

---

## Le donazioni ad istituti di ricovero sono deducibili?

---

di [Federico Gavioli](#)

Publicato il 17 Settembre 2011

vediamo come funziona le deducibilità-detraibilità di tali donazioni per le persone fisiche ed i soggetti IRES

Le donazioni agli Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico (cd. Irccs) effettuati da persone fisiche o da soggetti IRES sono deducibili; la risoluzione n.87 del 19 agosto 2011 dell'Agenzia delle Entrate ha, infatti, chiarito che tali istituti sono da considerarsi a tutti gli effetti enti pubblici di ricerca e come tali hanno diritto ad ottenere erogazioni liberali deducibili per i soggetti eroganti.

Le erogazioni liberali rappresentano una tipologia di mantenimento fondamentale per gli enti che perseguono finalità di tipo non lucrativo. Tale forma di finanziamento si caratterizza per l'assoluta gratuità con cui il donatore versa una somma o concede un bene, senza che tale gesto racchiuda una controprestazione. In base al nostro sistema tributario, i contribuenti che effettuano erogazioni liberali a favore di determinate categorie di enti di particolare rilevanza sociale hanno diritto a delle agevolazioni fiscali sotto forma di detrazioni d'imposta oppure come deduzioni dal reddito imponibile. La differenza è essenziale perché :

1. gli oneri detraibili diminuiscono l'imposta lorda dovuta dal contribuente ;
2. gli oneri deducibili si portano in diminuzione direttamente dal reddito imponibile.

Di conseguenza, qualora tale scelta non sia imposta da una norma ma sia lasciata alla discrezionalità del contribuente, chi effettua una liberalità in denaro a favore di un ente non commerciale potrebbe ritenere utile valutare se è più conveniente fruire della deduzione dal reddito imponibile oppure della detrazione d'imposta, e in questo ultimo caso quale sia la forma di erogazione che consente di ottenere il maggior vantaggio fiscale.

Come ampiamente risaputo, per determinare il reddito delle persone fisiche si applica il principio di cassa, pertanto occorre tener conto degli oneri detraibili e/o deducibili effettuati nel periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione (che, per le persone fisiche, coincide con l'anno solare). La documentazione attestante tali oneri non deve essere allegata alla dichiarazione, ma conservata fino al 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della stessa ed esibita in caso di controllo da parte dell'Agenzia delle Entrate. È bene affermare che gli oneri detraibili e deducibili hanno un diverso impatto sul carico contributivo del soggetto donante persona fisica: in caso di deduzione dal reddito imponibile, il beneficio fiscale sarà pari all'aliquota massima raggiunta in sede di dichiarazione dei redditi, mentre in caso di detrazione d'imposta, il risparmio fiscale conseguibile è una detrazione dall'IRPEF lorda pari al 19% dell'onere sostenuto dal contribuente, da calcolare sugli importi massimi rispettivamente indicati.

Con riferimento alle erogazioni effettuate dalle imprese individuali o societarie queste costituiscono esclusivamente un onere deducibile. La deducibilità fiscale, sia essa totale, parziale è molto importante poiché determina un maggiore o

minor costo dell'erogazione liberale stessa in termini di risparmio d'imposta. In base alla normativa attualmente vigente, il margine di deducibilità concesso dal legislatore è modulato in base alle caratteristiche dell'ente destinatario delle liberalità e/o delle attività da questo svolte.

### **Sintesi differenza tra detrazioni e deduzioni di imposta**

La differenza tra detrazioni e deduzioni è importante e sostanziale. Mentre le detrazioni fiscali incidono in maniera percentuale direttamente sull'imposta lorda, riducendo di fatto l'imposta poi effettivamente da pagare, gli oneri deducibili sono delle spese che possono essere portate in diminuzione del reddito complessivo sul quale poi si calcola l'imposta lorda. E in quest'ultimo caso l'agevolazione è pari all'aliquota massima raggiunta dal contribuente, essendo l'Irpef con l'applicazione di aliquote crescenti per scaglioni di reddito.

In alcuni casi spettano in alternativa entrambe le agevolazioni ed il contribuente ha la facoltà di scegliere la più conveniente ai fini del risparmio fiscale sull'Irpef. Bisognerà fare il calcolo dell'Irpef nei due casi e vedere per ognuna delle due opzioni (dedurre l'erogazione liberale oppure detrarre il 19%), quella che consente un maggior abbattimento dell'imposta da pagare.

Ci sono, poi, alcune agevolazioni fiscali, destinate alle erogazioni liberali effettuate dalle imprese che permettono di ridurre il reddito imponibile IRES.

### **L'istanza di interpello**

Alla base dell'intervento dell'Agenzia delle Entrate c'è una richiesta di chiarimenti da parte di un istituto di ricerca scientifico che ha chiesto il riconoscimento come Ircss; trattasi in particolare di una società a responsabilità limitata costituita da soci pubblici e privati, che si occupa, a livello nazionale, di formazione, cura, ricerca clinica, biologica e traslazionale in campo oncologico.

L'Istituto Scientifico è del parere che le erogazioni liberali effettuate in suo favore possano essere integralmente dedotte in capo agli eroganti ai sensi dell'art. 1, c. 353, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 e dell'art. 10, c. 1, lett. l-quater, del DPR 917/86 in quanto ritiene di poter essere ricompreso tra "gli enti di ricerca pubblici" espressamente previsti dalle citate disposizioni tra i destinatari delle predette erogazioni, data la pacifica estraneità dello stesso agli altri soggetti (Università, fondazioni universitarie, istituzioni universitarie pubbliche, enti di ricerca vigilati dal MIUR, ecc.). Al riguardo l'istituto di ricerca ritiene dal punto di vista del requisito soggettivo, di poter essere equiparato ad una struttura pubblica in ragione della sua riconducibilità ad un modello di sperimentazione gestionale che consente espressamente il ricorso alla formula societaria ai sensi dell'art. 9-bis del D.Lgs. n. 502 del 1992.

### **Cosa afferma la normativa di riferimento**

L'articolo 1, comma 353, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (Legge finanziaria 2006) afferma che: *"Sono integralmente deducibili dal reddito del soggetto erogante i fondi trasferiti per il finanziamento della ricerca, a titolo di contributo o liberalità, dalle società e dagli altri soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società (IRES) in*

---

*favore di università, fondazioni universitarie di cui all'art. 59, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e di istituzioni universitarie pubbliche, degli enti di ricerca pubblici, delle fondazioni e delle associazioni regolarmente riconosciute a norma del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361, aventi per oggetto statutario lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica, individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, adottato su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca e del Ministro della salute, ovvero degli enti di ricerca vigilati dal Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca, ivi compresi l'ISS e l'ISPESL, nonché degli enti parco regionali e nazionali”.*

### **La risposta delle Entrate**

Secondo i tecnici delle Entrate in forza di quanto contenuto nella Legge Finanziaria 2006 possono, beneficiare della predetta deduzione fiscale, senza alcun limite, le società e gli altri soggetti passivi dell'IRES che destinano erogazioni liberali ai soggetti espressamente previsti dalla citata norma. La medesima norma, inoltre, subordina la deducibilità delle erogazioni in argomento al requisito di carattere oggettivo in base al quale le erogazioni devono essere specificamente effettuate *“per il finanziamento della ricerca”*.

L'Agenzia delle Entrate, inoltre, fa una importante precisazione; in relazione all'articolo 10, comma 1, lettera l-quater, del DPR 917/86, precisano i tecnici ministeriali, è previsto che l'applicabilità alle erogazioni effettuate con riferimento al reddito complessivo delle persone fisiche, sono deducibili senza limiti di importo, se non sono deducibili nella determinazione delle singole categorie di reddito che concorrono a formarlo; la norma afferma che sono deducibili *“le erogazioni liberali in denaro effettuate a favore di università, fondazioni universitarie di cui all'art. 59, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, del Fondo per il merito degli studenti universitari, e di istituzioni universitarie pubbliche, degli enti di ricerca pubblici, ovvero degli enti di ricerca vigilati dal Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca, ivi compresi l'Istituto superiore di sanità e l'Istituto superiore per la prevenzione e la sicurezza del lavoro, nonché degli enti parco regionali e nazionali”*.

Sia l'art. 1, c. 353, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, sia l'art. 10, c. 1, lett. l-quater, del DPR 917/86 prevedono espressamente che tra i soggetti destinatari delle erogazioni liberali siano inclusi anche gli *“enti di ricerca pubblici”*.

L'Istituto, costituito nella forma di società a responsabilità limitata, rappresenta un modello di sperimentazione gestionale ai sensi dell'articolo 9-bis del D.Lgs. n. 30 dicembre 1992, n. 502 (recante Riordino della disciplina in materia sanitaria) secondo il quale: *“le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano, autorizzano programmi di sperimentazione aventi ad oggetto nuovi modelli gestionali che prevedano forme di collaborazione tra strutture del Servizio sanitario nazionale e soggetti privati, anche attraverso la costituzione di società miste a capitale pubblico e privato”*.

Gli Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico (IRCCS), disciplinati dal D.Lgs. 30 giugno 1993, n. 269 e successivamente dal D.Lgs. 16 ottobre 2003, n. 288, recante il Riordino della disciplina degli Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico, sono, ai sensi dell'art. 1 di quest'ultimo decreto, *“enti a rilevanza nazionale dotati di autonomia e personalità giuridica che, secondo standards di eccellenza, perseguono finalità di ricerca, prevalentemente clinica e traslazionale, nel campo biomedico e in quello dell'organizzazione e gestione dei servizi sanitari, unitamente a prestazioni di ricovero e cura di alta specialità”*.

Dalla disposizione sopra riportata emerge la duplice natura dei predetti Istituti, derivante dalle specifiche finalità di ricerca e sperimentazione nel campo della salute pubblica nonché dall'attività di assistenza sanitaria che si esplica anche in prestazioni di ricovero e cura, peculiari delle strutture ospedaliere.

Per i tecnici ministeriali per la soluzione del quesito in esame è utile far riferimento all'art. 1 del decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70 convertito con modificazioni dalla legge 12 luglio 2011, n. 106, che dispone *“un credito di imposta a favore delle imprese che finanziano progetti di ricerca, in Università ovvero enti pubblici di ricerca”*.

Al riguardo, infatti, allo scopo di chiarire la definizione di enti pubblici di ricerca, il comma 3 del medesimo articolo 1 del DL n. 70 precisa, tra l'altro, che per enti pubblici di ricerca si intendono anche gli *“istituti di ricovero e cura a carattere scientifico”*.

L'analisi del citato articolo 1 del DL n. 70 del 2011 evidenzia, in effetti, l'intento del legislatore di incentivare, mediante lo strumento fiscale, i finanziamenti a soggetti che diano idonea garanzia di operatività nella realizzazione di progetti di ricerca scientifica, quali, tra gli altri, gli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico, sia di natura pubblica che privata.

La *“ratio”* e le finalità della disposizione recata dal citato art. 1 del DL n. 70 del 2011 appaiono sostanzialmente coincidenti con quelle dell'art. 1, c. 353, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 e dell'art. 10, c. 1, lett. l-quater, del DPR 917/86, disposizioni queste ultime che tendono anch'esse ad incentivare la ricerca scientifica attraverso la leva fiscale.

Per i motivi suindicati un'interpretazione logico-sistematica, atta a rendere più coerente il regime fiscale agevolativo nell'ambito della ricerca scientifica, induce a ritenere che gli Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico, sia pubblici che privati, possano essere ricompresi tra *“gli enti pubblici di ricerca”* destinatari delle erogazioni liberali previste dall'art. 1, c. 353, della 23 dicembre 2005, n. 266 e dall'art 10, c. 1, lett. l-quater), del DPR 917/86 .

17 settembre 2011

Federico Gavioli