

LAURA STOPPANI

Dott. Commercialista Revisore Contabile

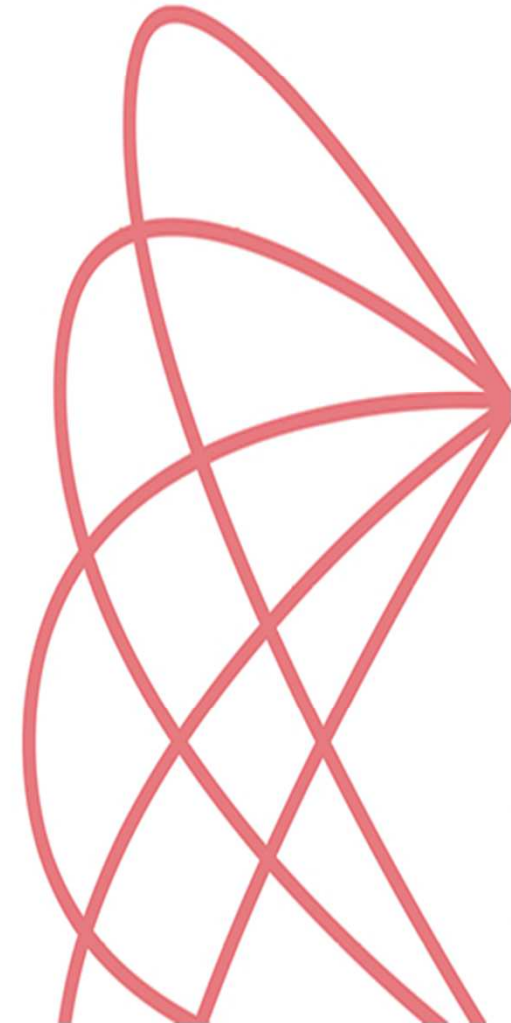
LE EROGAZIONI LIBERALI

Donazioni a favore di determinate categorie di enti di particolare rilevanza sociale, fra i quali rientrano gli enti del Terzo settore.



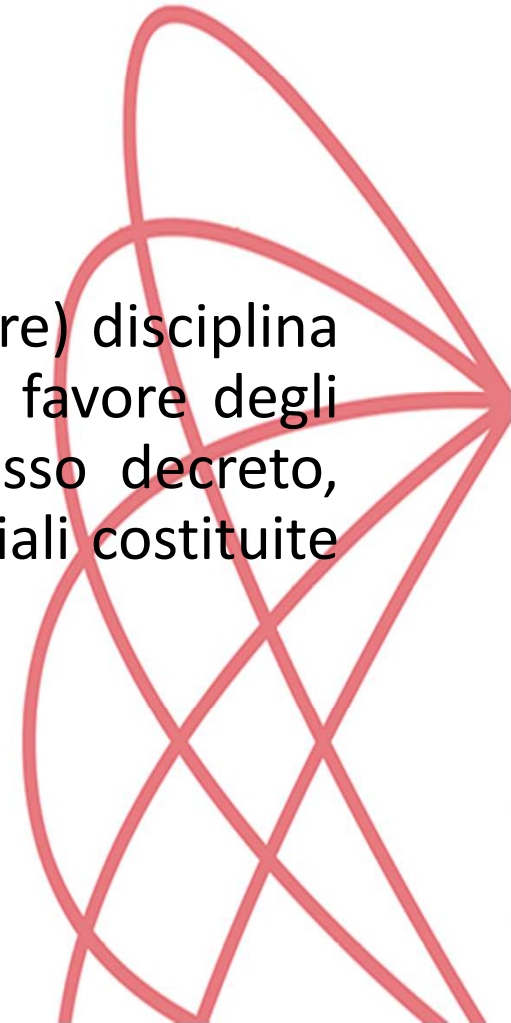
RIFERIMENTI NORMATIVI

- D.Lgs. 3.7.2017 n. 117
Codice del Terzo settore
- DM 28.11.2019
- TUIR ARTT.15/100
- LEGGE 166/2016

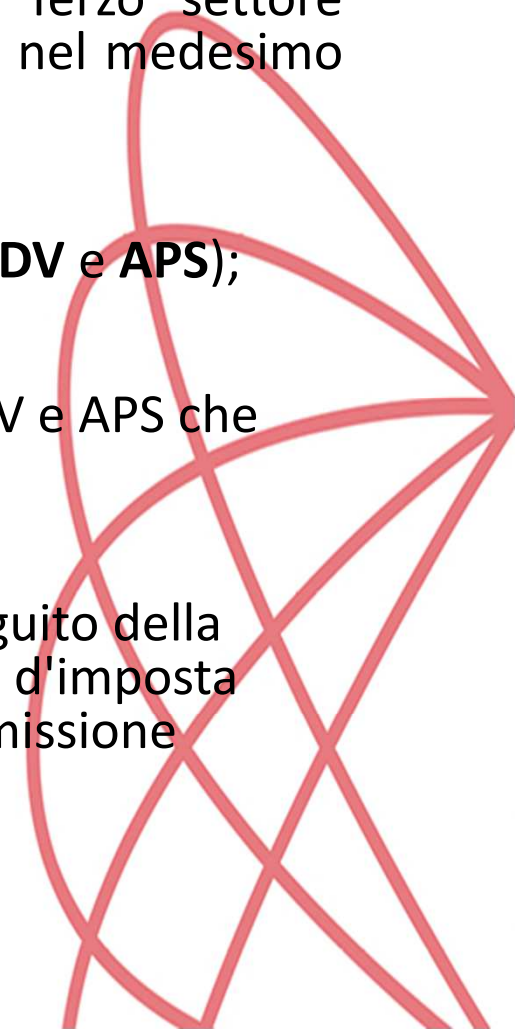


Art. 83 del DLgs. 3.7.2017 n. 117

L'art. 83 del DLgs. 3.7.2017 n. 117 (codice del Terzo settore) disciplina le agevolazioni spettanti a seguito di erogazioni liberali a favore degli **enti del Terzo Settore** di cui all'art. 82 co. 1 dello stesso decreto, comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società



- a decorrere dall'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS), avvenuta il 23.11.2021, agli enti del Terzo settore iscritti nel medesimo Registro (**art. 104** co. 1 secondo periodo del DLgs. 117/2017);
- a tutti gli enti già transitati al RUNTS (quindi anche alle "vecchie" **ODV** e **APS**);
- alle **ONLUS** che non sono ancora transitate al RUNTS, nonché a ODV e APS che non hanno ancora concluso la procedura di iscrizione;
- l'art. 83 del DLgs. 117/2017 opererà definitivamente a regime a seguito della piena operatività del Titolo X del DLgs. 117/2017 (ossia dal periodo d'imposta successivo a quello in cui sarà rilasciata l'autorizzazione della Commissione europea);

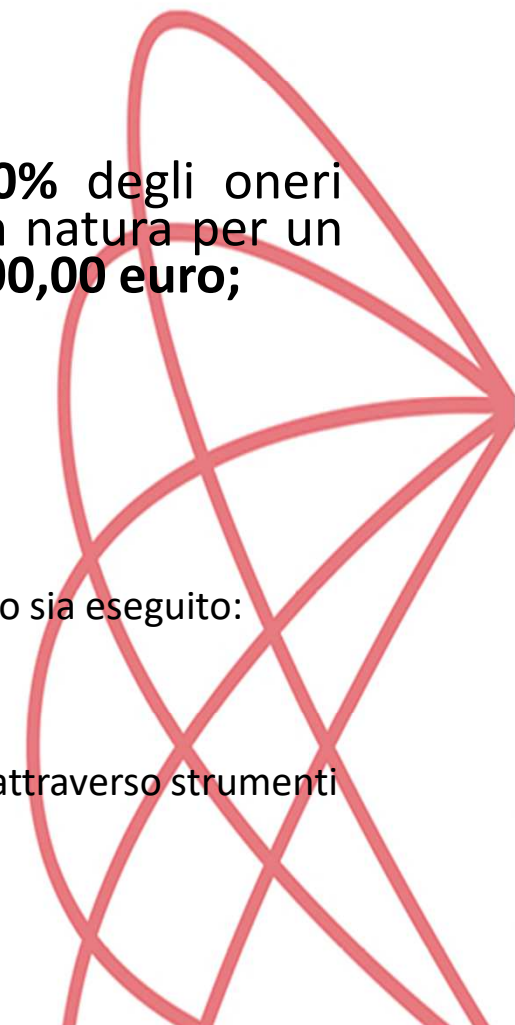


ART.83 CO.1

- La detrazione per persone fisiche dall'IRPEF lorda è pari al **30%** degli oneri sostenuti dal contribuente per le erogazioni liberali in denaro o in natura per un ammontare complessivo, in ciascun periodo, non superiore a **30.000,00 euro**;
- tale importo è elevato al **35%** nel caso di erogazioni a **ODV**;

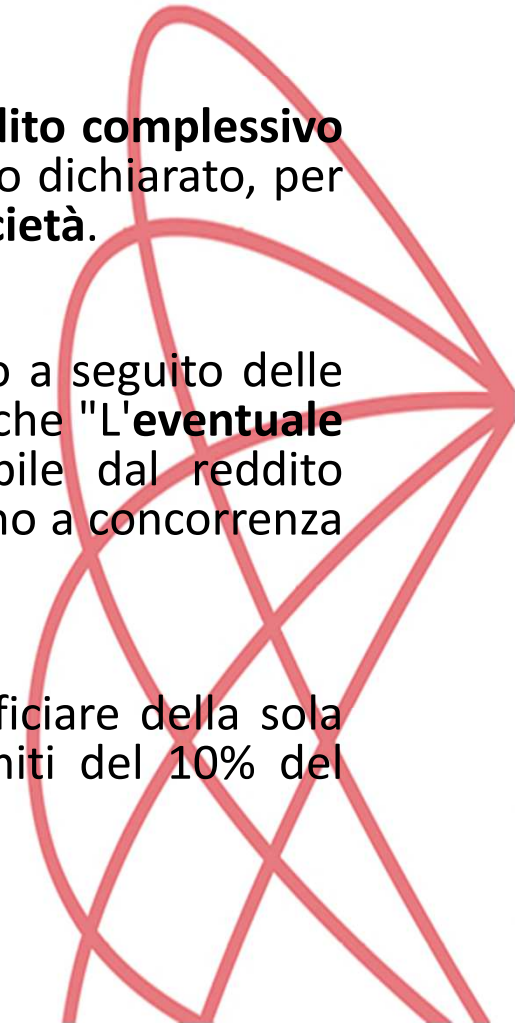
Per le erogazioni liberali in denaro, la detrazione è consentita a condizione che il versamento sia eseguito:

- tramite banche o uffici postali,
- ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'art. 23 del DLgs. 241/97 (quindi attraverso strumenti "tracciabili")



ART.83 CO.2

- Il co. 2 dell'art. 83 in argomento, invece, prevede la **deduzione dal reddito complessivo** netto del soggetto erogatore, nel limite del **10%** del reddito complessivo dichiarato, per le liberalità in denaro o in natura effettuate da **persone fisiche, enti e società**.
- Ai sensi del secondo periodo del co. 2 dell'art. 83, così come novellato a seguito delle modifiche introdotte in sede di conversione del DL 73/2022, è disposto che "L'**eventuale eccedenza** può essere computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito complessivo dei **periodi di imposta successivi**, ma non oltre il quarto, fino a concorrenza del suo ammontare"¹⁶.
- Ove il soggetto erogatore sia un ente o una società, è possibile beneficiare della sola deducibilità delle erogazioni in denaro o in natura effettuate, nei limiti del 10% del **reddito complessivo** dichiarato.



ATTENZIONE

- Detrazioni e deduzioni ART.83 CO.1 e 2 **non sono cumulabili**
- Dette agevolazioni non sono cumulabili nemmeno con **altre analoghe agevolazioni** previste a fronte delle medesime erogazioni liberali



DETRAZIONE O DEDUZIONE ES.1

ART.83 CO.1

DETRAZIONE DALL'IMPOSTA

Es. erogazione liberale
(Rigo RP8 cod.61)

€ 20.000,00

$(20.000,00 \times 30/100) = 6.000,00$

REDDITO IMPONIBILE 50.000,00

IMPOSTA NETTA NO EROG.LIB =14.400,00

IMPOSTA NETTA=8.400,00

ART.83 CO.2

DEDUZIONE DAL REDDITO

Es. erogazione liberale
(Rigo RP36)

€ 20.000,00

$(50.000,00 \times 10/100) = 5.000,00$

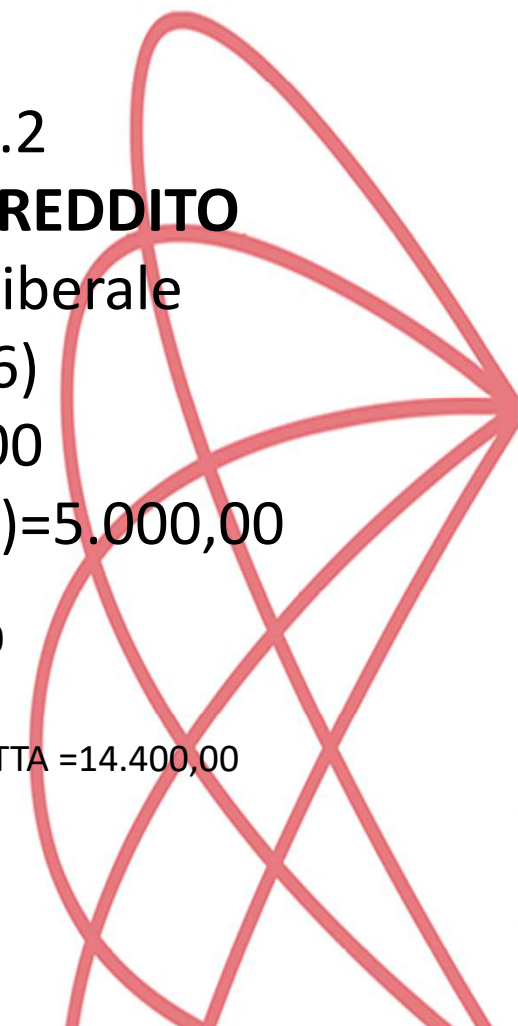
REDDITO IMPONIBILE 50.000,00

REDDITO NETTO 45.000,00

IMPOSTA NO EROGAZ.LIBERALE NETTA =14.400,00

IMPOSTA NETTA= 12.650,00

RISPARMIO 1.750,00



DETRAZIONE O DEDUZIONE ES.2

ART.83 CO.1

DETRAZIONE DALL'IMPOSTA

Es. erogazione liberale
(Rigo RP8 cod.61)

€ 20.000,00

$(20.000,00 \times 30/100) = 6.000,00$

REDDITO COMPLESSIVO 200.000,00

IMPOSTA NETTA NO EROG.LIB = 78.900,00

IMPOSTA NETTA = 72.900,00

ART.83 CO.2

DEDUZIONE DAL REDDITO

Es. erogazione liberale
(Rigo RP36)

€ 20.000,00

$(200.000,00 \times 10/100) = 20.000,00$

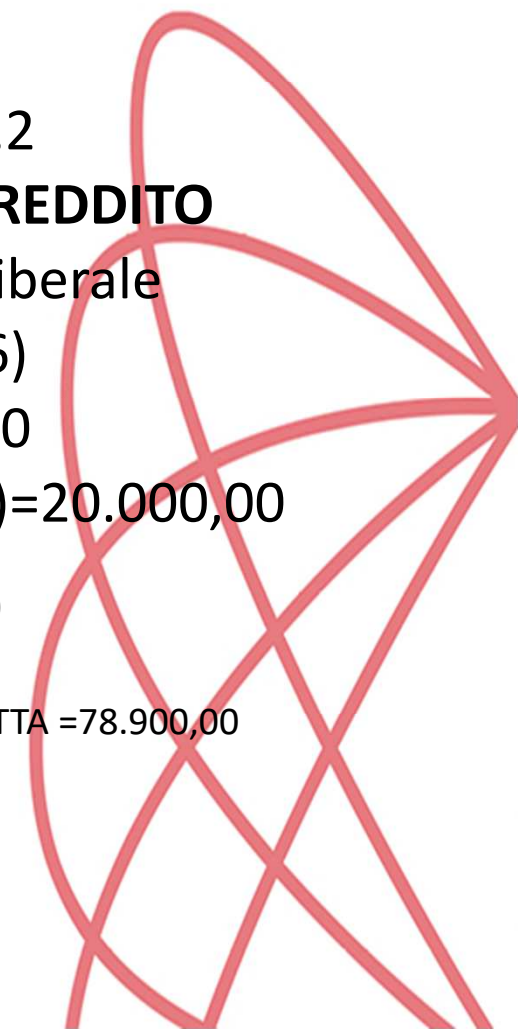
REDDITO COMPLESSIVO 200.000,00

REDDITO NETTO 180.000,00

IMPOSTA NO EROGAZ.LIBERALE NETTA = 78.900,00

IMPOSTA NETTA = 70.300,00

RISPARMIO IMPOSTA = 8.600,00



DM 28.11.2019 ART.2

- SOGGETTI DESTINATARI: ENTI DEL TERZO SETTORE
- FINALITA': devono essere utilizzate per "svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale "

Pertanto sarà utile richiedere:

- la dichiarazione del donatore recante la descrizione analitica dei beni donati, con l'indicazione dei relativi valori;
- la dichiarazione del soggetto destinatario dell'erogazione (ente donatario) 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 sociali.



DM 28.11.2019 ART.3

CRITERI PER LA VALORIZZAZIONE DELLE EROGAZIONI LIBERALI IN NATURA=VALORE NORMALE

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

Erogazioni liberali in natura
(artt. 3 e 4 del DM 28.11.2019)

valorizzazione al

valore normale
(art. 9 del TUIR)

beni merce e materie prime
(art. 85 co. 1 lett. a) e b) del TUIR)

bene strumentale

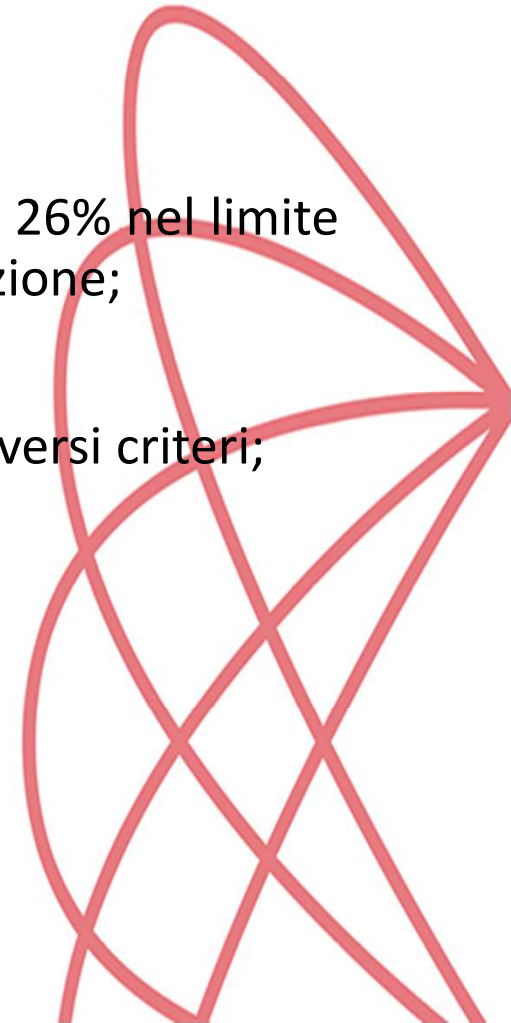
residuo valore fiscale
all'atto del trasferimento

minore tra:

- valore normale (art. 9 del TUIR);
- valore rimanenze (art. 92 del TUIR).

TUIR

- l' art. 15 prevede una detrazione d'imposta ai fini IRPEF o IRES del 26% nel limite di 30.000,00 € a favore delle Onlus; con un criterio di parametrizzazione;
- la deducibilità dal reddito d'impresa (art. 100 co. 2 del TUIR) con diversi criteri;

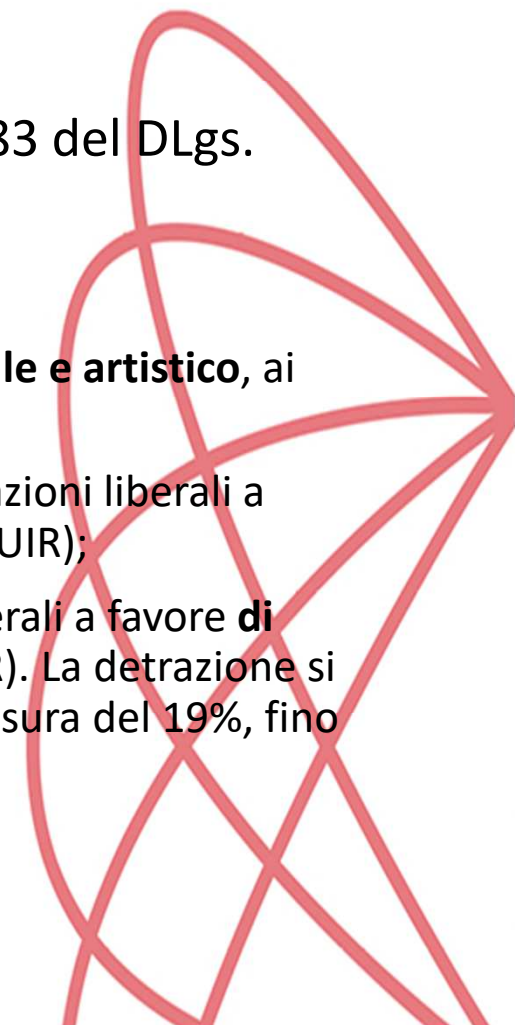


TUIR ART.15

Oltre alle detrazioni fiscali previste per le erogazioni liberali dall'art. 83 del DLgs. 117/2017 l'art.15 del TUIR prevede:

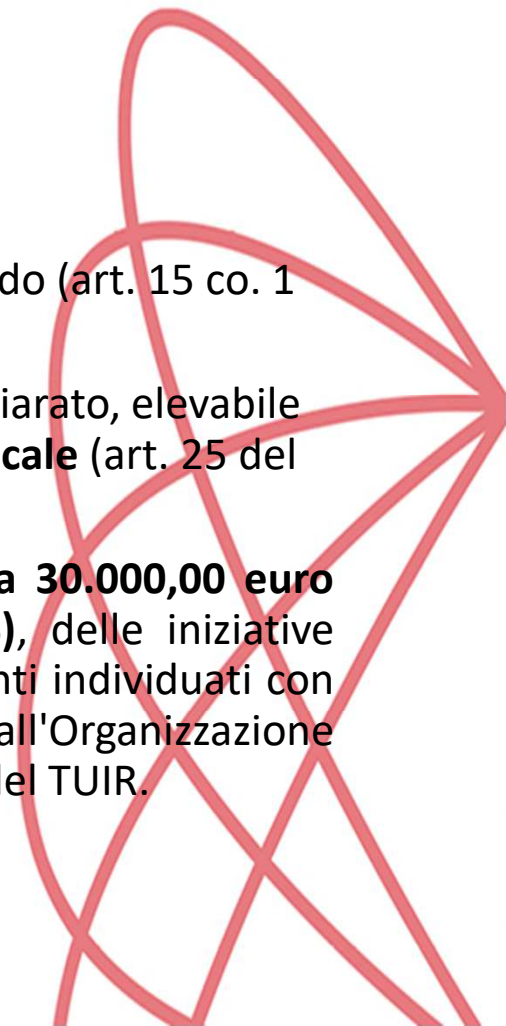
- del 19% per le erogazioni liberali a favore di enti che operano nel settore **culturale e artistico**, ai sensi dell'art. 15 co. 1 lett. h) del TUIR;
- del 19% (nel limite del 2% del reddito complessivo IRPEF dichiarato) per le erogazioni liberali a favore di enti che operano nel **settore dello spettacolo** (art. 15 co. 1 lett. i) del TUIR);
- del 19% (con importo massimo detraibile di 1.500,00 euro) per le erogazioni liberali a favore **di società ed associazioni sportive dilettantistiche** (art. 15 co. 1 lett. i-ter) del TUIR). La detrazione si applica anche ai soggetti IRES ai sensi dell'art. 78 co. 1 del TUIR e spetta nella misura del 19%, fino all'importo massimo detraibile di 1.500,00 euro;

(continua...)



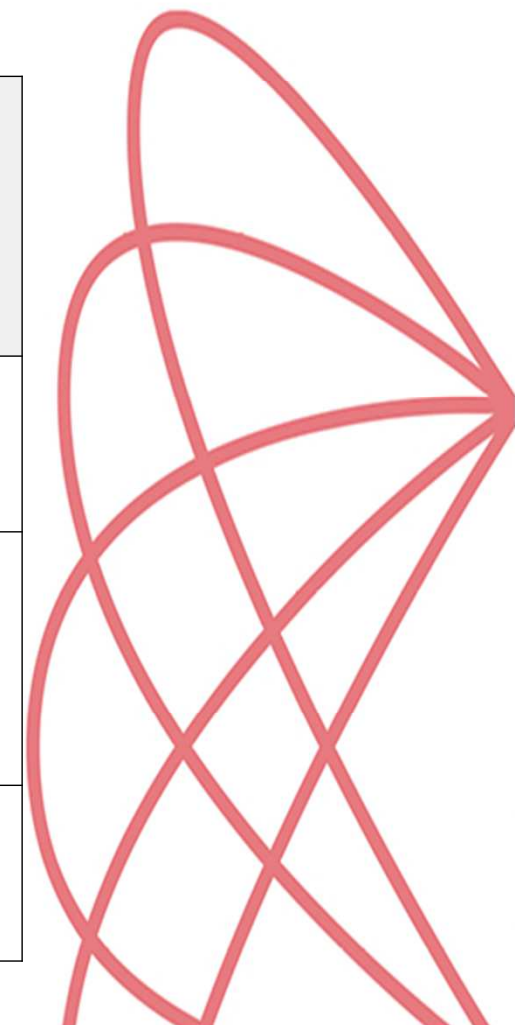
(...segue)

- del 19% per le erogazioni liberali a favore di **istituti scolastici** di ogni ordine e grado (art. 15 co. 1 lett. i-octies) del TUIR);
- del 19% (entro l'importo massimo detraibile del 2% del reddito complessivo dichiarato, elevabile al 30%) per le erogazioni liberali a favore di **fondazioni operanti nel settore musicale** (art. 25 del DLgs. 29.6.96 n. 367);
- del **26%** per le **erogazioni liberali in denaro per un importo non superiore a 30.000,00 euro annui a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS)**, delle iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati ed enti individuati con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, nei Paesi non appartenenti all'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE), ai sensi dell'art. 15 co. 1.1 del TUIR.



TUIR ART.15 E PARAMETRIZZAZIONE REDDITO

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



ESEMPIO

REDDITI INFERIORI 120.000,00 €

- REDDITO 80.000,00 €
- EROGAZIONE LIBERALE 20.000,00 €
(RIGO RP8 cod.61- E8 cod.61)

IMPORTO DETRAIBILE D'IMPOSTA

€ 5.200,00

IMPOSTA 27.300,00 – 5.200,00= 22.1000,00

REDDITI TRA € 120.000,00 - € 140.000,00

- REDDITO 140.000,00 €
- EROGAZIONE LIBERALE 20.000,00 €
(RIGO RP8 cod.61 – E8 cod.61)

IMPORTO DETRAIBILE D'IMPOSTA

$26\% \times 20.000 \times (240.000 - 140.000) / 120.000,00 =$

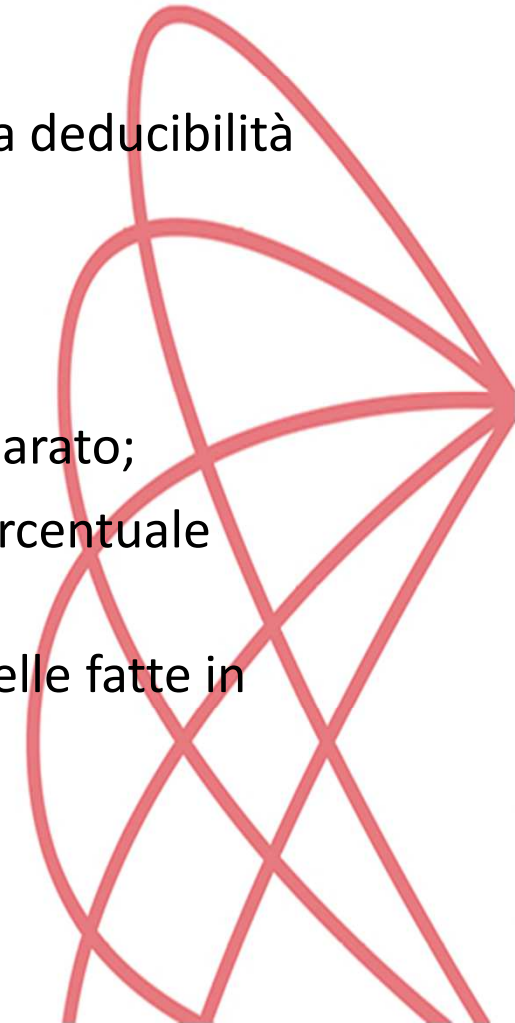
€ 4.333,00

IMPOSTA LORDA 53.100,00 - 4.333,00= 48.767,00

TUIR ART.100

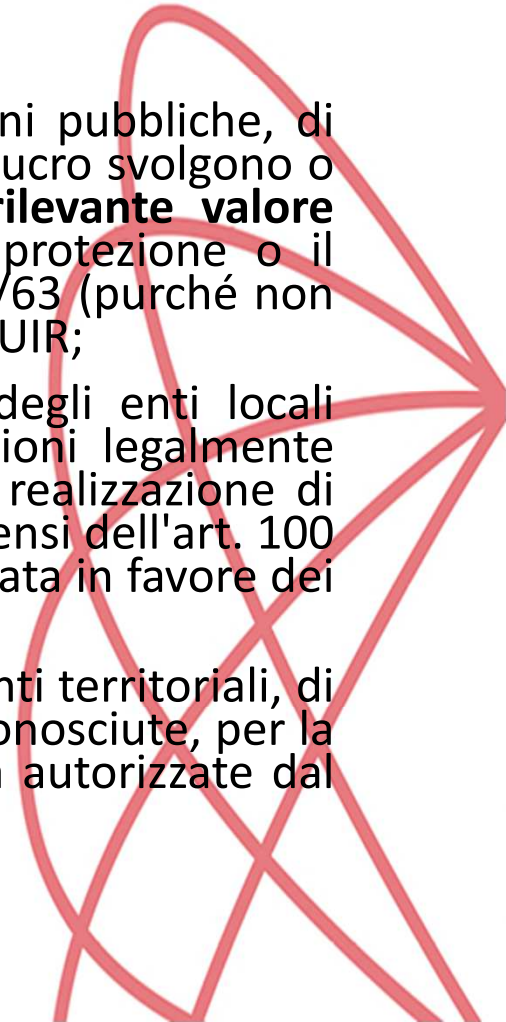
Il co. 2 del menzionato articolo, in particolare, stabilisce i criteri per la deducibilità per i titolari di reddito di impresa dando indicazione suddividendo:

- 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 terremotati).



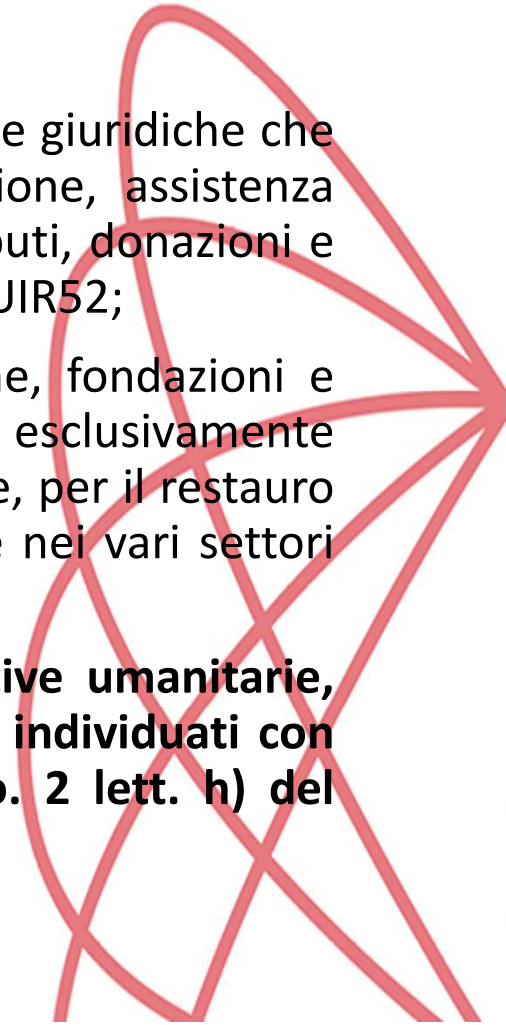
INTEGRALMENTE DEDUCIBILI

- le 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 benefico del c.d. "Art. Bonus"51), ai sensi dell'art. 100 co. 2 lett. f) del TUIR;
- le 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**, ai sensi dell'art. 100 co. 2 lett. m) del TUIR (la deducibilità è integrale se l'erogazione è effettuata in favore dei soggetti elencati nel DM 3.10.2002);
- le 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, ai sensi dell'art. 100 co. 2 lett. o) del TUIR.



PARZIALMENTE DEDUCIBILI

- le 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, ai sensi dell'art. 100 co. 2 lett. a) del TUIR52;
- le 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, ai sensi dell'art. 100 co. 2 lett. g) del TUIR53;
- **le 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, ai sensi dell'art. 100 co. 2 lett. h) del TUIR54**



TUIR ART.100 lett.h)

DEDUCIBILITA' :

- NON SUPERIORE A **€ 30.000,00**
- O NEL LIMITE DEL **2% DEL REDDITO D'IMPRESA DICHIARATO** (SECONDO AUTOREVOLE DOTTRINA) NON CONSIDERANDO L'EROGAZIONE LIBERALE



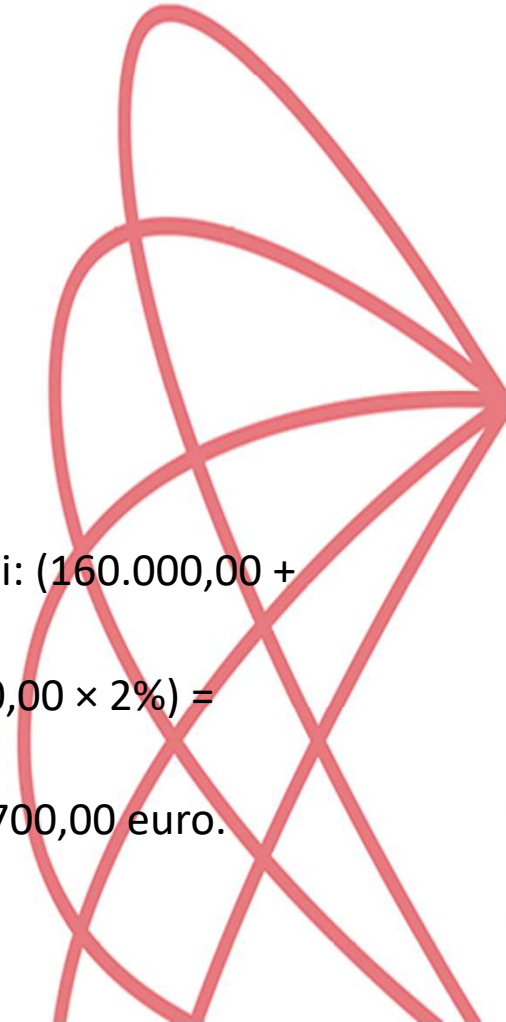
ESEMPIO

Società 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:

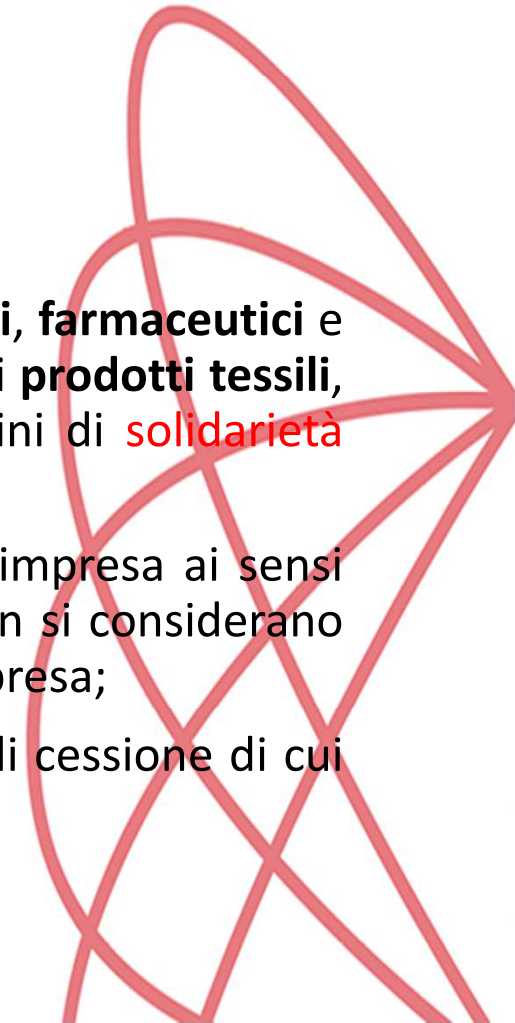
- in primo luogo, il calcolo del reddito imponibile al "netto" delle erogazioni liberali: $(160.000,00 + 32.000,00 - 7.000,00) = 185.000,00$.
- successivamente, l'individuazione dell'ammontare massimo deducibile: $(185.000,00 \times 2\%) = 3.700,00$ euro;
- infine, la variazione in diminuzione del reddito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



LEGGE 166/2016

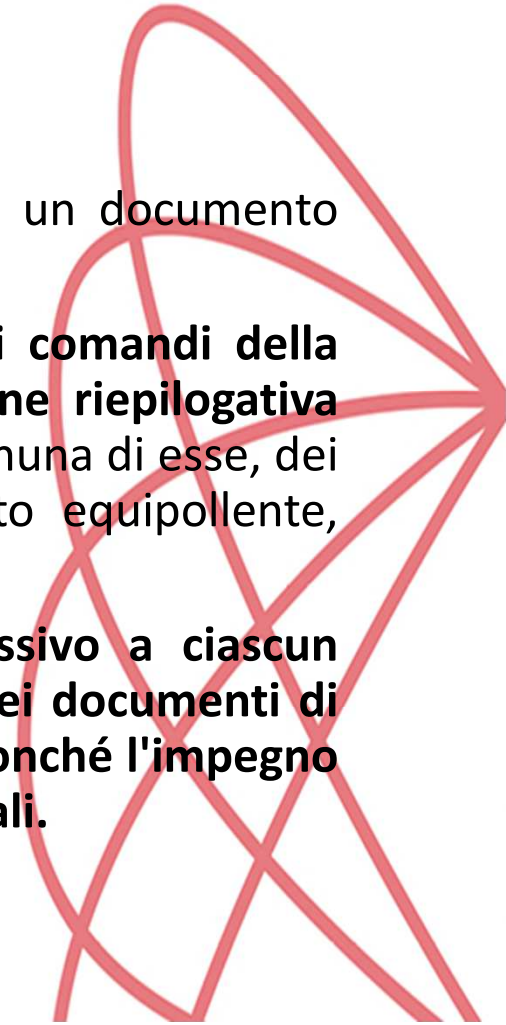
ART.16

- L. 166/2016, con riferimento alla cessione gratuita di **prodotti alimentari, farmaceutici e di altri prodotti (igiene e cura, libri e supporti non più commercializzabili prodotti tessili, mobili e arredi, materiale elettronico non più commercializzabili)** 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.



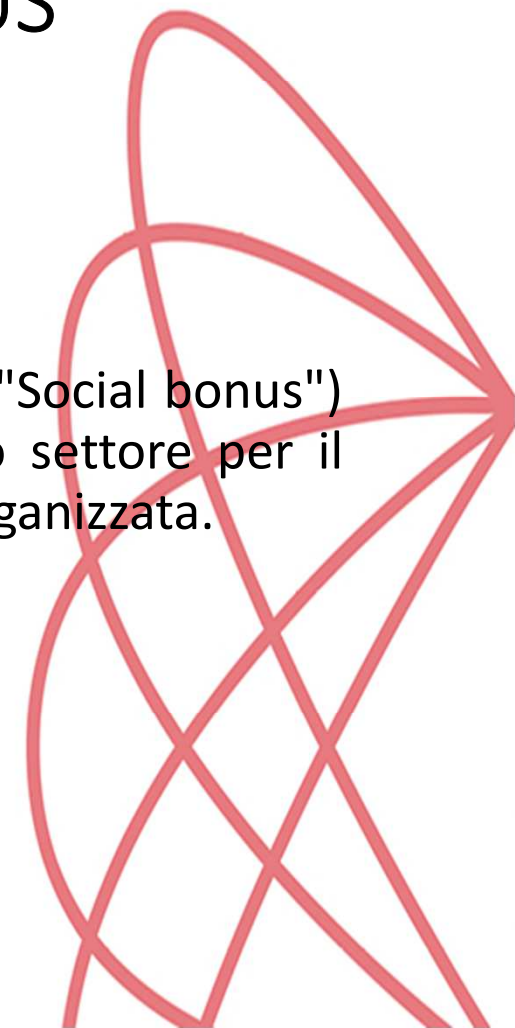
ADEMPIMENTI

- 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;
- 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.



EROGAZIONI LIBERALI PER LE QUALI SPETTA UN CREDITO D'IMPOSTA "SOCIAL BONUS"

- L'**art. 81 del DLgs. 117/2017** riconosce un credito d'imposta (c.d. "Social bonus") per favorire le erogazioni liberali nei confronti di enti del Terzo settore per il recupero di immobili pubblici e di beni confiscati alla criminalità organizzata.

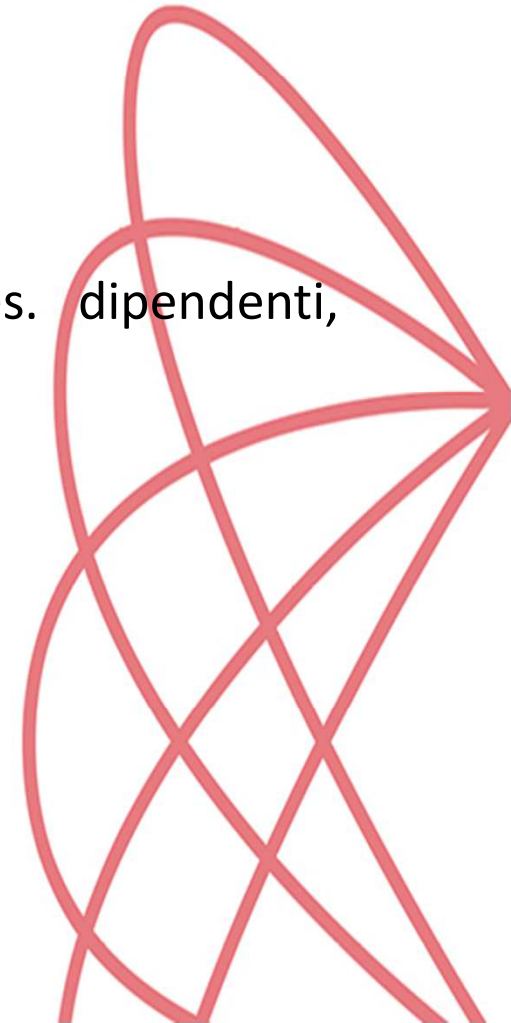


SOGGETTI

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,
- alle società,

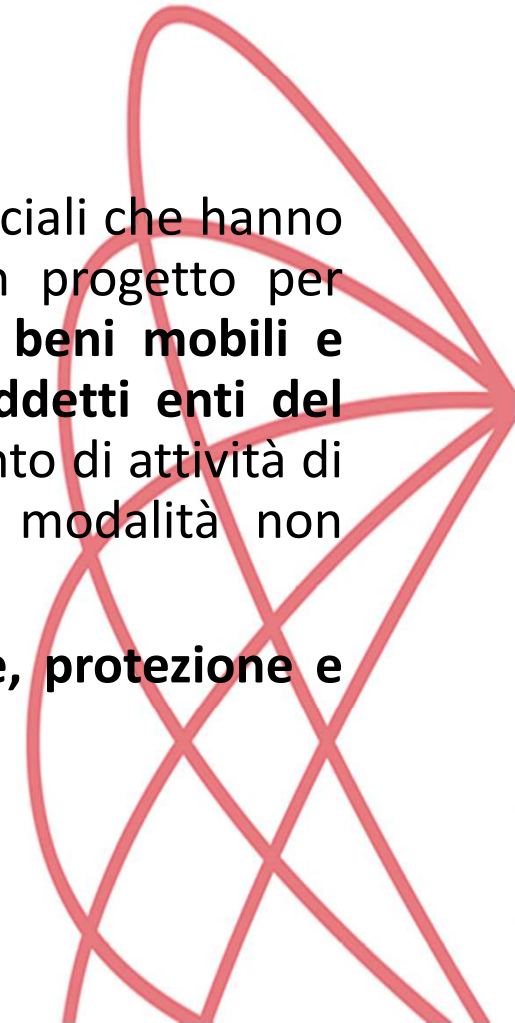
che effettuano le erogazioni liberali agevolabili.



OGGETTO

Le erogazioni liberali devono:

- essere effettuate a favore degli enti del Terzo settore non commerciali che hanno presentato al Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali un progetto per sostenere il recupero degli **immobili pubblici inutilizzati e dei beni mobili e immobili confiscati alla criminalità organizzata assegnati ai suddetti enti del Terzo settore** e utilizzati da questi esclusivamente per lo svolgimento di attività di interesse generale di cui all'[art. 5](#) del DLgs. 117/2017, con modalità non commerciali;
- **avere ad oggetto la realizzazione di interventi di manutenzione, protezione e restauro dei suddetti beni**

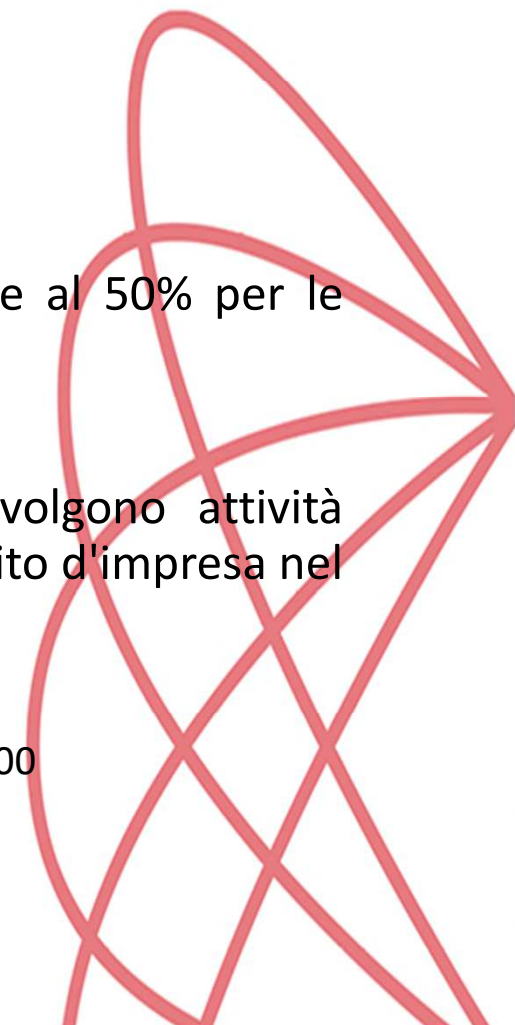


CREDITO D'IMPOSTA

Ai sensi **dell'art. 81** co. 1 del DLgs. 117/2017, il credito d'imposta:

- è pari al 65% per le erogazioni liberali effettuate da persone fisiche e al 50% per le erogazioni liberali effettuate da enti e società;
- è riconosciuto alle persone fisiche, agli enti e società che non svolgono attività commerciali nel limite del 15% del reddito imponibile e ai titolari di reddito d'impresa nel limite del 5 per mille dei ricavi annui (cfr. **art. 4** co. 2 del DM 89/2022).

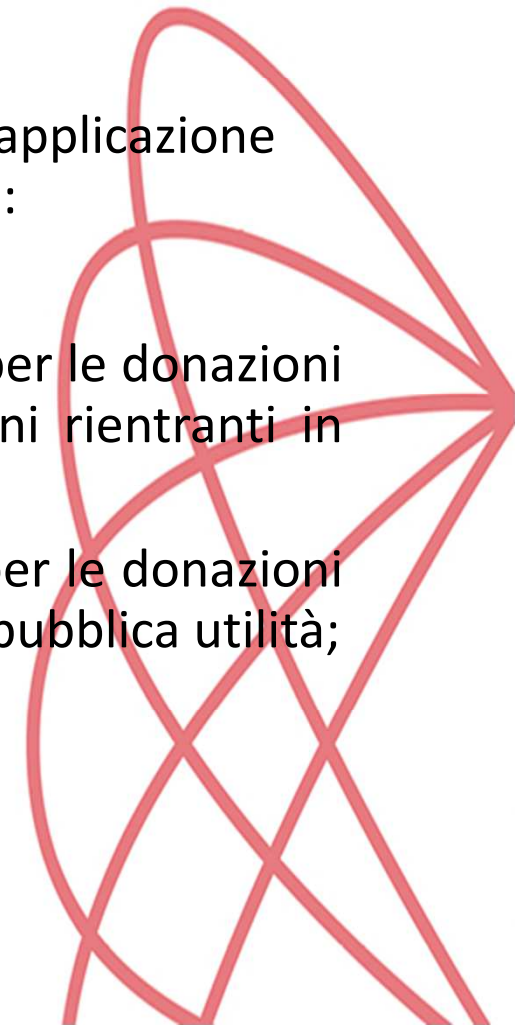
Es. Società con ricavi 4.000.000,00 tetto max erogazione 20.000,00 credito imposta 10.000,00



IN CAPO AL RICEVENTE IMPOSTA SULLE DONAZIONI

Le erogazioni liberali (in denaro o in natura) rientrano nell'ambito di applicazione dell'imposta sulle donazioni, in quanto liberalità, ma possono godere:

- dell'esenzione generale prevista dall'[art. 1](#) co. 4 del DLgs. 346/90 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;
- delle esenzioni soggettive previste dal codice del Terzo settore.



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

A norma dell'[art. 82 co. 2](#) del DLgs 117/2017, infatti, non "sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni e alle imposte ipotecaria e catastale i trasferimenti a titolo gratuito effettuati a favore degli enti di cui al comma 1 utilizzati ai sensi dell'articolo 8, comma 1".

Ciò significa che 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;
- **utilizzati per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.**

