

EROGAZIONI LIBERALI

Il DL 18/2020 (c.d. “Cura Italia”) in corso di conversione in legge ha previsto agevolazioni per incentivare le erogazioni liberali destinate a fronteggiare l’evolversi della situazione epidemiologica in Italia causata da COVID-19.

Tali misure straordinarie si aggiungono a quelle già esistenti che spettano ai contribuenti che effettuano donazioni a favore di determinate categorie di enti di particolare rilevanza sociale che vengono riepilogate.

Arianna ZENI¹

1 PREMESSA

Con il DL 18/2020, attualmente in corso di conversione in legge², sono state introdotte disposizioni volte a promuovere le erogazioni liberali destinate a fronteggiare l’evolversi della situazione epidemiologica in Italia causata da COVID-19.

Tali misure si vanno ad aggiungere alle già esistenti agevolazioni per i contribuenti che effettuano erogazioni liberali a favore di determinate categorie di enti di particolare rilevanza sociale che vogliamo riepilogare. Sia i soggetti IRPEF che quelli IRES, infatti, possono beneficiare di agevolazioni fiscali sotto forma di detrazioni d’imposta oppure come deduzioni dal reddito imponibile oppure, in determinati casi, di crediti d’imposta³.

2 AGEVOLAZIONI INTRODOTTE DAL DL 18/2020

L’art. 66 del DL 17.3.2020 n. 18 (c.d. “Cura Italia”) prevede disposizioni agevolative “rafforzate” per le erogazioni liberali⁴ effettuate per finanziare gli interventi di contenimento

¹ a.zeni@eutekne.it.

² Il DL 18/2020 deve essere convertito in legge entro il 16.5.2020.

³ Si veda § 6.

⁴ In denaro o in natura (possono essere donate ad esempio le mascherine sanitarie).

dell'emergenza epidemiologica COVID-19, con un regime distinto a seconda che le erogazioni siano effettuate da soggetti non imprenditori, ovvero imprenditori.

Ambito temporale

In entrambi i casi, le agevolazioni spettano per le erogazioni "*effettuate nell'anno 2020*".

Donazioni alimentari

Nella circ. 3.4.2020 n. 8 (§ 5.4), l'Agenzia delle Entrate ha precisato che rientrano tra le erogazioni liberali che beneficiano degli incentivi fiscali introdotti con il DL 18/2020 le donazioni aventi ad oggetto misure di solidarietà alimentare^{5,6} effettuate:

- dalle persone fisiche, dagli enti non commerciali e dai soggetti titolari di reddito d'impresa;
- a favore dello Stato, delle Regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro.

Le donazioni alimentari possono avvenire anche per il tramite di fondazioni, associazioni, comitati ed enti di cui all'art. 27 della L. 133/99, oppure direttamente in favore delle strutture di ricovero, cura, accoglienza e assistenza, pubbliche e private che, sulla base di specifici atti delle competenti autorità pubbliche, sono coinvolte nella gestione dell'emergenza COVID-19.

2.1 PERSONE FISICHE ED ENTI NON COMMERCIALI - DETRAZIONE FISCALE

Per le persone fisiche e gli enti non commerciali, l'art. 66 co. 1 del decreto introduce una detrazione dall'imposta lorda (IRPEF o IRES) nella misura del 30% per:

- le erogazioni liberali in denaro e in natura;
- effettuate nell'anno 2020;
- in favore di determinati soggetti al fine di contenere e gestire l'emergenza epidemiologica.

La detrazione, per espressa disposizione di legge, non può superare i 30.000,00 euro (per fruire dell'ammontare massimo della detrazione fiscale, quindi, l'erogazione deve essere di importo pari a 100.000,00 euro), nei limiti di capienza dell'imposta lorda.

Esclusione dalla parametrizzazione al reddito complessivo

Tali erogazioni liberali sono escluse della parametrizzazione al reddito complessivo delle persone fisiche prevista, dall'1.1.2020, dal co. 629 dell'art. 1 della L. 160/2019 (legge di bilancio 2020) in quanto non rientrano fra quelle contemplate dall'art. 15 del TUIR⁷.

2.1.1 Soggetti beneficiari

La norma stabilisce che possono beneficiare della nuova detrazione:

⁵ L'agevolazione si va ad aggiungere a quella spettante ai sensi dell'art. 16 della L. 166/2016. Si veda § 3.

⁶ Cfr. Zeni A. "Agevolate anche le donazioni alimentari", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 6.4.2020.

⁷ Si veda § 4.2.

- le persone fisiche;
- gli enti non commerciali.

In assenza di esclusioni esplicite dovrebbero rientrare, quindi, anche i soggetti non residenti.

2.1.2 Soggetti destinatari delle erogazioni

Affinché la detrazione competa le erogazioni devono essere finalizzate a finanziare gli interventi in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 e devono essere effettuate in favore:

- dello Stato;
- delle Regioni;
- degli enti locali territoriali;
- di enti o istituzioni pubbliche;
- di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro.

Erogazioni liberali eseguite per il tramite di altri soggetti ed a favore di strutture ospedaliere

La circ. Agenzia delle Entrate 8/2020 (§ 5.5) ha precisato che rientrano nel novero delle donazioni agevolabili ai sensi dell'art. 66 del DL 18/2020 (quindi sia quelle previste dal co. 1 che dal co. 2) quelle eseguite dalle persone fisiche e dagli enti non commerciali⁸:

- in favore degli enti espressamente elencati dallo stesso art. 66 (Stato, Regioni, enti locali territoriali, enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro);
- anche per il tramite degli enti richiamati dall'art. 27 della L. 133/99 cui il co. 2 dell'art. 66 del DL 18/2020 rinvia (si tratta delle donazioni effettuate per il tramite di fondazioni, di associazioni, di comitati e di enti);
- direttamente in favore delle strutture di ricovero, cura, accoglienza e assistenza, pubbliche e private che, sulla base di specifici atti delle competenti autorità pubbliche, sono coinvolte nella gestione dell'emergenza COVID-19.

2.2 SOGGETTI TITOLARI DI REDDITO D'IMPRESA

Per i soggetti titolari di reddito d'impresa le erogazioni liberali in denaro e in natura a sostegno delle misure di contrasto all'emergenza epidemiologica da COVID-19, effettuate nell'anno 2020, sono deducibili dal reddito d'impresa in misura piena.

Ciò si desume dal richiamo espresso all'art. 27 della L. 133/99, riguardante le erogazioni liberali in denaro effettuate in favore delle popolazioni colpite da eventi di calamità pubblica o da altri eventi straordinari.

In caso di erogazioni in natura, i beni ceduti non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (art. 27 co. 2 della L. 133/99. In tal senso il documento dell'Agenzia delle Entrate marzo 2020 recante "Le misure fiscali del Decreto Curaltalia").

Deducibilità ai fini dell'IRAP

Ai fini dell'IRAP tali erogazioni sono deducibili nell'esercizio in cui sono effettuate.

⁸ Analogo discorso vale per i soggetti titolari di reddito d'impresa. Si veda il successivo § 2.2.2.

2.2.1 Soggetti beneficiari

Possono beneficiare della nuova deduzione dal reddito d'impresa i *"soggetti titolari di reddito d'impresa"*.

In considerazione del generale ambito soggettivo dell'agevolazione, dovrebbero poter beneficiare della deduzione:

- gli imprenditori individuali;
- le società di persone (snc e sas);
- le società di capitali (spa, sapa e srl);
- gli enti commerciali ad essi equiparati;
- le stabili organizzazioni di soggetti non residenti.

Rinvio alle disposizioni dell'art. 27 della L. 133/99

L'art. 27 della L. 133/99 richiamato dall'art. 66 del DL 18/2020 prevede, tra l'altro, che *"sono deducibili dal reddito d'impresa ai fini delle relative imposte le erogazioni liberali in denaro effettuate in favore delle popolazioni colpite da eventi di calamità pubblica o da altri eventi straordinari anche se avvenuti in altri Stati, per il tramite di fondazioni, di associazioni, di comitati e di enti"* e che *"non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (...) i beni ceduti gratuitamente (...)".*

L'Agenzia delle Entrate, nella circ. 3.4.2020 n. 8 (§ 5.2), ha precisato che con riguardo al reddito d'impresa, richiamando l'art. 27 si vuole favorire le liberalità effettuate nel 2020 a sostegno dell'emergenza da COVID-19 mediante:

- la deducibilità delle erogazioni liberali in denaro;
- la non tassazione del valore dei beni ceduti gratuitamente, che non determinano plusvalenze o ricavi rilevanti fiscalmente.

Impresa erogante in perdita fiscale

In relazione alla deducibilità delle erogazioni liberali dal reddito d'impresa, l'Agenzia delle Entrate (circ. 8/2020) ha precisato che la deduzione non è parametrata al reddito realizzato⁹. L'agevolazione, pertanto, spetta anche in presenza di una perdita fiscale realizzata nel periodo d'imposta in cui è stata effettuata l'erogazione liberale.

2.2.2 Soggetti destinatari delle erogazioni liberali

A differenza di quanto previsto dal co. 1, la normativa contenuta nell'art. 66 co. 2 del DL 18/2020 non prevede espressamente a quali soggetti debbano essere erogate le liberalità per poter fruire della deduzione fiscale da parte dei soggetti imprenditori.

Si ritiene, tuttavia, che le erogazioni debbano essere destinate agli stessi soggetti menzionati al co. 1 al fine di poter beneficiare della detrazione dall'IRPEF o dall'IRES¹⁰.

⁹ L'Agenzia ha osservato che la deduzione in esame è collegata esclusivamente all'erogazione liberale effettuata e, pertanto, prescinde dalla presenza o meno di un reddito d'impresa conseguito e dichiarato nel periodo dell'erogazione.

¹⁰ In tal senso depone la Relazione illustrativa al DL 18/2020 ove stabilisce che *"il comma 2 – perseguendo le medesime finalità – estende alle predette erogazioni liberali"*. Nello stesso senso sembra voler intendere la circ. Agenzia delle Entrate 8/2020 (§ 5.4) nella parte in cui con riguardo alle agevolazioni previste dal co. 2 per i titolari di reddito d'impresa si fa riferimento alle *"predette erogazioni"* previste dal co. 1 dell'art. 66 del DL 18/2020.

Erogazioni liberali eseguite per il tramite di altri soggetti ed a favore di strutture ospedaliere

La circ. Agenzia delle Entrate 8/2020 (§ 5.5) ha precisato che rientrano nel novero delle donazioni agevolabili ai sensi dell'art. 66 del DL 18/2020 (quindi sia quelle previste dal co. 1 che dal co. 2) quelle eseguite dai titolari di reddito d'impresa¹¹:

- in favore degli enti espressamente elencati dallo stesso art. 66 (Stato, Regioni, enti locali territoriali, enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro);
- anche per il tramite degli enti richiamati dall'art. 27 della L. 133/99 cui il co. 2 dell'art. 66 del DL 18/2020 rinvia (si tratta delle donazioni effettuate per il tramite di fondazioni, di associazioni, di comitati e di enti);
- direttamente in favore delle strutture di ricovero, cura, accoglienza e assistenza, pubbliche e private che, sulla base di specifici atti delle competenti autorità pubbliche, sono coinvolte nella gestione dell'emergenza COVID-19.

2.3 VALORIZZAZIONE DELLE EROGAZIONI IN NATURA

A norma dell'art. 66 co. 3 del DL 18/2020, sia ai fini della detrazione dall'imposta lorda che della deduzione dal reddito d'impresa, la valorizzazione delle erogazioni in natura avviene in base agli artt. 3 e 4 del DM 28.11.2019. Si applicano, quindi, in quanto compatibili le disposizioni per le erogazioni in favore degli enti del Terzo settore.

2.3.1 Valorizzazione dei beni oggetto di erogazioni liberali al valore normale

L'ammontare della detrazione o della deduzione spettante nelle ipotesi di erogazioni liberali in natura è quantificato sulla base del valore normale del bene oggetto di donazione, determinato ai sensi dell'art. 9 del TUIR.

Valore normale dei beni - Regola generale

Ai sensi dell'art. 9 co. 3 del TUIR, per valore normale si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato:

- per i beni e i servizi¹² della stessa specie o similari,
- in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione¹³,
- 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.

Sempre secondo la norma, per la determinazione del valore normale si fa riferimento:

- ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi;
- alle mercuriali e ai listini delle Camere di Commercio e alle tariffe professionali;
- tenendo conto degli sconti d'uso praticati.

Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore.

¹¹ Analogo discorso vale per le persone fisiche e gli enti non commerciali. Si veda il § 2.1.2.

¹² Con riguardo alle erogazioni liberali in natura è evidente che il riferimento al valore normale riguarda soltanto i beni e non anche i servizi.

¹³ Sulla base della formulazione della norma, la quantificazione del valore normale varia a seconda che il cedente sia il produttore, il grossista ovvero il dettagliante. Cfr. "Valore normale", *Guide Eutekne*.

Azioni e obbligazioni

Ai sensi dell'art. 9 co. 4 del TUIR, il valore normale è determinato:

- per le azioni, le obbligazioni e gli altri titoli negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri, in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese^{14, 15};
- per le altre azioni, per le quote di società non azionarie e per i titoli o quote di partecipazione al capitale di enti diversi dalle società, in proporzione al valore del patrimonio netto¹⁶ della società o ente, ovvero, per le società o enti di nuova costituzione, all'ammontare complessivo dei conferimenti;
- per le obbligazioni e gli altri titoli diversi da quelli di cui ai punti precedenti, comparativamente al valore normale dei titoli aventi analoghe caratteristiche negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri e, in mancanza, in base ad altri elementi determinabili in modo obiettivo¹⁷.

Determinazione del valore normale			
Generalità di beni e servizi	Titoli quotati	Partecipazioni non quotate	Altri titoli non quotati
Prezzo o corrispettivo mediamente praticato: <ul style="list-style-type: none"> • per beni/servizi 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/servizi sono stati acquistati/prestati (in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi). 	Media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese	Patrimonio netto effettivo della società/ente	Comparazione valore normale dei titoli con analoghe caratteristiche o altri elementi

2.3.2 Beni strumentali

Per i soggetti titolari di reddito d'impresa, l'erogazione in natura è valorizzata con riferimento al residuo valore fiscale all'atto del trasferimento quando ha ad oggetto un bene strumentale.

2.3.3 Beni merce e materie prime impiegate nella produzione

Se l'erogazione ha per oggetto i beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa (c.d. "beni merce") di cui all'art. 85 co. 1 lett. a) del TUIR l'erogazione è

¹⁴ La C.M. 25.2.2000 n. 30/E ha chiarito che la locuzione ultimo mese non si riferisce "al mese solare precedente, ma al periodo che va dal giorno di riferimento (...) allo stesso giorno del mese solare precedente".

¹⁵ Cfr. anche C.T. Reg. Torino 15.4.2010 n. 34/38/10 secondo cui valore normale dei diritti d'opzione su azioni in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese deve essere calcolato ponderando le rilevazioni con il numero delle contrattazioni effettuate.

¹⁶ Secondo la C.M. 17.5.2000 n. 98/E (risposta 5.1.3) rileva il patrimonio netto effettivo e non è possibile determinare il valore normale sulla base del patrimonio netto contabile.

¹⁷ In questi casi il valore normale può essere ottenuto sulla base di quanto comunicato da *information provider* di qualificata esperienza, tenendo conto di elementi obiettivi, quali, ad esempio, i prezzi di scambio di tali titoli sui mercati non regolamentati (ris. Agenzia delle Entrate 25.7.2005 n. 99).

valorizzata come il minore tra il valore normale determinato ai sensi dell'art. 9 del TUIR e quello assunto ai fini della valorizzazione delle rimanenze ai sensi dell'art. 92 del TUIR. Tale criterio si applica anche nel caso in cui l'erogazione abbia come oggetto materie prime e sussidiarie, semilavorati e altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione (art. 85 co. 1 lett. b) del TUIR).

2.3.4 Attestazione del valore nella perizia di stima

Ad esclusione delle ipotesi di donazione di beni strumentali e merce, l'art. 3 co. 4 del DM 28.11.2019 stabilisce che il donatore debba acquisire una perizia giurata che attesti il valore dei beni donati, recante data non antecedente a 90 giorni il trasferimento del bene, qualora:

- il valore normale della cessione, singolarmente considerata, sia superiore a 30.000,00 euro;
- per la natura dei beni, non sia possibile desumerne il valore sulla base di criteri oggettivi.

Il richiamo al citato art. 3 da parte dell'art. 66 del DL 18/2020, quindi, sembrerebbe imporre l'acquisizione di una perizia per i casi sopraelencati anche per beneficiare delle agevolazioni in commento introdotte dal decreto "Cura Italia".

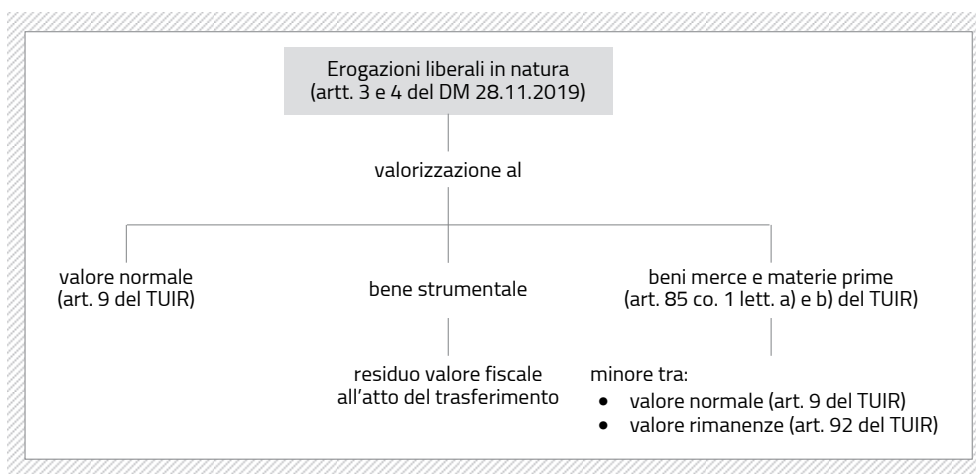


Fig. 1 - Valorizzazione delle erogazioni in natura

2.3.5 Documentazione

Per effetto del richiamo espresso all'art. 4 del DM 28.11.2019, a rigore l'erogazione liberale in natura dovrebbe risultare da un atto scritto contenente:

- la dichiarazione del donatore recante la descrizione analitica dei beni donati, con l'indicazione dei relativi valori;
- la dichiarazione del soggetto destinatario dell'erogazione riguardante l'impegno ad utilizzare direttamente i beni medesimi per lo svolgimento dell'attività statutaria, ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

In caso di redazione della perizia giurata di stima, il donatore deve consegnarne copia al soggetto destinatario dell'erogazione.

3 AGEVOLAZIONI PER LE DONAZIONI A FINI DI SOLIDARIETÀ SOCIALE DA PARTE DELLE IMPRESE - NOVITÀ DEL DL 9/2020

L'art. 31 del DL 2.3.2020 n. 9, recante le prime disposizioni di sostegno a fronte dell'emergenza da Coronavirus, ha ampliato l'elenco dei prodotti donati a fini di solidarietà sociale dalle imprese che possono beneficiare delle agevolazioni fiscali riconosciute dall'art. 16 della L. 166/2016.

3.1 AGEVOLAZIONI FISCALI

Il citato art. 16 della L. 166/2016, con riferimento alla cessione gratuita di prodotti alimentari, farmaceutici e di altri prodotti a fini di solidarietà sociale, prevede che:

- i beni non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ai sensi dell'art. 85 co. 2 del TUIR, per cui, in sostanza, le cessioni in esame non si considerano produttive di ricavi che concorrono alla determinazione del reddito d'impresa;
- sotto il profilo IVA, per tali cessioni gratuite non opera la presunzione di cessione di cui all'art. 1 del DPR 441/97.

3.2 AMBITO APPLICATIVO

Le agevolazioni previste dalla L. 166/2016 hanno ad oggetto le cessioni gratuite, in alternativa all'usuale eliminazione dal mercato, dei seguenti beni:

- eccedenze alimentari;
- medicinali destinati alla donazione (cfr. DM 13.2.2018);
- articoli di medicazione;
- prodotti destinati all'igiene e alla cura della persona, prodotti per l'igiene e la pulizia della casa, integratori alimentari, biocidi, presidi medico chirurgici, prodotti di cartoleria e di cancelleria non più commercializzati per imperfezioni, alterazioni, danni o vizi che non ne modificano l'idoneità all'utilizzo o per altri motivi simili;
- altri prodotti, che saranno individuati con apposito decreto.

L'art. 31 del DL 9/2020 estende le agevolazioni previste dall'art. 16 della L. 166/2016 anche alle donazioni di:

- prodotti tessili;
- prodotti per l'abbigliamento;
- prodotti per l'arredamento;
- giocattoli;
- materiali per l'edilizia ed elettrodomestici;
- *personal computer, tablet, e-reader* e altri dispositivi per la lettura in formato elettronico

non più commercializzati o non idonei alla commercializzazione per imperfezioni, alterazioni, danni o vizi che non ne modificano l'idoneità all'utilizzo o per altri motivi simili.

3.3 SOGGETTI BENEFICIARI DELLE DONAZIONI

I suddetti beni possono essere destinati:

- alle ONLUS (ovvero agli enti del Terzo settore non commerciali, quando saranno operative le disposizioni del codice del Terzo settore);
- agli enti pubblici e privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche e solidaristiche e che, in attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con i rispettivi statuti o atti costitutivi, promuovono e realizzano attività d'interesse generale anche mediante la produzione e lo scambio di beni e servizi di utilità sociale nonché attraverso forme di mutualità.

3.4 ADEMPIMENTI

La disposizione si applica a condizione che:

- per ogni cessione gratuita sia emesso un documento di trasporto (o un documento equipollente);
- il donatore trasmetta agli uffici dell'Amministrazione finanziaria e ai comandi della Guardia di Finanza competenti, per via telematica, una comunicazione riepilogativa delle cessioni effettuate in ciascun mese solare, con l'indicazione, per ognuna di esse, dei dati contenuti nel relativo documento di trasporto o nel documento equipollente, nonché del valore dei beni ceduti, calcolato sulla base dell'ultimo prezzo di vendita. La comunicazione è trasmessa entro il giorno 5 del mese successivo a quello in cui sono state effettuate le cessioni, secondo modalità che saranno stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (il donatore è esonerato dall'obbligo di comunicazione per le cessioni di eccedenze alimentari facilmente deperibili, nonché per le cessioni che, singolarmente considerate, siano di valore non superiore a 15.000,00 euro);
- l'ente donatario rilasci al donatore, entro la fine del mese successivo a ciascun trimestre, un'apposita dichiarazione trimestrale, recante gli estremi dei documenti di trasporto o dei documenti equipollenti relativi alle cessioni ricevute, nonché l'impegno a utilizzare i beni medesimi in conformità alle proprie finalità istituzionali. Nel caso in cui sia accertato un utilizzo diverso, le operazioni realizzate dall'ente donatario si considerano effettuate, agli effetti dell'IVA, delle imposte sui redditi e dell'IRAP, nell'esercizio di un'attività commerciale.

L'art. 31 del DL 9/2020 ha introdotto il nuovo co. 3-*bis* all'art. 16 della L. 166/2016, il quale prevede che il donatore o l'ente donatario possano incaricare un terzo di adempiere per loro conto ai suddetti adempimenti (comunicazione del donatore e dichiarazione trimestrale dell'ente donatario), ferma restando la responsabilità del donatore o dell'ente donatario.

4 AGEVOLAZIONI PER LE PERSONE FISICHE PREVISTE DAL TUIR E DA ALTRE DISPOSIZIONI

Le misure introdotte dal DL 18/2020 si vanno ad aggiungere alle già esistenti agevolazioni per i contribuenti che eseguono le erogazioni liberali a favore di determinati soggetti che può essere utile riepilogare.

A seconda dei casi, infatti, ai contribuenti possono spettare delle detrazioni d'imposta o delle deduzioni dal reddito imponibile.

Le persone fisiche non imprenditori fanno valere l'agevolazione relativa alle erogazioni liberali in sede di dichiarazione dei redditi (modello 730, modello REDDITI PF) secondo il principio di cassa (alcune delle agevolazioni, tuttavia, sono fruibili anche da altri soggetti, quali ad esempio, i soci delle società semplici, gli imprenditori individuali e le società).

4.1 DEDUCIBILITÀ DAL REDDITO COMPLESSIVO

Per le persone fisiche non imprenditori sono deducibili (fino ad un certo importo) dal reddito complessivo IRPEF le erogazioni liberali che si riassumono nella tabella che segue.

Normativa di riferimento	Erogazioni liberali deducibili
Art. 10 co. 1 lett. i) del TUIR	<p><i>Erogazioni liberali per il sostentamento del clero della Chiesa Cattolica</i></p> <p>Con il DM 12.12.88 sono state emanate le disposizioni attuative. Tali erogazioni liberali sono deducibili fino all'importo di 1.032,91 euro.</p>
Art. 10 co. 1 lett. l) del TUIR	<p><i>Erogazioni liberali ad altre confessioni religiose</i></p> <p>Si tratta delle erogazioni liberali a favore di:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Unione italiana delle Chiese cristiane avventiste del 7° giorno; • ente morale Assemblee di Dio in Italia; • Chiesa Valdese e Unione delle Chiese metodiste e valdesi. <p>Tali erogazioni liberali sono deducibili fino all'importo di 1.032,91 euro.</p>
Art. 10 co. 1 lett. l-ter) del TUIR	<p><i>Erogazioni liberali per il gratuito patrocinio</i></p> <p>Sono deducibili le erogazioni liberali in denaro per il pagamento degli oneri difensivi dei soggetti ammessi al patrocinio a spese dello Stato, ora disciplinato dagli artt. 74 ss. del DPR 30.5.2002 n. 115.</p>
Art. 10 co. 1 lett. l-quater) del TUIR	<p><i>Erogazioni liberali in denaro effettuate a favore di università ed altri enti di ricerca, nonché degli enti parco regionali e nazionali</i></p> <p>La deducibilità delle erogazioni liberali in esame non è soggetta a limiti di importo.</p>
<p>A decorrere dal periodo d'imposta 2018</p> <p>Art. 14 del DL 35/2005, come modificato dall'art. 99 co. 3 del DLgs. 117/2017</p>	<p><i>Erogazioni liberali in denaro o in natura alle fondazioni e associazioni riconosciute</i></p> <p>L'art. 99 co. 3 del DLgs. 3.7.2017 n. 117 stabilisce che, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2017 (anno 2018 per i soggetti "solari") e fino all'abrogazione di cui all'art. 102 co. 2 lett. h) dello stesso codice, le disposizioni contenute nei co. 1, 2, 3, 4, 5 e 6 dell'art. 14 del DL 35/2005 continuano ad applicarsi con alcune modifiche.</p> <p>Dal periodo d'imposta 2018 (soggetti "solari") e sino a quando non sarà abrogato, quindi, ai fini della prevista deducibilità le erogazioni liberali devono essere effettuate a beneficio dei seguenti soggetti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • fondazioni e associazioni riconosciute aventi per oggetto statuario la tutela, la promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico di cui al DLgs. 42/2004; • fondazioni e associazioni riconosciute aventi per scopo statuario lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica, individuate con un apposito DPCM. <p>Le erogazioni liberali (sia in denaro che in natura) ai suddetti soggetti sono deducibili entro il limite massimo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • del 10% del reddito dichiarato; • comunque, di 70.000,00 euro annui.

Normativa di riferimento	Erogazioni liberali deducibili
<p>A decorrere dal periodo d'imposta 2018</p> <p>Art. 83 co. 2 del DLgs. 3.7.2017 n. 117</p>	<p><i>Erogazioni liberali a favore degli enti del Terzo settore non commerciali</i></p> <p>Le persone fisiche, gli enti e le società che eseguono erogazioni liberali (in denaro o in natura) a favore degli ETS non commerciali sono deducibili dal reddito complessivo netto del soggetto erogatore nel limite del 10% del reddito complessivo dichiarato.</p> <p><i>Disciplina transitoria dal 2018</i></p> <p>Dal periodo d'imposta 2018 e fino alla decorrenza della nuova disciplina del DLgs. 117/2017, le disposizioni contenute nell'art. 83 si applicano in via transitoria alle:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ONLUS di cui all'art. 10 del DLgs. 460/97 iscritte negli appositi registri; • OdV iscritte nei registri di cui alla L. 266/91; • APS iscritte nei registri nazionali, regionali e delle Province Autonome di Trento e Bolzano previsti dall'art. 7 della L. 383/2000. <p>Per le erogazioni in natura, le tipologie dei beni che danno diritto all'agevolazione sono definite dal DM 28.11.2019.</p>
<p>Art. 6 co. 9 della L. 22.6.2016 n. 112 (c.d. legge sul "Dopo di noi")</p>	<p><i>Erogazioni liberali e donazioni in trust istituiti per persone con grave disabilità</i></p> <p>La L. 22.6.2016 n. 112 (c.d. legge sul "Dopo di noi") prevede un'apposita disciplina in materia di assistenza in favore delle persone con disabilità grave e prive del sostegno familiare.</p> <p>Tra le altre cose, è previsto che per erogazioni liberali, le donazioni e gli altri atti a titolo gratuito effettuati dai privati nei confronti di <i>trust</i>, ovvero dei fondi speciali, istituiti in favore delle persone con disabilità grave come definita dall'art. 3 co. 3 della L. 104/92, si applica la deducibilità dal reddito complessivo dell'erogante, ai sensi dell'art. 14 co. 1 del DL 14.3.2005 n. 35 (conv. L. 14.5.2005 n. 80), nel limite del 20% del reddito complessivo dichiarato, e comunque nella misura massima di 100.000,00 euro annui.</p> <p>La deducibilità di dette erogazioni liberali riguarda anche i titolari di reddito d'impresa come si evince dalle istruzioni per la compilazione di REDDITI SC¹⁸.</p>
<p>Art. 30 co. 2 della L. 8.3.89 n. 101</p>	<p><i>Erogazioni liberali all'Unione delle Comunità ebraiche italiane</i></p> <p>Sono compresi i contributi annuali versati alle Comunità stesse, ai sensi dell'art. 30 co. 2 della L. 8.3.89 n. 101, come sostituito dalla L. 20.12.96 n. 638.</p> <p>Tali erogazioni liberali sono deducibili fino all'importo di 1.032,91 euro.</p>
<p>Art. 16 della L. 12.5.95 n. 116</p>	<p><i>Erogazioni liberali all'Unione Cristiana Evangelica Battista d'Italia</i></p> <p>Sono deducibili le erogazioni liberali in denaro a favore dell'Unione Cristiana Evangelica Battista d'Italia, per fini di culto, istruzione e beneficenza che le sono propri e per i medesimi fini delle Chiese e degli enti aventi parte nell'Unione, ai sensi dell'art. 16 della L. 12.5.95 n. 116.</p> <p>Tali erogazioni liberali sono deducibili fino all'importo di 1.032,91 euro.</p>

¹⁸ Si vedano AA.VV. "Quadro RN - Determinazione dell'IRES", in AA.VV. "REDDITI SC 2020 - Istruzioni commentate", *Casi & Strumenti - Speciale REDDITI 2020*, Eutekne, 2, 2020, p. 267 ss. Per un approfondimento si veda Mauro A. "La legge sul «dopo di noi»", *Schede di aggiornamento on line*, 7, 2017, p. 1 ss.

Normativa di riferimento	Erogazioni liberali deducibili
Art. 26 co. 2 della L. 29.11.95 n. 520	<p><i>Erogazioni liberali alla Chiesa Evangelica Luterana in Italia</i></p> <p>Sono deducibili le erogazioni liberali in denaro a favore della Chiesa Evangelica Luterana in Italia e delle Comunità ad essa collegate, per fini di sostentamento dei ministri di culto e per specifiche esigenze di culto e di evangelizzazione, ai sensi dell'art. 26 co. 2 della L. 29.11.95 n. 520.</p> <p>Tali erogazioni liberali sono deducibili fino all'importo di 1.032,91 euro.</p>
Art. 20 della L. 30.7.2012 n. 126	<p><i>Erogazioni liberali alla Sacra arcidiocesi ortodossa d'Italia ed Esarcato per l'Europa meridionale</i></p> <p>Sono deducibili le erogazioni liberali in denaro a favore della Sacra arcidiocesi ortodossa d'Italia ed Esarcato per l'Europa meridionale, degli enti da essa controllati e delle comunità locali, per fini di culto, istruzione, assistenza e beneficenza, a decorrere dal periodo d'imposta 2012, ai sensi dell'art. 20 della L. 30.7.2012 n. 126.</p> <p>Tali erogazioni liberali sono deducibili fino all'importo di 1.032,91 euro.</p>
Art. 24 della L. 30.7.2012 n. 127	<p><i>Erogazioni liberali alla Chiesa di Gesù Cristo dei Santi degli ultimi giorni</i></p> <p>Sono deducibili le erogazioni liberali in denaro a favore dell'ente patrimoniale della Chiesa di Gesù Cristo dei Santi degli ultimi giorni, per attività di religione o di culto e per il rimborso delle spese dei ministri di culto e dei missionari, a decorrere dal periodo d'imposta 2012, ai sensi dell'art. 24 della L. 30.7.2012 n. 127.</p> <p>Tali erogazioni liberali sono deducibili fino all'importo di 1.032,91 euro.</p>
Art. 24 della L. 30.7.2012 n. 128	<p><i>Erogazioni liberali alla Chiesa apostolica in Italia</i></p> <p>Sono deducibili le erogazioni liberali in denaro a favore della Chiesa apostolica in Italia, degli enti ed opere da essa controllati, per fini di culto, istruzione, assistenza e beneficenza, a decorrere dal periodo d'imposta 2012, ai sensi dell'art. 24 della L. 30.7.2012 n. 128.</p> <p>Tali erogazioni liberali sono deducibili fino all'importo di 1.032,91 euro.</p>
Art. 19 della L. 31.12.2012 n. 245	<p><i>Erogazioni liberali all'Unione Buddhista Italiana</i></p> <p>Sono deducibili le erogazioni liberali in denaro a favore dell'Unione Buddhista Italiana e degli organismi civilmente riconosciuti da essa rappresentati, per attività di religione o di culto e per il sostentamento dei ministri di culto, a decorrere dal periodo d'imposta 2013, ai sensi dell'art. 19 della L. 31.12.2012 n. 245.</p> <p>Tali erogazioni liberali sono deducibili fino all'importo di 1.032,91 euro.</p>
Art. 17 della L. 28.6.2016 n. 130	<p><i>Erogazioni liberali all'Istituto Buddista Italiano Soka Gakkai</i></p> <p>A decorrere dall'1.1.2016, sono deducibili dall'IRPEF fino all'importo di 1.032,91 euro (si veda il DM 23.2.2017).</p>
Art. 20 della L. 31.12.2012 n. 246	<p><i>Erogazioni liberali all'Unione Induista Italiana</i></p> <p>Sono deducibili le erogazioni liberali in denaro a favore dell'Unione Induista Italiana e degli organismi civilmente riconosciuti da essa rappresentati, destinate al sostentamento dei ministri di culto, alle esigenze di culto e alle attività di religione o di culto, a decorrere dal periodo d'imposta 2013, ai sensi dell'art. 20 della L. 31.12.2012 n. 246.</p> <p>Tali erogazioni liberali sono deducibili fino all'importo di 1.032,91 euro.</p>

4.2 DETRAIBILITÀ DALL'IMPOSTA LORDA

Per altre erogazioni liberali è riconosciuta una detrazione dall'IRPEF (del 19%, 26%, 30% o 35%) che in alcuni casi spetta anche ai soggetti IRES come indicato nella tabella che segue.

Normativa di riferimento	Erogazioni liberali detraibili	Detrazione
Art. 15 co. 1 lett. h) del TUIR	<i>Erogazioni liberali a favore di enti che operano nel settore culturale e artistico</i>	19%
Art. 15 co. 1 lett. i) del TUIR	<i>Erogazioni liberali a favore di enti che operano nel settore dello spettacolo</i>	19% Limite 2% del reddito complessivo IRPEF dichiarato
Art. 15 co. 1.1 del TUIR	<i>Erogazioni liberali a favore di organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) e di soggetti che svolgono attività umanitarie</i>	26% (dal 2014) Importo massimo detraibile 30.000,00 euro
Art. 15 co. 1 lett. i-ter) del TUIR	<i>Erogazioni liberali a favore di società ed associazioni sportive dilettantistiche</i> La detrazione si applica anche ai soggetti IRES (art. 78 del TUIR).	19% Importo massimo detraibile 1.500,00 euro
Art. 15 co. 1 lett. i-octies) del TUIR	<i>Erogazioni liberali a favore di istituti scolastici di ogni ordine e grado</i> La detrazione IRPEF del 19% spetta alle erogazioni liberali a favore: <ul style="list-style-type: none"> • degli istituti scolastici di ogni ordine e grado, statali e paritari senza scopo di lucro appartenenti al sistema nazionale di istruzione di cui alla L. 10.3.2000 n. 62; • degli istituti tecnici superiori (ITS) di cui al DPCM 25.1.2008 (gli ITS sono stati aggiunti dal co. 294 dell'art. 1 della L. 232/2016, a decorrere dall'1.1.2017); • delle istituzioni dell'alta formazione artistica, musicale e coreutica; • delle università, finalizzate all'innovazione tecnologica, all'edilizia scolastica e universitaria e all'ampliamento dell'offerta formativa. La detrazione spetta a condizione che il versamento di tali erogazioni sia eseguito: <ul style="list-style-type: none"> • tramite banca (es. bonifico) o ufficio postale (es. versamento su conto corrente); • oppure mediante gli altri sistemi di pagamento previsti dall'art. 23 del DLgs. 9.7.97 n. 241, cioè mediante carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari (non trasferibili). 	19%

Normativa di riferimento	Erogazioni liberali detraibili	Detrazione
Art. 15 co. 1 lett. i- <i>novies</i>) del TUIR	Erogazioni liberali in denaro al Fondo per l'ammortamento dei titoli di Stato La detrazione spetta anche ai soggetti IRES (art. 78 co. 1- <i>bis</i> del TUIR).	19%
Art. 11 del DL 149/2013, conv. L. 13/2014	Erogazioni liberali in denaro a favore di movimenti e partiti politici La detrazione spetta anche ai soggetti IRES.	26% (dal 2014) Importo massimo detraibile tra 30,00 e 30.000,00 euro
Art. 138 co. 14 della L. 23.12.2000 n. 388	Erogazioni liberali a favore delle popolazioni colpite da calamità pubbliche o eventi straordinari	19% Importo massimo detraibile 2.065,83 euro
Art. 1 della L. 18.2.99 n. 28	Erogazioni liberali a favore della Società di cultura "La Biennale di Venezia"	19% Importo massimo detraibile 30% del reddito complessivo
Art. 25 del DLgs. 29.6.96 n. 367	Erogazioni liberali a favore di fondazioni operanti nel settore musicale	19% Importo massimo detraibile 2% del reddito complessivo dichiarato (elevabile al 30%)
Art. 83 co. 1 del DLgs. 3.7.2017 n. 117 (modificato dall'art. 24- <i>ter</i> co. 4 del DL 119/2018)	Erogazioni liberali a favore degli enti del Terzo settore non commerciali Gli oneri sostenuti dal contribuente per le erogazioni liberali in denaro o in natura a favore degli ETS non commerciali di cui all'art. 79 co. 5 del DLgs. 117/2017 sono detraibili dall'IRPEF: <ul style="list-style-type: none"> nella misura del 30%, elevata al 35% qualora l'erogazione liberale sia a favore di organizzazioni di volontariato; per un importo complessivo in ciascun periodo d'imposta non superiore a 30.000,00 euro. Disciplina transitoria Dal periodo d'imposta 2018 e fino alla decorrenza della nuova disciplina del DLgs. 117/2017, le disposizioni contenute nell'art. 83 si applicano in via transitoria alle: <ul style="list-style-type: none"> organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) di cui all'art. 10 del DLgs. 460/97 iscritte negli appositi registri; organizzazioni di volontariato (OdV) iscritte nei registri di cui alla L. 266/91; associazioni di promozione sociale (Aps) iscritte nei registri nazionali, regionali e delle Province Autonome di Trento e Bolzano previsti dall'art. 7 della L. 383/2000. 	Dal periodo d'imposta 2018 30% (o 35% qualora l'erogazione liberale sia a favore di organizzazioni di volontariato) Importo massimo detraibile 30.000,00 euro

Normativa di riferimento	Erogazioni liberali detraibili	Detrazione
<i>segue</i>	Per le erogazioni in natura, le tipologie dei beni che danno diritto all'agevolazione sono definite dal DM 28.11.2019.	
Art. 8 co. 3 della L. 6.3.2001 n. 52	Donazioni all'ente ospedaliero "Ospedale Galliera di Genova" La detrazione spetta anche ai soggetti IRES.	Intero importo, nel limite del 30% dell'IRPEF lorda

4.2.1 Parametrazione al reddito complessivo

Ad alcune erogazioni liberali si applicano le disposizioni introdotte dall'art. 1 co. 629 della L. 160/2019 (legge di bilancio 2020) in relazione alla parametrazione al reddito complessivo¹⁹.

Il citato co. 629, infatti, stabilisce che dall'1.1.2020 le detrazioni previste dall'art. 15 del TUIR (che non sono specificatamente escluse²⁰) spettano:

- per l'intero importo della spesa sostenuta nel caso in cui il reddito complessivo non ecceda 120.000,00 euro;
- per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 240.000,00 euro, diminuito del reddito complessivo, e 120.000,00 euro, qualora il reddito complessivo superi i 120.000,00 euro.

Se il reddito complessivo supera i 240.000,00 euro le detrazioni non spettano.

Reddito complessivo	Detrazione spettante (in percentuale)
Fino a 120.000,00 euro	Intera detrazione
Da 120.001,00 a 240.000,00 euro	$(240.000,00 - \text{Reddito complessivo}) / 120.000,00 \times 100$
Da 240.001,00 euro	Nessuna detrazione

Erogazioni liberali paramtrate al reddito complessivo

La parametrazione al reddito riguarda esclusivamente le detrazioni previste dall'art. 15 del TUIR (sia che la misura della detrazione sia del 19%, del 26% o sia forfetaria) e non da quelle previste da altre disposizioni normative²¹.

Con riguardo alle erogazioni liberali, quindi, sono paramtrate al reddito complessivo quelle a favore di:

- enti che operano nel settore culturale e artistico (art. 15 co. 1 lett. h) del TUIR);

¹⁹ Per un approfondimento si veda Zeni A. "Detrazioni per oneri - Parametrazione al reddito e pagamento", *Schede di Aggiornamento*, 2, 2020, p. 213 ss.

²⁰ Fra gli oneri detraibili ai sensi dell'art. 15 sono espressamente esclusi dalla parametrazione:

- gli oneri di cui al co. 1 lett. a) e b) e co. 1-ter dell'art. 15 del TUIR (interessi passivi su prestiti e mutui agrari, interessi passivi di mutui ipotecari per l'acquisto dell'abitazione principale ed interessi per mutui ipotecari per la costruzione e ristrutturazione dell'abitazione principale. Si veda la voce "Interessi passivi - Detrazione IRPEF per i mutui", *Guide Eutekne*);
- le spese sanitarie di cui al co. 1 lett. c) dell'art. 15 del TUIR.

²¹ Non sono paramtrate al reddito, ad esempio, le detrazioni per carichi di famiglia di cui all'art. 12 del TUIR, le detrazioni per i canoni di locazione previste dall'art. 16 del TUIR o le detrazioni per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 16-bis del TUIR.

- le erogazioni liberali a favore di enti che operano nel settore dello spettacolo (art. 15 co. 1 lett. i) del TUIR);
- società ed associazioni sportive dilettantistiche (art. 15 co. 1 lett. i-ter) del TUIR);
- istituti scolastici di ogni ordine e grado (art. 15 co. 1 lett. i-octies) del TUIR);
- al Fondo per l'ammortamento dei titoli di Stato (art. 15 co. 1 lett. i-novies) del TUIR);
- organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) e di soggetti che svolgono attività umanitarie (art. 15 co. 1.1 del TUIR con aliquota del 26%).

Reddito complessivo

Ai fini della parametrizzazione in esame, il reddito complessivo è assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e di quello delle relative pertinenze di cui all'art. 10 co. 3-bis del TUIR.

Si deve, invece, tenere conto:

- del reddito assoggettato al regime forfetario per gli autonomi ex L. 190/2014 (art. 1 co. 75 della L. 190/2014, come modificato dal co. 692 lett. g) dell'art. 1 della legge di bilancio 2020);
- dei redditi dei fabbricati assoggettati alla "cedolare secca sulle locazioni" (ai sensi dell'art. 3 co. 7 del DLgs. 23/2011²²).

Esempio

Si ipotizzi che una persona fisica, con reddito complessivo di 180.000,00 euro, abbia eseguito erogazioni liberali in favore di istituti scolastici detraibili ex art. 15 co. 1 lett. i-octies) del TUIR per 6.000,00 euro.

La detrazione IRPEF del 19% spetta su 3.000,00 euro, determinati secondo la formula:

$$6.000,00 \times \frac{(240.000,00 - 180.000,00)}{120.000,00}$$

La detrazione IRPEF, quindi, è pari a 570,00 euro (3.000,00 euro × 19%).

Con un reddito di 220.000,00 euro, invece, la stessa detrazione spetta su 1.000,00 euro, determinati come segue:

$$6.000,00 \times \frac{(240.000,00 - 220.000,00)}{120.000,00}$$

La detrazione IRPEF, quindi, è pari a 190,00 euro (1.000,00 euro × 19%).

Erogazioni liberali escluse dalla parametrizzazione al reddito complessivo

Le erogazioni liberali per le quali è possibile beneficiare di una detrazione fiscale ai sensi di norme diverse dall'art. 15 del TUIR sono escluse dalla parametrizzazione al reddito complessivo prevista dall'art. 1 co. 629 della L. 160/2019 e sono quelle a favore:

- di movimenti e partiti politici (art. 11 del DL 149/2013);
- delle popolazioni colpite da calamità pubbliche o eventi straordinari (art. 138 co. 14 della L. 388/2000);
- della Società di cultura "La Biennale di Venezia" (art. 1 della L. 18.2.99 n. 28);

²² Cfr. Cerofolini M. "Al debutto il bonus facciate senza limiti di spesa e con detrazione del 90 per cento", in AA.VV. "Novità fiscali 2020", *Il Sole - 24 Ore, Guida Normativa*, gennaio 2020, p. 59.

- di fondazioni operanti nel settore musicale (art. 25 del DLgs. 29.6.96 n. 367);
- degli enti del Terzo settore non commerciali (art. 83 co. 1 del DLgs. 3.7.2017 n. 117);
- dell'ente ospedaliero "Ospedale Galliera di Genova" (art. 8 co. 3 della L. 6.3.2001 n. 52).

4.2.2 Detrazione IRPEF 19% - Modalità di pagamento

A decorrere dall'1.1.2020, il co. 679 dell'art. 1 della L. 160/2019 (legge di bilancio 2020) stabilisce che, al fine di beneficiare della detrazione IRPEF del 19% (sono escluse le detrazioni con percentuali diverse) degli oneri indicati nell'art. 15 del TUIR e in altre disposizioni normative, il pagamento deve avvenire mediante:

- bonifico bancario o postale;
- altri sistemi di pagamento "tracciabili", diversi da quello in contanti, previsti dall'art. 23 del DLgs. 241/97, tra cui carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari²³.

Erogazioni liberali soggette all'obbligo di tracciabilità

Restano soggetti all'obbligo di tracciabilità tutti gli oneri non espressamente esclusi dal citato art. 1 co. 680 che danno diritto alla sola detrazione IRPEF nella misura del 19% siano essi previsti dall'art. 15 del TUIR o in altre disposizioni normative.

Dal 2020, quindi, per poter fruire dell'agevolazione fiscale devono essere pagate con modalità tracciabili le spese indicate nella tabella che segue.

Erogazioni liberali da effettuare con modalità tracciabili	Norma di riferimento
Erogazioni liberali a favore di enti che operano nel settore culturale e artistico	Art. 15 co. 1 lett. h) del TUIR
Erogazioni liberali a favore di enti che operano nel settore dello spettacolo	Art. 15 co. 1 lett. i) del TUIR
Erogazioni liberali a favore di società ed associazioni sportive dilettantistiche	Art. 15 co. 1 lett. i-ter) del TUIR
Erogazioni liberali a favore di istituti scolastici di ogni ordine e grado	Art. 15 co. 1 lett. i-octies) del TUIR
Erogazioni liberali al Fondo per l'ammortamento dei titoli di Stato	Art. 15 co. 1 lett. i-novies) del TUIR
Erogazioni liberali a favore delle popolazioni colpite da calamità pubbliche o eventi straordinari	Art. 138 co. 14 della L. 23.12.2000 n. 388
Erogazioni liberali a favore della Società di cultura "La Biennale di Venezia"	Art. 1 della L. 18.2.99 n. 28
Erogazioni liberali a favore di fondazioni operanti nel settore musicale	Art. 25 del DLgs. 29.6.96 n. 367

Pertanto, l'Amministrazione finanziaria ha precisato in varie occasioni che per poter beneficiare delle agevolazioni, le erogazioni liberali in denaro devono essere effettuate mediante bonifico o altri strumenti tracciabili, negando invece l'agevolazione per quelle effettuate in contanti²⁴.

²³ Cfr. Zeni A. "Detrazioni IRPEF tra parametrizzazione e pagamenti tracciabili", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 10.12.2019.

²⁴ È il caso, ad esempio, delle erogazioni liberali in denaro effettuate a favore di università ed altri enti di

5 AGEVOLAZIONI PER I TITOLARI DI REDDITO D'IMPRESA PREVISTE DAL TUIR E DA ALTRE DISPOSIZIONI

L'art. 100 del TUIR disciplina la deducibilità degli oneri di utilità sociale in relazione alle diverse ipotesi di erogazioni liberali ivi contemplate.

Il co. 2 del menzionato articolo, in particolare, stabilisce i criteri per la deducibilità dal reddito d'impresa delle erogazioni liberali in denaro e/o in natura meritevoli, in quanto destinate a particolari categorie di soggetti e che perseguono particolari finalità.

Possono esistere:

- erogazioni deducibili integralmente (senza limiti d'importo);
- erogazioni deducibili in misura percentuale rispetto al reddito dichiarato;
- erogazioni deducibili entro un ammontare stabilito ed in misura percentuale rispetto al reddito dichiarato (criterio "misto");
- erogazioni deducibili in base a particolari norme di legge (come quelle fatte in soccorso delle popolazioni dei Comuni terremotati²⁵).

L'art. 100 co. 2 del TUIR, infatti, non esaurisce il panorama delle erogazioni liberali deducibili dal reddito d'impresa, in quanto occorre considerare anche particolari disposizioni contenute in altri provvedimenti.

Deducibilità per cassa

L'Agenzia delle Entrate, nella ris. 1.7.2003 n. 147, ha chiarito che gli oneri di utilità sociale, quali le erogazioni liberali e le spese sostenute per esclusivi fini di utilità sociale disciplinati dall'art. 100 del TUIR, sono deducibili in base al principio di cassa, in relazione al periodo d'imposta in cui sono sostenuti.

Come osservato dall'Amministrazione finanziaria, l'art. 100 del TUIR consente la deducibilità di erogazioni liberali e spese sostenute per esclusivi fini di utilità sociale che ordinariamente non sono deducibili dal reddito d'impresa per mancanza del requisito di inerenza.

L'utilizzo del principio di cassa per la deducibilità degli oneri di utilità sociale, in deroga all'ordinario principio di competenza che regola la determinazione del reddito d'impresa, trova giustificazione proprio con la mancanza di inerenza degli stessi oneri.

5.1 EROGAZIONI LIBERALI DEDUCIBILI AI SENSI DELL'ART. 100 DEL TUIR

Di seguito sono sintetizzate le erogazioni liberali disciplinate dall'art. 100 co. 2 del TUIR, distinguendole a seconda che la deducibilità spetti interamente o entro determinati limiti²⁶.

ricerca, nonché degli enti parco regionali e nazionali che ai sensi dell'art. 10 co. 1 lett. l-*quater*) del TUIR sono deducibili senza alcun limite o delle erogazioni liberali in denaro a favore di società ed associazioni sportive dilettantistiche che godono della detrazione del 19% ai sensi dell'art. 15 co. 1 lett. i-*ter*) del TUIR (tra le altre, circ. Agenzia delle Entrate 19.8.2005 n. 39, § 4 e 8 e 31.5.2019 n. 13).

²⁵ Cfr. Leo M. "Le imposte sui redditi nel Testo unico", Giuffrè, 2018, p. 1712. Si veda § 5.2.

²⁶ Si veda la voce "Erogazioni liberali - Reddito d'impresa", *Guide Eutekne*.

5.1.1 Erogazioni deducibili interamente

Spetta la deducibilità integrale dal reddito d'impresa per le erogazioni liberali indicate nella tabella che segue.

Art. 100 co. 2 del TUIR	Erogazioni liberali	Deducibilità
Let. e) ²⁷	Spese sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione o restauro delle cose vincolate ai sensi del DLgs. 22.1.2004 n. 42 e del DPR 30.9.63 n. 1409.	Integrale
Let. f) ²⁸	Erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico, effettuate per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose vincolate ai sensi del DLgs. 42/2004 e del DPR 1409/63 (purché non beneficino del c.d. "Art. Bonus" ²⁹). Le mostre, le esposizioni, gli studi e le ricerche devono essere autorizzati dal Ministero dei Beni e delle Attività culturali e del Turismo, previo parere del competente comitato di settore del Consiglio nazionale per i beni culturali e ambientali.	Integrale
Let. m) ³⁰	Erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, delle Regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute, per lo svolgimento dei loro compiti istituzionali e per la realizzazione di programmi culturali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo.	Integrale, se erogazione effettuata in favore dei soggetti elencati nel DM 3.10.2002
Let. m-bis)	Erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato e dei Comuni, per contributi volontari versati in seguito ad eventi sismici o calamitosi che hanno colpito l'ente in favore del quale si effettua il versamento. Il Ministero dello Sviluppo economico individua gli enti che possono beneficiare di tali erogazioni liberali e determina, a valere sulla somma allo scopo indicata, le quote assegnate a ciascun ente o soggetto beneficiario.	Integrale

²⁷ I principali chiarimenti ufficiali sono contenuti nelle ris. Agenzia delle Entrate 2.4.2009 n. 93 e 1.7.2003 n. 147. Nella ris. 1.7.2003 n. 147, l'Agenzia delle Entrate, ha sostenuto che, qualora i beni immobili siano strumentali, le spese di recupero degli immobili vincolati vanno dedotte come componente ordinario del reddito d'impresa, in forma di quote di ammortamento, e quindi in base al principio di competenza. La disposizione agevolativa contenuta nell'art. 100 del TUIR (era l'art. 65 del TUIR) riguarda pertanto i soli immobili vincolati patrimoniali. Cfr. Leo M. "Le imposte sui redditi nel Testo unico", Giuffrè, 2018, p. 1715.

²⁸ I principali chiarimenti ufficiali sono contenuti nelle ris. Agenzia delle Entrate 11.7.2017 n. 89, 17.6.2008 n. 249, 18.10.2007 n. 299 e 14.6.2007 n. 133. Possono essere destinatarie di dette erogazioni liberali anche le parrocchie (ris. Agenzia delle Entrate 5.4.2005 n. 42).

²⁹ Si veda la voce "Art bonus", *Guide Eutekne*.

³⁰ I principali chiarimenti ufficiali sono contenuti nella ris. Agenzia delle Entrate 20.12.2007 n. 387.

Art. 100 co. 2 del TUIR	Erogazioni liberali	Deducibilità
Let. n)	Erogazioni liberali in denaro a favore di organismi di gestione di parchi e riserve naturali, terrestri e marittimi, statali e regionali, e di ogni altra zona di tutela speciale paesistico-ambientale. Il Ministro dell'Ambiente e della Tutela del territorio individua con proprio decreto, periodicamente, i soggetti e le categorie di soggetti che possono beneficiare delle predette erogazioni liberali; determina, a valere sulla somma allo scopo indicata, le quote assegnate a ciascun ente o soggetto beneficiario.	Integrale
Let. o)	Erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, delle Regioni, degli enti territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute, per la realizzazione di programmi di ricerca scientifica nel settore della sanità autorizzate dal Ministro della Salute. Il Ministro della Salute con apposito decreto che individua annualmente i soggetti che possono beneficiare delle predette erogazioni liberali. Il predetto decreto determina altresì, fino a concorrenza delle somme allo scopo indicate, l'ammontare delle erogazioni deducibili per ciascun soggetto erogatore.	Integrale
Let. o-ter)	Somme corrisposte ai consorzi obbligatori. Somme corrisposte, anche su base volontaria al fondo istituito, con mandato senza rappresentanza, presso uno dei consorzi cui le imprese aderiscono in ottemperanza a obblighi di legge, in conformità alle disposizioni di legge o contrattuali, indipendentemente dal trattamento contabile ad esse applicato, a condizione che siano utilizzate in conformità agli scopi di tali consorzi.	Integrale

5.1.2 Erogazioni deducibili in misura percentuale sul reddito e "miste"

La deducibilità dal reddito d'impresa spetta in misura percentuale rispetto al reddito dichiarato o entro un ammontare stabilito ed in misura percentuale rispetto al reddito dichiarato ("miste") per le erogazioni liberali indicate nella tabella che segue.

Art. 100 co. 2 del TUIR	Erogazioni liberali	Deducibilità
Let. a) ³¹	Erogazioni liberali, in denaro o in natura, effettuate a favore di persone giuridiche che perseguono esclusivamente finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto o finalità di ricerca scientifica, nonché contributi, donazioni e oblazioni erogate a favore di ONG.	Non superiore al 2% del reddito d'impresa dichiarato

³¹ I principali chiarimenti ufficiali sono contenuti nelle ris. Agenzia delle Entrate 29.7.2014 n. 74, 7.7.2010 n. 68, 30.10.2008 n. 411, 17.10.2008 n. 386, 17.7.2002 n. 234, 5.3.2002 n. 76 e R.M. 17.6.1996 n. 99.

Art. 100 co. 2 del TUIR	Erogazioni liberali	Deducibilità
Let. b)	Erogazioni liberali, in denaro o in natura, fatte a favore di persone giuridiche aventi sede nel Mezzogiorno che perseguono esclusivamente finalità di ricerca scientifica.	Non superiore al 2% del reddito d'impresa dichiarato
Let. d)	Erogazioni liberali a favore dei concessionari privati per la radiodiffusione sonora a carattere comunitario.	Non superiore all'1% del reddito imponibile
Let. g) ³²	Erogazioni liberali in denaro a favore di enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono esclusivamente attività nello spettacolo, effettuate per la realizzazione di nuove strutture, per il restauro ed il potenziamento delle strutture esistenti, nonché per la produzione nei vari settori dello spettacolo. Le erogazioni non utilizzate dal percipiente entro il termine di 2 anni dalla data del ricevimento affluiscono, nella loro totalità, all'entrata dello Stato.	Non superiore al 2% del reddito d'impresa dichiarato
Let. h) ³³	Erogazioni liberali in denaro a favore delle ONLUS o delle iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati ed enti individuati con DPCM, nei Paesi non appartenenti all'OCSE.	Non superiore a 30.000,00 euro o al 2% del reddito d'impresa dichiarato
Let. i) ³⁴	Spese relative all'impiego di lavoratori dipendenti, assunti a tempo indeterminato, utilizzati per prestazioni di servizi erogate a favore di ONLUS.	Nel limite del 5 per mille dell'ammontare complessivo delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultanti dalla dichiarazione dei redditi
Let. l) (abrogata, a decorrere dal 2018, dall'art. 102 co. 1 lett. e) del DLgs. 117/2017. Tale disposizione resta tuttavia in vigore, per effetto dell'art. 5-sexies del DL 148/2017, fino all'entrata in vigore delle disposizioni fiscali del codice del Terzo settore).	Erogazioni liberali in denaro a favore di associazioni di promozione sociale iscritte nei registri previsti dalle vigenti disposizioni di legge.	Non superiore a 1.549,37 euro o al 2% del reddito di impresa dichiarato

³² I principali chiarimenti ufficiali sono contenuti nella ris. Agenzia delle Entrate 12.5.2017 n. 59.

³³ I principali chiarimenti ufficiali sono contenuti nella ris. Agenzia delle Entrate 24.10.2008 n. 401.

³⁴ I principali chiarimenti ufficiali sono contenuti nella C.M. 22.1.99 n. 22.

Art. 100 co. 2 del TUIR	Erogazioni liberali	Deducibilità
Lett. o-bis) (modificato, da ultimo, dall'art. 1 co. 294 lett. b) della L. 232/2016)	Erogazioni liberali a favore degli istituti scolastici di ogni ordine e grado, statali e paritari senza scopo di lucro appartenenti al sistema nazionale di istruzione di cui alla L. 62/2000, nonché a favore degli istituti tecnici superiori (ITS) di cui al DPCM 25.1.2008.	Non superiore al 2% del reddito d'impresa dichiarato e comunque nella misura massima di 70.000,00 euro annui. La deduzione spetta a condizione che il versamento di tali erogazioni sia eseguito tramite banca o ufficio postale ovvero mediante gli altri sistemi di pagamento previsti dall'art. 23 del DLgs. 241/97.

Erogazioni liberali deducibili in misura percentuale al reddito

Secondo quanto indicato dalle istruzioni al modello REDDITI SC l'ammontare delle erogazioni liberali *"va determinato applicando le percentuali indicate dalle disposizioni che le prevedono al reddito di rigo RF60, colonna 2, assunto al netto delle erogazioni stesse"*.

Lo stesso criterio vale anche per le erogazioni di cui all'art. 100 co. 2 lett. h) del TUIR se effettuate per un importo superiore a 30.000,00 euro³⁵.

Non appare chiaro se le percentuali di deducibilità debbano essere calcolate sul reddito d'impresa determinato sottraendo le erogazioni medesime oppure senza tenerne conto. Ad avviso di Autorevole dottrina, *"l'ammontare delle erogazioni liberali, che sono commisurate al reddito, va determinato applicando le percentuali previste al reddito dichiarato, assunto al netto delle erogazioni stesse, che dovranno formare oggetti di variazione in aumento. Ciò in quanto il reddito d'impresa cui commisurare le percentuali previste è quello che risulta dopo la deduzione delle erogazioni. È evidente che l'importo del reddito e quello delle erogazioni vanno determinati simultaneamente"*³⁶.

Pertanto, ai fini del calcolo delle anzidette erogazioni deducibili, si rende necessario far ricorso alla seguente formula³⁷:

$$EL = Y \times a / (1 + a)$$

Dove:

- EL = limite entro il quale l'erogazione risulta deducibile;

³⁵ Cfr. le istruzioni alla compilazione del quadro RF del modello REDDITI SC.

³⁶ Si veda Leo M. "Le imposte sui redditi nel Testo unico", Giuffrè, 2018, p. 1719.

³⁷ Cotto. A., Odetto G., Valente G. "TUIR", IPSOA, 2013, p. 1276. Si veda anche Leo M. "Le imposte sui redditi nel Testo unico", Giuffrè, 2018, p. 1719.

- Y = reddito d'impresa al lordo delle erogazioni liberali;
- a = percentuale di deducibilità.

Si ipotizzi che Y sia pari a 11 milioni di euro e che la percentuale sia pari al 2% del reddito d'impresa. L'erogazione liberale è deducibile entro il seguente limite:

$$EL = 11.000.000,00 \times 0,02 / (1 + 0,02) = 11.000.000,00 \times 0,02 / (1,02) = 215.686,27 \text{ euro.}$$

Se l'importo dell'erogazione liberale è superiore al limite percentuale del reddito è necessario³⁸:

- effettuare per l'intero importo dell'erogazione liberale una variazione in aumento del reddito imponibile nel modello REDDITI;
- determinare il reddito imponibile;
- calcolare il limite deducibile (ad esempio il 2%);
- determinare il definitivo reddito imponibile effettuando conseguentemente una variazione in diminuzione nel modello REDDITI.

Ai fini di una maggiore comprensione delle modalità di calcolo della deduzione in esame, si ipotizzi una srl nella seguente situazione:

- risultato *ante* imposte: 160.000,00 euro;
- variazioni in aumento (escluse le erogazioni liberali): 32.000,00 euro;
- variazioni in diminuzione (escluse le erogazioni liberali): 7.000,00 euro;
- erogazioni liberali: 10.000,00 euro.

Nel caso in esame, occorre, quindi, effettuare:

- in primo luogo, il calcolo del reddito imponibile al "netto" delle erogazioni liberali: $(160.000,00 + 32.000,00 - 7.000,00) = 185.000,00$.
- successivamente, l'individuazione dell'ammontare massimo deducibile: $(185.000,00 \times 2\%) = 3.700,00$ euro;
- infine, la variazione in diminuzione del reddito imponibile per l'ammontare di 3.700,00 euro.

Erogazioni liberali in natura

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate con la ris. 17.7.2002 n. 234, nell'ambito applicativo delle erogazioni liberali di cui all'art. 100 co. 2 lett. a) del TUIR rientrano anche le erogazioni in natura.

Se per le erogazioni liberali in denaro sussiste sempre la coincidenza di valori tra liberalità in capo al donante e liberalità ricevuta dal soggetto beneficiario, nella ris. 234/2002 citata è stato affermato che *"tale coincidenza deve essere garantita, per coerenza sistematica, anche nell'ipotesi di erogazione liberale in natura, in cui si può verificare una differenza, positiva o negativa, tra il valore contabile del bene donato ed il suo valore effettivo"*.

In merito al valore da assumere, trattandosi di beni che fuoriescono dal regime d'impresa, occorre considerare il "valore normale" del bene, fiscalmente rilevante ai sensi degli artt. 85 co. 2 e 86 co. 3 del TUIR, trattandosi di beni che fuoriescono dal regime d'impresa³⁹.

³⁸ Si vedano Cotto. A., Odetto G., Valente G. "TUIR", IPSOA, 2013, p. 1276; D'Addio M. L., Della Foresta L., Mancini R. "Le erogazioni liberali a favore di ONLUS", *Schede di Aggiornamento*, 8-9, 2005, p. 1357.

³⁹ Cfr. Cotto. A., Odetto G., Valente G. "TUIR", IPSOA, 2013, p. 1276; Leo M. "Le imposte sui redditi nel Testo unico", Giuffrè, 2018, p. 1719.

Sulla base dei chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria, in sede di dichiarazione dei redditi, l'impresa che ha donato il bene deve indicare come variazione in aumento, un importo pari al valore normale del bene donato (determinato in base alle disposizioni dell'art. 9 del TUIR), cioè comprensivo sia della minusvalenza imputata in bilancio relativa al costo residuo del bene (ovvero della variazione negativa delle rimanenze se oggetto della liberalità è un bene merce), sia dei maggiori valori emersi (plusvalenza virtuale) a seguito dell'individuazione del valore normale.

Il valore della liberalità, così determinato, sarà deducibile e, dunque, computato in diminuzione del reddito dichiarato fino a concorrenza di un ammontare pari alla percentuale stabilita del reddito stesso.

La Alfa srl effettua una erogazione liberale di un bene strumentale per il quale:

- il valore normale è pari a 40.000,00 euro;
- il valore iscritto in bilancio ammonta a 15.000,00 euro.

Inoltre:

- il reddito dichiarato è pari a 1 milione di euro;
- il costo del bene è di 35.000,00 euro e gli ammortamenti dedotti sono pari a 20.000,00 euro (di conseguenza il valore in bilancio è pari a 15.000,00 euro).

Valore normale è pari a 40.000,00 euro di cui:

- minusvalenza imputata a bilancio: 15.000,00 euro;
- plusvalenza latente sul bene: 25.000,00 euro.

Variazione in aumento: Valore normale del bene donato = 40.000,00

Variazione in diminuzione: Valore normale del bene donato nel limite del 2% del reddito dichiarato ($1.000.000,00 \text{ euro} \times 0,02$) = 20.000,00.

5.2 EROGAZIONI LIBERALI DEDUCIBILI AI SENSI DI ALTRE DISPOSIZIONI

Sono deducibili dal reddito d'impresa, inoltre:

- le erogazioni liberali in denaro effettuate in favore delle popolazioni colpite da eventi di calamità pubblica o da altri eventi straordinari, anche se avvenuti in altri Stati, per il tramite di fondazioni, di associazioni, di comitati e di enti⁴⁰ (art. 27 co. 1 e 4 della L. 13.5.99 n. 133);
- le erogazioni liberali effettuate a favore degli enti del Terzo settore non commerciali nel limite del 10% del reddito complessivo dichiarato dal soggetto erogatore (art. 83 co. 2 del DLgs. 117/2017 e DM 28.11.2019);
- i Fondi trasferiti a titolo di contributi e liberalità a sostegno della ricerca, erogati a Università, fondazioni universitarie riconosciute, enti di ricerca pubblici e associazioni specificamente individuate, senza limite di importo (art. 1 co. 353 - 355 della L. 266/2005);
- le erogazioni liberali, le donazioni e gli altri atti a titolo gratuito effettuati dai privati nei confronti di *trust*, ovvero dei fondi speciali, istituiti in favore delle persone

⁴⁰ Come anzidetto, tale disposizione si applica anche alle erogazioni liberali in denaro e in natura, effettuate nel 2020, a sostegno delle misure di contrasto all'emergenza epidemiologica Coronavirus, che sono quindi deducibili dal reddito d'impresa ai sensi dell'art. 66 co. 2 del DL 18/2020. Si veda § 2.2.

con disabilità grave come definita dall'art. 3 co. 3 della L. 104/92 ai sensi dell'art. 6 co. 9 della L. 22.6.2016 n. 112 (c.d. legge sul "Dopo di noi")⁴¹.

5.3 DETRAZIONI DALL'IRES LORDA

Sono applicabili anche ai soggetti IRES alcune detrazioni dall'imposta previste per le persone fisiche che si riepilogano nella tabella che segue.

Normativa di riferimento	Erogazioni liberali detraibili dall'IRES	Detrazione
Art. 78 co. 1 del TUIR e art. 15 co. 1 lett. i-ter) del TUIR	<i>Erogazioni liberali a favore di società ed associazioni sportive dilettantistiche</i>	19% Importo massimo detraibile 1.500,00 euro
Art. 78 co. 1-bis del TUIR e art. 15 co. 1 lett. i-novies) del TUIR	<i>Erogazioni liberali in denaro al Fondo per l'ammortamento dei titoli di Stato di cui all'art. 45 co. 1 lett. e) del DPR 30.12.2003 n. 398</i> ⁴²	19%
Art. 11 co. 6 del DL 149/2013, conv. L. 13/2014	<i>Erogazioni liberali in denaro a favore di movimenti e partiti politici</i> La detrazione per le erogazioni nei confronti dei partiti e movimenti politici non compete a tutti i soggetti IRES, bensì alle sole società di capitali ed enti commerciali residenti di cui alle lett. a) e b) dell'art. 73 co. 1 del TUIR. Sono esclusi dalla detrazione: <ul style="list-style-type: none"> • gli enti nei quali vi sia una partecipazione pubblica; • gli enti commerciali i cui titoli sono quotati nei mercati regolamentati italiani o esteri; • le società e gli enti che controllano, direttamente o indirettamente, i soggetti summenzionati, ne sono controllati o sono controllati dalla stessa società o ente che controlla i soggetti medesimi, nonché dalle società concessionarie dello Stato o di enti pubblici, per la durata del rapporto di concessione. Specifiche detrazioni d'imposta sono, inoltre, previste dall'art. 147 del TUIR per i soli enti non commerciali.	26% (dal 2014) Importo massimo detraibile tra 30,00 e 30.000,00 euro
Art. 8 co. 3 della L. 6.3.2001 n. 52	<i>Donazioni all'ente ospedaliero "Ospedale Galliera di Genova"</i>	Intero importo, nel limite del 30% dell'imposta lorda dovuta

⁴¹ In questi casi si applica la deducibilità dal reddito complessivo dell'erogante, ai sensi dell'art. 14 co. 1 del DL 14.3.2005 n. 35 (conv. L. 14.5.2005 n. 80), nel limite del 20% del reddito complessivo dichiarato, e comunque nella misura massima di 100.000,00 euro annui. Si vedano AA.VV. "Quadro RN - Determinazione dell'IRES", in AA.VV. "REDDITI SC 2020 - Istruzioni commentate", *Casi & Strumenti - Speciale REDDITI 2020*, Eutekne, 2, 2020, p. 267 ss. Per un approfondimento si veda Mauro A. "La legge sul «dopo di noi», *Schede di aggiornamento on line*, 7, 2017.

⁴² Si tratta del Fondo, istituito presso la Banca d'Italia, che ha lo scopo di ridurre, secondo le previste modalità, la consistenza dei titoli di Stato in circolazione (artt. 44 - 47 del DPR 30.12.2003 n. 398).

Indicazione nel modello di dichiarazione dei redditi

Dall'IRES lorda si scomputano le detrazioni spettanti che nel modello REDDITI 2020 avviene:

- nel rigo RN10 (colonna 6) del modello REDDITI SC, per le società di capitali e gli enti commerciali;
- nel rigo RN20 (colonna 6) del modello REDDITI ENC, per gli enti non commerciali.

6 EROGAZIONI LIBERALI PER LE QUALI SPETTA UN CREDITO D'IMPOSTA

Per talune erogazioni liberali può spettare un credito d'imposta. Si tratta, ad esempio delle erogazioni liberali:

- a sostegno della cultura (c.d. "*Art bonus*") di cui all'art. 1 del DL 31.5.2014 n. 83⁴³;
- per interventi di manutenzione e restauro di impianti sportivi pubblici e per la realizzazione di nuove strutture sportive pubbliche (c.d. "*Sport bonus*") (art. 1 co. 621 - 627 della L. 145/2018 e DPCM 30.4.2019, prorogato al 2020 dall'art. 1 co. 177-179 della L. 160/2019)⁴⁴;
- per interventi su edifici e terreni pubblici, sulla base di progetti presentati dagli enti proprietari, ai fini della bonifica ambientale, compresa la rimozione dell'amianto dagli edifici, della prevenzione e del risanamento del dissesto idrogeologico, della realizzazione o della ristrutturazione di parchi e aree verdi attrezzate e del recupero di aree dismesse di proprietà pubblica (c.d. "*Bonus* bonifica ambientale") di cui all'art. 1 co. 156 della L. 145/2018;
- per il recupero di immobili pubblici e di beni confiscati alla criminalità organizzata a favore di enti del Terzo settore ai sensi dell'art. 81 del DLgs. 117/2017 (c.d. "*Social bonus*")⁴⁵.

Fino al 2018 spettava anche il c.d. "*School bonus*" di cui all'art. 1 co. 145 - 150 della L. 107/2015 che consisteva in un credito d'imposta per favorire le erogazioni liberali in denaro destinate agli investimenti in favore di tutti gli istituti del sistema nazionale di istruzione⁴⁶.

⁴³ Il credito d'imposta compete alle persone fisiche che non svolgono attività d'impresa (es. dipendenti, pensionati, professionisti, titolari di redditi di fabbricati, ecc.), agli enti non commerciali e ai titolari di reddito d'impresa che effettuano erogazioni liberali in denaro a sostegno della cultura e dello spettacolo. Si veda la voce "*Art. bonus*", *Guide Eutekne*.

⁴⁴ Possono beneficiare dell'agevolazione le persone fisiche che non svolgono attività d'impresa, gli enti non commerciali ed i titolari di reddito d'impresa. Si veda la voce "*Sport bonus*", *Guide Eutekne*.

⁴⁵ Il credito d'imposta spetta alle persone fisiche che non svolgono attività d'impresa (es. dipendenti, pensionati, professionisti, titolari di redditi di fabbricati, ecc.), agli enti non commerciali ed alle società che effettuano le erogazioni liberali agevolabili. Si veda la voce "*Social bonus*", *Guide Eutekne*.

⁴⁶ Il credito d'imposta era riconosciuto alle persone fisiche, agli enti non commerciali e ai soggetti titolari di reddito d'impresa e si applicava limitatamente ai tre periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31.12.2015 (anni 2016, 2017 e 2018, per i soggetti "solari"). Si veda la voce "*School bonus*", *Guide Eutekne*.

7 IMPOSTA SULLE DONAZIONI⁴⁷

Le erogazioni liberali (in denaro o in natura) operate in ragione dell'emergenza Coronavirus rientrano nell'ambito di applicazione dell'imposta sulle donazioni⁴⁸, in quanto liberalità⁴⁹, ma possono godere⁵⁰:

- dell'esenzione generale prevista dall'art. 1 co. 4 del DLgs. 346/90⁵¹ per le donazioni di modico valore di cui all'art. 783 c.c., ove si tratti di donazioni rientranti in questa categoria;
- delle esenzioni generali contemplate dall'art. 3 del DLgs. 346/90 per le donazioni operate a favore di determinati soggetti pubblici o aventi scopo di pubblica utilità;
- nonché dell'esenzione specifica prevista dall'art. 27 co. 3 della L. 13.5.99 n. 133, espressamente richiamato dall'art. 66 co. 2 del DL 18/2020, con riferimento limitato, però, alle *"erogazioni liberali in denaro e in natura a sostegno delle misure di contrasto all'emergenza epidemiologica da COVID-19, effettuate nell'anno 2020 dai soggetti titolari di reddito d'impresa"*.

7.1 ESENZIONI PREVISTE DAL TESTO UNICO DELL'IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI

Il Testo unico dell'imposta sulle successioni e donazioni (DLgs. 346/90) prevede alcune esenzioni che possono trovare applicazione con riferimento alle erogazioni liberali legate all'emergenza Coronavirus.

7.1.1 Donazioni di modico valore

A norma dell'art. 1 co. 4 del DLgs. 346/90 non sono soggette ad imposta le donazioni di modico valore ai sensi dell'art. 783 c.c.

Forma delle donazioni

In linea di principio, le donazioni devono rivestire a pena di nullità la forma dell'atto pubblico⁵² stipulato in presenza di due testimoni⁵³.

Tuttavia, l'art. 783 c.c. legittima la donazione in forma libera, ove abbia ad oggetto beni mobili di modico valore (da valutarsi anche in rapporto alle condizioni economiche del donante). In questo caso, quindi, la donazione è valida anche se manca l'atto pubblico, purché vi sia stata consegna del bene.

Si può ritenere che, in molti casi, le erogazioni liberali operate a favore della Protezione civile, ad esempio, o degli ospedali, rientrino nella definizione di donazioni di modico valore, in virtù del loro ammontare, ovvero del fatto che derivano dalla raccolta di più contributi effettuati da molteplici soggetti⁵⁴.

⁴⁷ Paragrafo a cura di Anita Mauro (a.mauro@eutekne.it).

⁴⁸ Si veda la voce "Imposta sulle donazioni", *Guide Eutekne*.

⁴⁹ Realizzate mediante donazioni formali, donazioni in natura, donazioni di modico valore (art. 783 c.c.).

⁵⁰ Sul tema, si vedano Greco E., Mauro A. "Elargizioni per l'emergenza coronavirus con benefici fiscali", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 20.3.2020.

⁵¹ Testo unico dell'imposta sulle successioni e donazioni.

⁵² Cfr. l'art. 782 c.c.

⁵³ Cfr. l'art. 48 della L. 89/13.

⁵⁴ Come, ad esempio, nel caso di alcune tipologie di *crowdfunding*.

In proposito, si segnala che i formulari forniti da alcuni enti ospedalieri per le donazioni in loro favore, qualificano espressamente come donazioni di modico valore quelle al di sotto di un determinato importo, prevedendo che quelle superiori a tale somma possano comunque ritenersi di modico valore se il donante espressamente dichiara tale circostanza o se la somma derivi da raccolte effettuate a scopo benefico ove vi siano più soggetti donanti coinvolti.

7.1.2 Donazioni a favore dello Stato, delle Regioni o di enti che perseguono scopi di pubblica utilità

Inoltre, l'art. 3 co. 1 del DLgs. 346/90 prevede che non sono soggette all'imposta sulle donazioni⁵⁵ *"i trasferimenti a favore dello Stato, delle regioni, delle province e dei comuni, né quelli a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità"*.

Poi, il co. 2 della medesima norma precisa che i *"trasferimenti a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, diversi da quelli indicati nel comma 1, non sono soggetti all'imposta se sono stati disposti per le finalità di cui allo stesso comma"*.

Dall'esame della norma, si comprende che:

- il co. 1 dell'art. 3 del DLgs. 346/90 valorizza la natura e lo scopo del soggetto beneficiario (Stato, Regioni, enti pubblici e fondazioni aventi scopo esclusivo di pubblica utilità);
- il co. 2 dell'art. 3 del DLgs. 346/90 estende l'esenzione a tutte le donazioni a favore di enti pubblici, fondazioni o associazioni riconosciute⁵⁶ che siano state disposte per finalità di pubblica utilità, valorizzando, quindi, lo scopo della donazione invece che lo scopo istituzionale dell'ente beneficiario.

Posto che la finalità delle donazioni operate per l'emergenza Coronavirus è certamente da ritenersi di "pubblica utilità", anche il co. 2 dell'art. 3 del DLgs. 346/90 può venire in gioco per garantire l'esenzione dall'imposta di donazione, ove l'ente beneficiario non rientri tra quelli individuati dal co. 1 della medesima norma.

D'altronde, le erogazioni liberali effettuate per fronteggiare l'emergenza sanitaria da COVID-19, nella più parte dei casi, rientrano nell'esenzione prevista dal co. 1 dell'art. 3 del DLgs. 346/90.

Così, ad esempio, le erogazioni:

- a favore delle Regioni, sono esenti dall'imposta di donazione a norma dell'art. 3 co. 1 del DLgs. 346/90;
- a favore della Protezione civile, godono dell'esenzione di cui all'art. 3 co. 1 del DLgs. 346/90 in quanto la Protezione civile è un ente governativo (si tratta di un dipartimento della Presidenza del Consiglio dei Ministri), emanazione diretta dello Stato;
- a favore degli ospedali pubblici, vanno esenti dall'imposta di donazione, a norma

⁵⁵ Né all'imposta sulle successioni, ove fossero realizzate come elargizioni in sede successoria.

⁵⁶ Che non abbiano scopo esclusivo di pubblica utilità, atteso che per gli enti aventi tale scopo esclusivo opera l'esenzione di cui al co. 1.

dell'art. 3 co. 1 del DLgs. 346/90, in quanto enti pubblici, deputati alla tutela della salute;

- a favore di enti pubblici, fondazioni o associazioni riconosciute non aventi come scopo esclusivo il perseguimento di finalità di pubblica utilità, vanno esenti a norma dell'art. 3 co. 2 del DLgs. 346/90, in quanto operate per finalità di pubblica utilità.

Codice del Terzo settore

Ancora, un'esenzione dalle imposte sulle successioni e donazioni è prevista anche nell'ambito della codice del Terzo settore⁵⁷.

A norma dell'art. 82 co. 2 del DLgs 117/2017, infatti, non sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni i trasferimenti a titolo gratuito effettuati a favore degli enti del Terzo settore comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società.

Pertanto, vanno esenti dall'imposta sulle donazioni anche le elargizioni liberali a favore di enti del Terzo settore, ovvero, in via provvisoria⁵⁸ le elargizioni liberali operate a favore delle ONLUS, delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale iscritte negli appositi registri⁵⁹.

7.2 ESENZIONI RICHIAMATE DAL DECRETO "CURA ITALIA"

Va segnalato, ancora, che l'art. 66 co. 2 del DL 18/20, mediante il rinvio all'art. 27 della L. 133/99, garantisce l'applicazione dell'esenzione dall'imposta di donazione prevista dal co. 2 della L. 133/99⁶⁰, alle *"erogazioni liberali in denaro e in natura a sostegno delle misure di contrasto all'emergenza epidemiologica da COVID-19, effettuate nell'anno 2020 dai soggetti titolari di reddito d'impresa"*.

Pertanto, lo stesso DL 18/2020, nell'ambito della norma relativa alle agevolazioni per le erogazioni liberali operati per le imposte dirette, ha in qualche modo richiamato una esenzione dall'imposta di donazione per tali erogazioni. Tuttavia, il rinvio operato dall'art. 66 co. 2 del DL 18/2020, all'art. 27 della L. 133/99, non sembrerebbe poter avere applicazione generalizzata, in quanto pare limitato sia temporalmente⁶¹ che soggettivamente⁶².

In breve, dal combinato disposto dell'art. 66 co. 2 del DL 18/2020 e dell'art. 27 co. 3 della L. 133/99, deriva l'esenzione dall'imposta sulle donazioni per le erogazioni liberali, in denaro o in natura, operate, per fronteggiare l'emergenza Coronavirus:

- nel 2020;
- da soggetti titolari di reddito di impresa.

⁵⁷ Si veda la voce "Terzo settore", *Guide Eutekne*.

⁵⁸ Dall'1.1.2018, fino all'attivazione del RUNTS.

⁵⁹ Cfr. risposta Agenzia delle Entrate 16.7.2019 n. 252.

⁶⁰ Tale norma prevede l'esenzione dall'imposta di donazione per le erogazioni liberali e in natura operate *"in favore delle popolazioni colpite da eventi di calamità pubblica o da altri eventi straordinari anche se avvenuti in altri Stati, per il tramite di fondazioni, di associazioni, di comitati e di enti"*, come previste dai co. 1 e 2 dell'art. 27 della L. 133/99.

⁶¹ Alle erogazioni operate nel 2020.

⁶² Alle erogazioni operate dai soggetti titolari di reddito di impresa.

Dottrina

AA.VV. "Quadro RN - Determinazione dell'IRES", in AA.VV. "REDDITI SC 2020 - Istruzioni commentate", *Casi & Strumenti - Speciale REDDITI 2020*, Eutekne, 2, 2020, p. 267 ss.

Cerofolini M. "Al debutto il bonus facciate senza limiti di spesa e con detrazione del 90 per cento", in AA.VV. "Novità fiscali 2020", *Il Sole - 24 Ore, Guida Normativa*, gennaio 2020, p. 59

Cotto. A., Odetto G., Valente G. "TUIR", IPSOA, 2013

D'Addio M. L., Della Foresta L., Mancini R. "Le erogazioni liberali a favore di ONLUS", *Schede di Aggiornamento*, 8-9, 2005, p. 1357

Greco E., Mauro A. "Elargizioni per l'emergenza coronavirus con benefici fiscali", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 20.3.2020

Leo M. "Le imposte sui redditi nel Testo unico", Giuffrè, 2018, p. 1712 ss.

Mauro A. "La legge sul «dopo di noi»", *Schede di Aggiornamento on line*, 7, 2017

Zeni A. "Agevolate anche le donazioni alimentari", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 6.4.2020

Zeni A. "Detrazioni per oneri - Parametrazione al reddito e pagamento", *Schede di Aggiornamento*, 2, 2020, p. 213 ss.

Zeni A. "Detrazioni IRPEF tra parametrazione e pagamenti tracciabili", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 10.12.2019

Prassi

Circ. Agenzia delle Entrate 3.4.2020 n. 8

Circ. Agenzia delle Entrate 31.5.2019 n. 13