

Risposta n. 242/2024

OGGETTO: Erogazioni liberali nei riguardi di una Fondazione che a sua volta eroga a favore di enti beneficiari finali – deducibilità per il primo erogatore anche nel caso in cui i beneficiari finali siano soggetti non residenti e non operanti in Italia – articolo 100, comma 2, lettera a), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir)

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

QUESITO

La Fondazione istante (di seguito "*Istante*" o "*Fondazione*") è una fondazione riconosciuta che opera con l'attuale denominazione dal 2009 e che "*non ha scopo di lucro e persegue esclusivamente finalità solidaristiche e di utilità sociale, supportando finanziariamente una pluralità di enti ed iniziative no profit*".

L'articolo 2 dello Statuto (allegato all'istanza) prevede in particolare che «*La Fondazione persegue finalità di solidarietà sociale nell'ambito della beneficenza, dell'educazione, dell'istruzione, della cultura, provvedendo in tale ambito in particolare*

al recupero ed al restauro di beni culturali, della ricreazione, dell'assistenza sociale e sanitaria, rivolgendo la propria attività a tutti coloro, in particolare giovani e anziani, che si trovino in situazioni di svantaggio fisico, psichico, economico, sociale o familiare, e che per doti o propensioni risultino meritevoli di assistenza ed aiuto anche materiale, [...]».

A margine della propria attività istituzionale, la *Fondazione* svolge anche un'attività commerciale di carattere marginale, accessoria all'attività istituzionale.

Il patrimonio della *Fondazione* è costituito principalmente dalle partecipazioni totalitarie nelle *Alfa*, *Beta* e *Gamma*.

L'*Istante* rappresenta che, con la risposta all'interpello [...] (cfr. risposta n. 481 del 19 ottobre 2020) , l'Agenzia delle entrate ha qualificato la *Fondazione* medesima quale ente non commerciale. Viene rappresentato altresì che la presente istanza non ha ad oggetto una nuova valutazione di tale qualificazione.

Le fonti di finanziamento della *Fondazione* sono rappresentate da erogazioni liberali ricevute per grande maggioranza dal *Fondatore*, nonché da società facenti parte del gruppo societario riconducibile al *Fondatore*.

Tra le fonti di finanziamento figurano i dividendi distribuiti dalla società *Gamma*, come detto, partecipata integralmente dalla *Fondazione* [...]. Secondo quanto rappresentato, è prevista la distribuzione di dividendi anche da parte delle altre due società controllate, *Alfa* e *Beta*. Nell'istanza viene rappresentato che la *Fondazione* ha assoggettato solo parzialmente a tassazione i dividendi percepiti nel 2022, in base alle previsioni di cui all'articolo 1, commi da 44 a 47, della legge 30 dicembre 2020, n. 178

(legge di bilancio per il 2021). Viene rappresentato altresì che la presente istanza non ha ad oggetto l'applicazione della citata disposizione legislativa.

La *Fondazione* utilizza i fondi di cui dispone per perseguire le proprie finalità solidaristiche e di utilità sociale, per svolgere direttamente attività di utilità sociale, nonché per supportare finanziariamente una pluralità di enti e iniziative non profit.

Viene rappresentato che, in relazione alle erogazioni effettuate ad enti terzi, la *Fondazione* ritiene applicabili le disposizioni di cui all'articolo 1, comma 353, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (Finanziaria 2006), e dell'articolo 83, comma 2, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 (Codice del Terzo settore). Viene rappresentato altresì che la presente istanza non ha ad oggetto l'applicazione delle citate disposizioni legislative.

Le attività della *Fondazione* sono classificabili in tre principali aree:

- a) attività ricorrenti finalizzate a favorire l'accesso di giovani meritevoli agli studi;
- b) attività ricorrenti di sviluppo e promozione del panorama culturale, artistico e musicale;
- c) altre attività sociali rientranti nelle finalità solidaristiche della *Fondazione*.

In relazione a ciascuna delle aree di intervento, la *Fondazione* fornisce in istanza elementi esemplificativi delle attività svolte nel quadriennio 2019-2022, sia con riguardo a quelle svolte direttamente, sia in relazione ai fondi erogati a beneficio di enti terzi.

Viene rappresentato in istanza che nel 2022 la *Fondazione* ha erogato fondi a beneficio di enti *no profit* con sede all'estero, tra cui un ente avente sede in [...].

L'*Istante* rappresenta che le erogazioni che effettua sono rivolte unicamente al supporto di attività ricadenti all'interno delle finalità previste dell'articolo 100 del decreto

del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), ovvero educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto. L'iter di selezione dei progetti *"prevede, anzitutto, l'invio di una descrizione del progetto, prima che lo stesso sia avviato, da parte dell'ente no profit alla segreteria del [...] fondatore della Fondazione. [...]"*.

Con particolare riguardo all'erogazioni effettuate a beneficio di enti terzi, in Italia e all'estero, l'*Istante* ha fornito, con la documentazione integrativa trasmessa in risposta alla richiesta della scrivente, ulteriori elementi informativi di dettaglio

In particolare, la *Fondazione* ha precisato che procede costantemente a verificare l'identità e le attività degli enti che beneficiano delle sue erogazioni, chiarendo che la verifica consta dei "seguenti passaggi:

- *"richiesta dello statuto ovvero altra documentazione analoga (ad esempio l'atto costitutivo) nel caso in cui si tratti di soggetti che hanno sede all'estero;*

- *ricevimento e conservazione della documentazione di cui al punto precedente e verifica della natura giuridica (Onlus, ETS, Fondazione ovvero eventuale iscrizione a registri degli enti no profit assimilabili a quelli previsti dalla legislazione italiana);*

- *ottenimento e raccolta di documentazione comprovante la tipologia di attività svolta dai soggetti beneficiari dell'erogazione e della rilevanza/impatto del loro operato in termini di utilità a favore di soggetti svantaggiati a livello nazionale ovvero a livello internazionale;*

- *controllo dell'iscrizione dell'ente in esame presso determinati registri ufficiali, presso l'Anagrafe delle Onlus ovvero, da ultimo, presso il Registro Unico del Terzo Settore"*.

Inoltre, la *Fondazione* ha chiarito che *"per ogni progetto che la Scrivente si trova a finanziare, viene richiesto, ancora prima di accettare di divenire parte sostenitrice e conseguentemente erogare le liberalità, una presentazione scritta recante la descrizione delle finalità, delle tempistiche di realizzazione e, conseguentemente, delle tempistiche nel corso delle quali dovranno essere disposte le erogazioni richieste, ovvero altra documentazione a supporto, come brochure pubblicitarie per gli eventi cittadini, i bandi per borse di studio etc"*.

Ciò posto, viene evidenziato che, in risposta al citato interpello [...] (cfr. risposta n. 481 del 19 ottobre 2020) l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che la *Fondazione* *"abbia le caratteristiche oggettive per rientrare tra gli enti che possono beneficiarie delle erogazioni liberali di cui all'articolo 15, comma 1, lett. h) e i), e 100, comma 2, lett. a), del TUIR. Ne discende che, laddove siano rispettate le condizioni disposte dalle citate disposizioni e sempre che sussistano gli altri requisiti di legge, coloro che effettuino erogazioni liberali a favore della Fondazione possano godere dei benefici previsti dalle predette norme di legge"*.

Tanto premesso, la *Fondazione*, nel rilevare che già con la risoluzione n. 74/E del 29 luglio 2014 è stato chiarito che sono deducibili per il primo erogatore, ai sensi del citato articolo 100, comma 2, lett. a), del Tuir, le erogazioni liberali destinate a enti che le utilizzano per successive erogazioni ad altri enti *no profit*, chiede se ciò valga anche qualora gli enti beneficiari finali siano non residenti e non operanti nel territorio dello Stato italiano.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La *Fondazione* ritiene che le erogazioni liberali effettuate da parte di società [...] e destinate ad altri enti, ivi compresi quelli di diritto estero, che soddisfino i requisiti di cui all'articolo 100, comma 2, lett. *a*), del Tuir, possono beneficiare delle deduzioni previste dalla predetta disposizione.

Ciò in quanto ritiene che lo scopo delle norme in esame (incentivare i finanziamenti nel settore del *no profit*) viene raggiunto anche nel caso in cui la *Fondazione* svolga una funzione erogativa, in assenza di preclusioni disposte dalla norma in tal senso.

Tale posizione è stata sostenuta dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. 74/E del 29 luglio 2014, (riferita ad una fondazione che sosteneva finanziariamente altri enti no profit), nella quale, tra l'altro, è stato chiarito che deve essere garantita la tracciabilità della donazione, e che è necessaria l'esistenza di un progetto già definito (e non di un programma generico) prima dell'effettuazione dell'erogazione da parte del primo erogatore.

La *Fondazione* ritiene che una tale interpretazione sia confermata alla luce della risposta ad interpello ricevuta nel 2019, in cui "*l'amministrazione ha riconosciuto che la Fondazione è impegnata in finalità di solidarietà e utilità sociale supportando finanziariamente una pluralità di enti ed iniziative no profit*".

Alla luce di questo e di altri documenti di prassi (tra cui la circolare n. 12/E del 9 aprile 2009, paragrafo 2.2) la *Fondazione* ritiene che le deduzioni dal reddito delle erogazioni effettuate ai sensi della norma in esame, non sono soggette al vincolo che il soggetto beneficiario di primo grado, ovvero la *Fondazione*, non possa a sua volta destinare le somme ricevute per sostenere un altro ente cd. di secondo grado. Tuttavia,

questo risulta possibile soltanto qualora l'ente di secondo grado soddisfi i requisiti previsti dall'articolo 100, comma 2, lett. a), del Tuir nonché svolga "*direttamente*" le finalità di "*educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto*".

La *Fondazione* ritiene altresì, facendo riferimento alla citata risoluzione n. 74/E del 2014, che la condizione per cui il progetto cui sono destinate le erogazioni sia già definito al momento della loro erogazione sia da valutare, nel caso in argomento, soltanto nel momento in cui la *Fondazione* effettuerà le erogazioni liberali ad altri enti no profit, ai fini del sostegno delle iniziative proposte da questi ultimi. In tal senso richiama il contenuto della risposta a interpello n. 510 del 13 ottobre 2022, [...].

Ricostruita la possibilità che le elargizioni liberali a favore della *Fondazione* e poi destinate ad altri enti *no profit* siano deducibili dal reddito d'impresa ex articolo 100 comma 2, lettera a), del Tuir, l'*Istante* ritiene che tale deducibilità si estenda anche al caso in cui beneficiari delle erogazioni effettuate dalla *Fondazione* siano enti *no profit* esteri, a condizione che siano soddisfatte le condizioni delle norme in esame, dal momento che la citata norma del Tuir non prevede, ai fini delle agevolazioni, che i destinatari finali delle erogazioni siano enti residenti.

Pertanto, la *Fondazione* ritiene che le erogazioni liberali da essa ricevute e da essa destinate ad altri enti *no profit*, che non sono enti residenti in Italia ma che soddisfano i requisiti di cui all'articolo 100, comma 2, lett. a), del Tuir, sono legittimamente deducibili dal reddito del soggetto primo erogante. Vengono richiamate le risoluzioni n. 99/E del 17 luglio 1996 e n. 76/E del 5 marzo 2002, in cui si ammette la possibilità della deducibilità di erogazioni effettuate nei riguardi di soggetti esteri, in particolare di diritto vaticano.

La *Fondazione* ritiene non applicabili alle erogazioni di cui all'articolo 100, comma 2, lettera *a*), del Tuir, le conclusioni della risposta a interpello n. 406 del 16 giugno 2021, in cui è stato chiarito che sono detraibili e deducibili, ai sensi dell'articolo 83 del Codice del Terzo settore le erogazioni liberali a enti non residenti iscritti all'Anagrafe delle Onlus.

L'*Istante* ritiene che la deducibilità ex articolo 100, comma 2, lettera *a*), del Tuir, di erogazioni a enti beneficiari finali non residenti dovrebbe essere ammessa subordinando il beneficio della deduzione alla sola verifica che i requisiti essenziali per il riconoscimento della personalità giuridica previsti dallo stato estero siano conformi a quelli richiesti dalla legislazione italiana; a tal fine, si ritiene che possa essere sufficiente ottenere copia dell'atto costitutivo e/o dello Statuto e, soltanto ove previsto dall'ordinamento straniero per il riconoscimento della personalità giuridica, l'eventuale iscrizione in registri degli enti no profit. A detti requisiti dovrebbero poi aggiungersi gli adempimenti formali (tracciabilità della donazione mediante utilizzo di strumenti bancari e postali) previsti dalla citata risoluzione n. 74/E del 2014.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si osserva che il presente parere non concerne la qualificazione dell'*Istante* come ente non commerciale, ai sensi dell'articolo 73, comma 1, lettera *c*), del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir).

Il parere non riguarda, inoltre, aspetti legati all'applicazione dell'agevolazione di cui all'articolo 1, commi da 44 a 47, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di

bilancio per il 2021), in relazione ai dividendi percepiti nel 2022 dalla *Fondazione*. Al riguardo, si rinvia ai chiarimenti di cui alla circolare n. 35/E del 28 dicembre 2023.

Il presente parere non riguarda altresì l'applicazione delle previsioni di cui all'articolo 1, comma 353, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (Finanziaria 2006), e dell'articolo 83, comma 2, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 (Codice del Terzo settore), né di altre disposizioni agevolative simili, quali quelle di cui all'articolo 10 e 15 del Tuir, alle erogazioni effettuate dalla *Fondazione*. Su tale aspetto, in connessione al regime di detassazione dei dividendi citato, si rinvia alla citata circolare n. 35/E del 2023.

Con riguardo allo specifico quesito direttamente posto con l'istanza, relativo alla possibilità di ricondurre tra le erogazioni beneficiarie delle disposizioni dell'articolo 100, comma 2, lettera *a*), del Tuir, quelle ricevute dalla *Fondazione* e successivamente trasferite ad enti *no profit* non residenti in Italia, a condizione che siano soddisfatte le ulteriori condizioni prescritte, si osserva quanto segue.

Il comma 1 dell'articolo 100 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir) disciplina, a determinate condizioni, la deducibilità dal reddito di impresa delle spese relative ad opere o servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti «*per specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto*».

L'articolo 100, comma 2, lett. *a*), del Tuir prevede la deducibilità delle «*erogazioni liberali fatte a favore di persone giuridiche che perseguono esclusivamente finalità comprese fra quelle indicate nel comma 1 o finalità di ricerca scientifica (...) per un ammontare complessivamente non superiore al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato*».

La disposizione in esame privilegia l'aspetto *"finalistico dell'erogazione"*, delimitando i beneficiari delle erogazioni stesse in relazione alle finalità perseguite in via esclusiva (cfr. risoluzione n. 234/E del 2002).

Con la risoluzione n. 74/E del 29 luglio 2014 è stato chiarito che sono deducibili in capo al primo erogatore soggetto passivo Ires le erogazioni liberali da questi effettuate a favore di una fondazione e da questa successivamente destinate ad altri enti *no profit*,

In tale documento di prassi, in particolare, è stato precisato che, considerata la funzione di "catalizzatore delle risorse" svolta dalla fondazione, *"in sostanza, la Fondazione, destinataria della liberalità, diventa, nelle fattispecie rappresentate, essa stessa il soggetto erogatore delle somme a favore dei soggetti che direttamente svolgono le attività tutelate dalla norma di favore"*.

Di conseguenza, *"la circostanza che la Fondazione persegua, tra l'altro, le proprie finalità intervenendo a sostegno di progetti in settori riconducibili tra quelli previsti dall'art. 100, comma 2, lettera a), del Tuir, realizzati da soggetti terzi, non preclude l'applicabilità della norma in esame sempre che questi ultimi:*

1. abbiano gli stessi requisiti dei soggetti destinatari delle erogazioni liberali previste dall'art. 100, comma 2, lettera a) del TUIR (personalità giuridica, finalità "non lucrative" e perseguimento "esclusivo" delle finalità previste dalla norma);

2. realizzino "direttamente" i suddetti progetti. Non è consentito, infatti, il fenomeno delle erogazioni a catena attraverso molteplici passaggi di denaro tra enti diversi".

In relazione allo specifico quesito posto dall'*Istante*, relativo alla possibilità che gli enti *no profit* destinatari delle erogazioni da parte della *Fondazione* siano anche

soggetti non residenti, si osserva che con la risoluzione n. 99 del 17 giugno 1996 (e in seguito con la risoluzione n. 76 del 5 marzo 2002) è stato rilevato che *"in mancanza di una espressa delimitazione da parte della indicata norma concernente l'ambito di operatività della deducibilità delle suddette erogazioni liberali", "è da ritenersi ammissibile in via di principio la deducibilità dal reddito d'impresa, alle condizioni e nei limiti previsti dal ripetuto art. 65 (ora articolo 100, n.d.r.), comma 2, lett. a), del TUIR, delle erogazioni liberali fatte anche a favore delle persone giuridiche di diritto straniero, sempre che possa essere comprovata la conformità dei requisiti essenziali (statuto, iscrizione ad un apposito registro, ecc.) a quelli a tal fine richiesti dalla legislazione italiana"*, tra i quali le finalità *"non lucrative"* e il perseguimento *"esclusivo"* delle stesse.

Tanto considerato, si ritiene che, in linea generale, possano essere deducibili, per il soggetto erogatore, ai sensi dell'articolo 100, comma 2, lettera *a)*, del Tuir, le somme erogate a un ente (primo beneficiario) e da questa trasferite ad altri enti *no profit* (beneficiari finali), anche non residenti, nel rispetto delle condizioni precisate dalla citata risoluzione n. 74/E del 2014, nonché di quanto ulteriormente specificato in relazioni agli enti di diritto straniero.

In merito al momento in cui va accertata l'esistenza di un progetto definito cui l'ente che ha ricevuto la prima erogazione destinerà le somme ricevute, ovvero se tale progetto debba essere definito prima dell'effettuazione dell'erogazione da parte di un soggetto passivo Ires (primo erogatore) all'ente primo beneficiario o prima della successiva erogazione da parte di quest'ultimo (secondo erogatore), si osserva quanto segue.

La più volte citata risoluzione n. 74/E del 2014, nel puntualizzare che i flussi finanziari connessi al trasferimento delle somme di denaro devono essere debitamente tracciati, ha altresì indicato che sia necessaria l'esistenza di un progetto già definito, e non di un programma generico, prima dell'effettuazione dell'erogazione da parte "*della Società*", con quest'ultima intendendo il soggetto che beneficerà delle deduzioni di cui all'articolo 100 del TUIR (primo erogatore). La risposta ad interpello n. 510 del 13 ottobre 2022 ha inteso porsi in coerenza con tale principio, se pur con diversa formulazione.

Pertanto, si ribadisce che ai fini della deducibilità in capo al primo erogatore delle erogazioni effettuate a beneficio della *Fondazione* e da questa destinate a enti terzi, è richiesto che la *Fondazione* disponga di un progetto da finanziare, già definito prima dell'effettuazione dell'erogazione da parte del primo erogatore.

Del resto, la definizione del progetto da finanziare, già al momento della prima erogazione, pone il primo erogatore nelle condizioni di verificare la ricorrenza dei requisiti previsti dall'articolo 100, comma 2, lettera *a*), del Tuir, al fine di beneficiare della deduzione delle erogazioni liberali, ovvero la sussistenza, in capo al secondo ente beneficiario, anche se di diritto straniero, della qualifica di persona giuridica che persegue, con modalità non lucrative, esclusivamente, finalità comprese tra quelle indicate nel comma 1 del medesimo articolo 100 del Tuir, o finalità di ricerca scientifica, e ciò in coerenza con il già evidenziato aspetto finalistico delle elargizioni medesime.

In tal senso, nelle ipotesi di prime erogazioni a un ente che a sua volta le destina a un diverso beneficiario finale, la società che deduce le erogazioni liberali ai sensi dell'art. 100, comma 2, lettera *a*) del Tuir, deve conservare la documentazione relativa ai progetti

finanziati, al possesso della personalità giuridica da parte dell'ente beneficiario finale, al rispetto da parte di quest'ultimo sia della normativa nazionale, primaria e regolamentare, di settore (che può prevedere, ad esempio, l'iscrizione in pubblici registri), e sia del perseguimento, senza fini di lucro, delle finalità di cui all'articolo 100, comma 1, del Tuir. Ciò tanto nell'ipotesi in cui il beneficiario finale sia un ente di diritto italiano e operante in Italia, sia nell'ipotesi che si tratti di un ente diritto estero e operante all'estero.

Tanto chiarito, con riguardo al caso di specie, sulla base di quanto rappresentato dalla *Fondazione* con l'istanza e con la documentazione integrativa, si ritiene che la mera acquisizione dello statuto dell'ente di diritto straniero non appare in astratto idonea a consentire di ricostruire il possesso da parte di quest'ultimo della personalità giuridica, il rispetto delle norme primarie e regolamentare applicabili e l'esclusivo perseguimento, senza fine di lucro, delle finalità favorite dalla norma agevolativa del Tuir. Pertanto, non devono ritenersi deducibili, ai sensi dell'articolo 100, comma 1, lettera *a*), del Tuir, le erogazioni che la *Fondazione* riceve e a sua volta destina al finanziamento di enti di diritto straniero rispetto ai quali venga acquisito il solo statuto o documento analogo.

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, restando impregiudicato il potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria in merito alle operazioni descritte in istanza.

**IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)**