meritevolezza dei beneficiari di misure fiscali agevolative, e a tale scopo riconosce la necessità di ancorare l'accertamento della non commercialità a criteri oggettivi, di natura marcatamente economica. Il richiamo al medesimo parametro del non superamento dei costi rispetto ai corrispettivi elaborato dal CTS⁶⁶ appare confermare la fondatezza degli strumenti individuati dalla riforma, consentendo di emettere un giudizio positivo in attesa di verificarne l'applicazione in concreto.

⁶⁶ V. art. 79, comma 2, CTS.