

ENTI NON COMMERCIALI

Chiarimenti sulla deducibilità delle erogazioni liberali in favore di una Fondazione che le ridistribuisce a terzi

di Carmen Musuraca, Guido Martinelli

Solo in presenza di **specifiche condizioni** è consentita **la deducibilità delle erogazioni liberali effettuate in favore di una Fondazione che ridistribuisce i fondi raccolti a soggetti terzi**.

È questo il chiarimento offerto dall'Agenzia delle Entrate con la [risoluzione n. 74/E](#) nella quale, in risposta ad un interpello formulato in merito alla corretta interpretazione dell'art. 100, comma 2, lett. a) del TUIR, l'amministrazione finanziaria ribadisce l'importanza, ai fini della deducibilità, del **requisito della non lucratività del terzo beneficiario** che deve operare per il **perseguimento di finalità di interesse sociale e culturale** riconfermando, a tal fine, la fondamentale **distinzione esistente tra esercizio di "attività non commerciale" e "finalità non lucrativa" di un ente**.

L'art. 100, comma 2, lett. a), del TUIR prevede la deducibilità dal reddito d'impresa delle *"erogazioni liberali fatte a favore di persone giuridiche che perseguono esclusivamente finalità comprese fra quelle indicate nel comma 1, (educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto) o finalità di ricerca scientifica (...) per un ammontare complessivamente non superiore al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato"*.

Lo scopo di tale norma, come precisato anche nella risoluzione n. 490 del 1980, è quello di incrementare l'utilità sociale delle imprese, incentivandole a contribuire al miglioramento delle condizioni sociali non solo dei propri dipendenti ma anche della collettività, con la condizione espressa, peraltro, che gli organismi beneficiari svolgano un'attività caratterizzata da un elevato contenuto etico, dovendo avere "esclusiva" finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria, culto e ricerca scientifica.

In ragione di ciò, secondo quanto previsto dall'art. 100, comma 2, lett. a), del TUIR **sono deducibili** dal reddito d'impresa **le erogazioni effettuate in favore di beneficiari** che:

1. **hanno personalità giuridica;**
2. **perseguono "esclusivamente" una o più finalità fra quelle indicate** al comma 1 della medesima norma.

Al fine di chiarire ulteriormente la portata dei requisiti di deducibilità indicati, l'Agenzia

chiarisce ancora una volta la **dirimente distinzione tra il concetto di “commercialità” e “lucrattività” delle finalità perseguite da un ente.**

Precisa infatti la risoluzione che *“La delimitazione dei destinatari delle erogazioni liberali sulla base delle finalità perseguite non preclude che l'ente beneficiario possa porre in essere attività che si qualificano, sotto il profilo fiscale, come attività commerciali, sempre che si tratti di attività svolte in diretta attuazione delle finalità indicate dalla medesima disposizione agevolativa e con finalità e modalità non lucrative. In particolare, **l'assenza del fine di lucro** che, come più volte chiarito, **non coincide necessariamente con la “non commercialità” dell'ente**, deve risultare da un'espressa previsione statutaria ed esplicitarsi nella concreta attività svolta, anche attraverso la destinazione del patrimonio e degli utili, di cui deve essere esclusa la ripartizione, alle stesse finalità sociali perseguite dall'ente.”*

La circostanza che la Fondazione destinataria delle liberalità ridistribuisca i fondi raccolti a soggetti terzi, chiarisce l'amministrazione, non è di per sé circostanza preclusiva alla deducibilità della liberalità erogata nei suoi confronti da parte di una società, a condizione però che i terzi destinatari:

1. **abbiano a loro volta gli stessi requisiti** previsti dall'art. 100, comma 2, TUIR (personalità giuridica, finalità non lucrative e perseguimento esclusivo finalità comma 1);
2. **realizzino direttamente i progetti finanziati** non essendo consentito il fenomeno delle erogazioni a catena.

Perché la sussistenza dei due requisiti possa essere verificata, sarà allora fondamentale che **la specifica destinazione delle erogazioni** fatte dalla Società alla Fondazione e da quest'ultima a soggetti terzi **sia tracciata in tutte le sue diverse fasi** attraverso strumenti bancari che **evidenzino la particolare causale del versamento** e, inoltre, già all'atto dell'erogazione da parte della Società in favore della Fondazione **dovrà preesistere un progetto finale definito** al quale vengono destinate le liberalità e non solo un programma generico, così che si giustifichi la finalizzazione sociale dell'erogazione da parte di chi intende esercitare il diritto alla deducibilità di cui all'art. 100, comma 2, del TUIR.