

**Risposta n. 406/2021**

**OGGETTO:** Ambito applicativo delle agevolazioni previste dall'articolo dall'articolo 83 del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 in relazione alle erogazioni liberali a favore di una fondazione estera - Iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

**QUESITO**

L'*Istante* rappresenta di essere una fondazione di diritto tedesco con sede in Francoforte, iscritta nel Registro delle Fondazioni dello Stato Federale di ... soggetta alla vigilanza dell'Autorità statale.

In particolare, dichiara di essere stata costituita, ai sensi dell'articolo 80 del Codice civile tedesco e che i beni patrimoniali sono destinati allo svolgimento di un'attività di pubblica utilità per il perseguimento di un bene comune.

Come indicato nell'articolo 2, comma 1 dello Statuto, "*La fondazione persegue esclusivamente e direttamente finalità di pubblica utilità*". In particolare, il comma 3 del citato Statuto prevede che scopi della Fondazione sono la promozione:

- della scienza e della ricerca;
- dell'assistenza ai bambini e ai giovani;
- dell'istruzione e della cultura;

- della tutela della natura e dell'ambiente.

Rappresenta, altresì che la Fondazione persegue i seguenti scopi:

- promozione della ricerca medica e biologica in tutto il mondo;
- promozione del benessere dei bambini e dei giovani e promozione dell'educazione, con particolare riferimento a quella dei bambini.

L'*Istante* riferisce che "*Il patrimonio della fondazione può essere incrementato con donazioni del promotore o di terzi espressamente designati come tali*" (art 3, comma 3 dello Statuto). "*Il patrimonio della fondazione è investito presso --- e da questa amministrato*" (art. 3, comma 4, dello Statuto).

Per quanto attiene ai proventi del patrimonio "*Le risorse disponibili della fondazione possono essere utilizzate solo per gli scopi previsti dallo statuto*" (art. 4 dello Statuto).

Infine, l'articolo 12 dello Statuto dispone che "*Nel caso in cui la fondazione venga soppressa o gli scopi di pubblica utilità decadano, il patrimonio della fondazione è devoluto a un soggetto di diritto pubblico nominato dall'ultimo C.d.A. o a un altro ente che goda di agevolazioni fiscali e che lo impieghi direttamente ed esclusivamente per gli scopi di cui all'art. 2 del presente statuto*".

Con documentazione integrativa prodotta è emerso che la Fondazione, avvalendosi attraverso mandati di gestione patrimoniale conferiti ad un intermediario finanziario estero, effettua per quanto possibile investimenti sicuri al fine di conservare il patrimonio. Allo stesso modo mira a conseguire un rendimento che, unito alle donazioni ricevute, garantisce il finanziamento necessario per attuare gli scopi statutari. Con i propri investimenti la Fondazione *istante* adotta una strategia puramente difensiva o mirata esclusivamente alla conservazione del patrimonio.

Ciò considerato, chiede di conoscere:

- se all'*Istante*, quale fondazione comunitaria tedesca (iscritta nel Registro delle Fondazioni dello Stato Federale di ---- ), siano applicabili le medesime detrazioni e deduzioni previste dall'articolo 83 del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, per le

erogazioni liberali effettuate dai contribuenti (persone fisiche, enti e società) residenti in Italia a favore degli enti del terzo settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5 del CTS, con gli stessi requisiti previsti per gli enti del terzo settore residenti in Italia;

- se alla stessa Fondazione, pur non essendo residente in Italia, possa iscriversi nei registri italiani del terzo settore al fine di poter applicare la disciplina fiscale sopra richiamata.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

A parere dell'*Istante*, le detrazioni e deduzioni fiscali per le erogazioni liberali, effettuate da contribuenti residenti in Italia, previste dall'articolo 83 del CTS a favore degli enti del terzo settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5 CTS si applicano anche alla fondazione *Istante*, iscritta nel Registro delle Fondazioni di ---- In particolare, in relazione all'applicabilità delle agevolazioni fiscali previste dall'articolo 83 del CTS alle erogazioni liberali a favore di enti di interesse generale con sede in uno stato membro, richiama quanto affermato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, in relazione alle disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione dei capitali che vietano agli stati membri la possibilità di prevedere la deducibilità fiscale di donazioni soltanto quando a beneficiarne siano enti stabiliti sul proprio territorio.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Con il decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 2 agosto 2017, n. 179) è stato approvato, in attuazione dell'articolo 1, comma 2, lettera b) della legge 6 giugno 2016, n. 106, il "Codice del Terzo Settore" (di seguito anche "CTS" o "Codice") che provvede al riordino e alla revisione organica della disciplina vigente in materia di enti del Terzo settore (di seguito "ETS").

Al riguardo, si ricorda che ai sensi dell'articolo 4, comma 1, del CTS sono enti del Terzo settore *«le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato*

*diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento, in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità».*

Con riferimento all'ambito applicativo di tale disposizione si richiama la relazione illustrativa al CTS, nella parte in cui si afferma che: *«Il Titolo secondo reca disposizioni generali sugli enti del Terzo settore, volte soprattutto alla loro identificazione generale e dunque a disegnare la loro identità giuridica di fondo. L'articolo 4, comma 1, li individua, chiarendo che sono enti del Terzo settore non solo quelli "nominati" e specificamente disciplinati dalle legge, come le organizzazioni di volontariato o le imprese sociali, ma anche tutte le altre associazioni, riconosciute o non riconosciute, e fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società che, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, svolgano una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, e che siano inoltre iscritte nel registro unico nazionale del Terzo settore. Pertanto, oltre a enti del Terzo settore "tipici", il Codice ammette enti del Terzo settore "atipici" in forma di associazione o di fondazione. Oltre alle finalità e all'attività, anche l'iscrizione nel registro unico nazionale del Terzo settore è uno degli elementi essenziali dell'ente del Terzo settore, sicché non potranno configurarsi enti del Terzo settore non iscritti al registro, ed enti non iscritti nel registro che si auto-definissero del Terzo settore violerebbero l'articolo 12, comma 3, che riserva l'uso della denominazione di ente del Terzo settore o della locuzione "ETS" agli enti del*

*Terzo settore».*

Ai sensi del comma 2 dell' articolo 104, le disposizioni del Titolo X (Regime fiscale degli ETS) si applicano agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'articolo 101, comma 10, e comunque, non prima del periodo d'imposta successivo a quello di operatività del Registro stesso.

Con il decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali del 15 settembre 2020, pubblicato nella Gazzetta ufficiale del 21 ottobre 2020, sono state rese note le regole di funzionamento del RUNTS con le relative modalità di trasmigrazione dei dati dai vecchi registri speciali al nuovo registro nazionale. L'iscrizione nel RUNTS ha effetto costitutivo relativamente all'acquisizione della qualifica di ente del Terzo settore e costituisce presupposto ai fini della fruizione dei benefici previsti dal Codice e dalle vigenti disposizioni in favore degli ETS. (*cf.* articolo 7 del decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali).

A partire dall'operatività del nuovo RUNTS, pertanto, l'ambito applicativo delle relative agevolazioni potrà essere individuato anche facendo riferimento a quest'ultimo Registro, dal quale discende l'adozione della qualifica di "ETS" e la possibilità di fruire dei connessi benefici (ai sensi di quanto disposto dal citato articolo 7 del decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali del 15 settembre 2020, n. 106).

Una deroga alla suddetta previsione di applicabilità del CTS è recata dall'articolo 104, comma 1, del CTS medesimo, in base al quale alcune disposizioni, tra cui l'articolo 83 del CTS, si applicano *«in via transitoria a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017 e fino al periodo d'imposta di entrata in vigore delle disposizioni di cui al titolo X secondo quanto indicato al comma 2, alle Organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460 iscritte negli appositi registri, alle organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, e alle associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionali, regionali*

*e delle provincie autonome di Trento e Bolzano previsti dall'articolo 7 della legge 7 dicembre 2000, n. 383»*

Tra le disposizioni che si applicano dal 1° gennaio 2018 alle ONLUS, alle ODV e alle APS è ricompreso, in particolare, l'articolo 83 del CTS, il quale prevede, tra l'altro:

- al comma 1, che *«Dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche si detrae un importo pari al 30 per cento degli oneri sostenuti dal contribuente per le erogazioni liberali in denaro o in natura a favore degli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5, per un importo complessivo in ciascun periodo d'imposta non superiore a 30.000 euro»;*

- al comma 2, che *«Le liberalità in denaro o in natura erogate a favore degli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5, da persone fisiche, enti e società sono deducibili dal reddito complessivo netto del soggetto erogatore nel limite del 10 per cento del reddito complessivo dichiarato. Qualora la deduzione sia di ammontare superiore al reddito complessivo dichiarato, diminuito di tutte le deduzioni, l'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»;*

- al comma 6 che *«Le disposizioni del presente articolo si applicano anche agli enti del terzo settore di cui al comma 1 dell'articolo 82 a condizione che le liberalità ricevute siano utilizzate ai sensi dell'articolo 8, comma 1».*

In base a tale ultimo comma, sono da annoverarsi tra gli enti del terzo settore che possono beneficiare delle disposizioni agevolative le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società, purché per tali soggetti che rientrano nel regime, venga rispettato il principio generale degli enti del terzo settore di cui all'articolo 8, comma 1 che *«Il patrimonio (...) comprensivo di eventuali ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate è utilizzato per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche,*

*solidaristiche e di utilità sociale».*

Pertanto, in attesa che diventi operativo il predetto registro unico nazionale, l'agevolazione recata dal citato articolo 83, commi 1 e 2, risulta applicabile esclusivamente agli enti iscritti negli attuali registri previsti dalle normative di settore quali: ONLUS, ODV e APS. A decorrere dalla fine del predetto periodo transitorio, l'agevolazione in esame troverà applicazione a tutti gli enti che si qualificano quali ETS.

In altri termini, in vigenza del periodo transitorio, l'applicabilità dell'articolo 83, comma 1 e 2, del CTS alla fondazione Istante "non residente" va valutata non sulla base della sussistenza in capo alla stessa dei "nuovi" requisiti previsti dal CTS ma sulla base del possesso della qualifica di ONLUS (articolo 10 del d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460), di ODV (legge 11 agosto 1991, n. 266) nonché di APS (legge 7 dicembre 2000, n. 383).

Relativamente alle ONLUS, si ricorda che con circolare 26 giugno 2006, n. 24/E, è stato precisato che ricorrendo tutti i requisiti di cui al citato articolo 10, comma 1, del d.lgs. n. 460 del 1997, nulla osta al riconoscimento della qualifica di ONLUS in favore degli enti residenti all'estero e, quindi, alla possibilità che gli stessi siano ammessi a beneficiare del relativo regime agevolativo.

Tale principio può essere esteso anche allo stesso modo alle fondazioni estere, in quanto in attuazione dei criteri impartiti dalla legge delega n.662 del 1996, il decreto legislativo n.460 del 1997, all'articolo 10, comma 1, individua positivamente i soggetti che possono assumere la qualifica di ONLUS, stabilendo che, ricorrendone i presupposti, "*Sono organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) le associazioni, i comitati, le fondazioni, le società' cooperative e gli altri enti di carattere privato con o senza personalità giuridica*" (cfr. circolare del 26 giugno 1998, n. 168).

Per ottenere la qualifica di ONLUS si ritiene, pertanto, necessaria da parte della fondazione non residente, l'iscrizione nell'Anagrafe unica delle ONLUS, presso

l'Agenzia delle Entrate. Ottenuta la qualifica di ONLUS con l'iscrizione nella predetta Anagrafe, l'ente interessato potrà fruire, durante il periodo transitorio di cui all'articolo 104, comma 1 del CTS dell'agevolazione recata dall'articolo 83, commi 1 e 2, del CTS a condizione che siano rispettati tutti gli adempimenti prescritti anche in relazione alle modalità delle erogazioni liberali in denaro, ovvero tramite versamento bancario o postale, nonché tramite sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo n. 241 del 1997 (carte di debito, carte credito, carte prepagate, assegni bancari e circolari) per la detraibilità/deducibilità delle erogazioni in commento (ai fini della tracciabilità) ed al rispetto delle disposizioni stabilite per i beni in natura dal decreto ministeriale 28 novembre 2019.

A decorrere dalla fine del predetto periodo transitorio, risulterà applicabile l'agevolazione di cui al citato articolo 83, commi 1 e 2, a tutti gli enti che si qualificano quali "ETS" che si iscrivono nel predetto RUNTS.

A tal fine, i soggetti interessati dovranno presentare "apposita domanda" utilizzando la modulistica disponibile sul portale del RUNTS ai sensi dell'articolo 34 comma 3 del decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali 15 settembre 2020.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**