

LA VARIABILE FISCALE NELLA GESTIONE DEI PROGETTI ARTISTICO-CULTURALI



Stefania Boffano

è docente di diritto tributario e lecturer nell'Università Bocconi.
stefania.boffano@unibocconi.it



Carlo Garbarino

è SDA professor di Amministrazione, Controllo, Finanza Aziendale e Immobiliare.
carlo.garbarino@unibocconi.it

Molte le questioni da affrontare all'atto pratico per chi produce cultura. Innanzitutto la scelta del "veicolo" attraverso cui farlo, con norme che a volte sembrano voler punire una gestione efficiente. Poi l'assetto disorganico e frammentario delle regole relative alle donazioni e alla loro deducibilità. Aspetti a cui la riforma del Terzo Settore potrebbe porre rimedio. Cosa avviene all'estero, soprattutto nei paesi anglosassoni.

■ I driver fiscali della pianificazione con veicoli not for profit

Un tema classico della pianificazione fiscale è la scelta del veicolo mediante cui attuare le proprie attività. Nel caso di attività commerciali, industriali o finanziarie – quindi per definizione *for profit* – il veicolo è necessariamente di tipo societario e l'ottimizzazione si indirizza alla riduzione legale dell'aliquota affettiva, vuoi attraverso un efficiente utilizzo di deduzioni, detrazioni, agevolazioni e incentivi, vuoi, talvolta attraverso la delocalizzazione e il ricorso a tecniche aggressive di *profit shifting* verso giurisdizioni a più ridotta fiscalità. Inoltre gli stakeholder sono essenzialmente investitori di capitale e quindi si tende a ridurre il carico sulla remunerazione a essi riveniente, per esempio in forma di dividendi.

Quando invece si intendono svolgere attività culturali o artistiche in aggiunta al tradizionale veicolo societario *for profit*, è possibile ricorrere a diversi veicoli definiti *not for profit*. Le leve della pianificazione fiscale, in tale scenario, sono diverse rispetto a quelle dei veicoli commerciali, essenzialmente per due ragioni.

In primo luogo, tali veicoli, se determinate condizioni di non commercialità sono adempiute, sono esenti da tassazione e solo formalmente sono sottoposti alle imposte societarie, onde è strategico il presidio della genuina qualificazione *not for profit* piuttosto che il ricorso a deduzioni, detrazioni, agevolazioni e incentivi o al *profit shifting*.

In secondo luogo, gli stakeholder, spesso soggetti commerciali, possono, a certe condizioni, dedurre dalla propria base imponibile i contributi agli enti qualificati *not for profit*, onde ne deriva che il terzo settore ha significativa attrattività per investimen-

ti del settore business, le cui motivazioni ricalcano spesso interessi aziendali. Questa combinazione di esenzione per il *non profit* e deduzione per il *profit* può condurre a risultati altamente efficienti sotto il profilo sia fiscale che operativo, attivando un interesse del settore produttivo per attività artistico-culturali.

In questo senso preciso, dunque, la variabile tributaria rappresenta un elemento importante, che soggiace alle scelte organizzative degli enti privati culturali. L'incidenza dei tributi è tanto meno penalizzante per tali enti quanto più le loro caratteristiche e i loro requisiti soggettivi sono inquadrabili all'interno di "categorie" che il legislatore ha espressamente previsto al fine di incentivare ed espandere la tutela sociale di tali attività nell'interesse della collettività intera, espressa nell'icastica forma dell'esenzione dei profitti e della deducibilità dei contributi da parte di terzi.

■ **Scenari strategici: la scelta del veicolo not for profit**

Si presentano quindi diversi scenari strategici nel sistema fiscale italiano. In primo luogo, l'evento culturale o artistico può essere attuato da un cosiddetto **ente non commerciale**. Per ottenere tale qualifica l'evento, gli eventi, o il programma artistico-culturale devono essere sviluppati da un soggetto che svolge la propria attività istituzionale con modalità non imprenditoriali¹.

Se ciò avviene l'ente beneficia del riconoscimento che i contributi di terzi non costituiscono componenti di reddito (come invece avviene per le imprese): contributi ricevuti dalle pubbliche amministrazioni in regime di convenzione e proventi raccolti in occasione di campagne di sensibilizzazione, in concreto, non sono tassabili. Inoltre l'ente è soggetto passivo di IVA solo se pone in essere operazioni commerciali, ovviamente non prevalenti, come per esempio vendite di oggetti, libri o altro. Ciò paradossalmente comporta uno svantaggio per-

ché l'IVA che viene addebitata all'ente sugli acquisti effettuati per finanziare l'attività principale non commerciale rimane a carico dell'ente stesso, inteso come un consumatore finale.

Tra i vari obblighi volti a garantire la trasparenza della vita associativa, la redazione e l'approvazione di un rendiconto economico e finanziario annuale

Una seconda alternativa per lo svolgimento di progetti artistico-culturali è il ricorso a **enti non commerciali di tipo associativo**. Questi beneficiano di un regime di detassazione del tutto analogo a quello degli enti non commerciali con attività esterne, in quanto "internalizzano" il beneficio del programma culturale e artistico in qualche modo riservandolo ai propri associati.

Infatti, le attività svolte a favore degli associati non sono tassate purché conformi all'attività istituzionale dell'ente e a meno che non vengano retribuite con corrispettivi specifici. Per esempio, il *core output* del progetto artistico-culturale viene riservato a una platea, che può essere vasta, di associati (i quali possono corrispondere *fees* associative o simili), mentre rimangono possibili attività di business marginali (quali museum shop e simili) che sono pienamente tassate sugli utili netti.

Specifiche regole agevolative sono dettate per la determinazione del reddito (e a fini IVA) di siffatti enti non commerciali di tipo associativo, proprio al fine di tenere conto che esercitano un'attività diretta ai propri associati.

Ulteriore condizione per preservare la detassazione del *core output* è che gli utili ritratti dalla raccolta delle *fees* e delle altre attività non siano distribuiti. Vi è poi una serie di obblighi volti a garantire la trasparenza della vita associativa, per esempio l'obbligo di redigere e approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario, l'obbligo di stabilire regole statutarie che garantiscano l'effettività del rapporto associativo, come la

¹ Art. 73 del TUIR e numerose circolari e risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate, tra cui ris. 4 marzo 2002, n. 70/E; ris. 23 maggio 2000, n. 66/E; ris. 9 aprile 2009, n. 12/E. In dottrina, L. Castaldi, Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi, Giappichelli, Torino, 1999.

convocazione delle assemblee, la regolamentazione del voto eccetera².

Un'ulteriore scelta strategica per le attività artistico-culturali che sta acquisendo notevole diffusione è il ricorso a uno specifico veicolo denominato **Onlus**, vale a dire "organizzazione non lucrativa di utilità sociale"³. Le Onlus in Italia coprono una larghissima gamma di attività solidali e di beneficio a categorie di soggetti svantaggiati, ma l'attività culturale rientra a pieno titolo tra le attività che danno diritto ad accedere alla particolare qualifica tributaria di Onlus.

Gli enti culturali ammessi alla categoria Onlus devono rispettare una serie di vincoli, tra cui il divieto assoluto di distribuzione dell'utile e l'obbligo di reimpiegarlo nell'attività istituzionale, oltre a una serie di obblighi volti a garantire la trasparenza del regime associativo. Il regime tributario è lo stesso degli enti non commerciali con alcune ulteriori agevolazioni: tutta l'attività svolta è detassata, anche quella derivante da attività non principali connesse. Per esempio lo store gestito dalla Onlus artistico-culturale, oppure le attività per cui è prevista una *fee* specifica non generano redditi tassabili.

In particolare, può essere legalmente costituita e gestita una Onlus di carattere artistico-culturale per la tutela, promozione e valorizzazione del patrimonio artistico di cui alla legge 1089/1939, comprese le biblioteche e i beni di cui al Codice dei beni culturali e del paesaggio; la promozione della cultura e dell'arte con apporti economici da parte dello Stato; la promozione della cultura e dell'arte senza apporti economici da parte dello Stato purché svolta a favore di persone svantaggiate.

Queste Onlus culturali, al pari degli enti non commerciali, possono effettuare investimenti nel real estate o finanziari e le remunerazioni di essi sono invece soggette a tassazione. La redditività di tali investimenti, ancorché

tassata, è tuttavia sinergica allo sviluppo della Onlus artistico-culturale, in quanto tali rendimenti vengono (e devono essere) reinvestiti nel *core output* artistico-culturale. Sul versante IVA le Onlus artistico-culturali sono equiparate agli enti non commerciali.

Le Onlus inoltre sono la categoria più avvantaggiata sotto questo profilo: possono godere di esenzioni o riduzioni dall'IRAP e altri tributi locali come IMU e TASI; scontano l'imposta di registro in misura fissa anziché proporzionale e sono esenti dall'imposta di bollo e dall'imposta sulle successioni e donazioni. A determinate restrittive condizioni, tuttavia, anche gli enti "non commerciali" possono godere di riduzioni o esenzioni da tributi locali come IMU e TASI e dall'imposta sulle successioni e donazioni.

Da ultimo, si ricorda che lo strumento della "società commerciale" ben può essere utilizzato per lo sviluppo di iniziative artistico-culturali, ma in tale caso gli utili netti sono soggetti a tassazione ordinaria al 27,5% e le operazioni sono soggette a IVA. Merita al riguardo di essere ricordata la legge italiana sulle "startup innovative", di cui fanno parte anche quelle a vocazione sociale, intendendo per tali anche quelle che operano in ambito artistico-culturale. La legge contiene un'importante agevolazione fiscale per coloro che negli anni 2013-14, 2015 e 2016 effettuano investimenti in queste società. Infatti hanno diritto ad agevolazioni fiscali, nella misura del 25% delle somme investite, se persone fisiche, o del 27%, se persone giuridiche. Ma ovviamente in questo caso non si tratta di donazioni, bensì appunto di investimenti diretti a ritrarre una remunerazione economica.

■ La deducibilità dei contributi per gli operatori for profit

L'altro aspetto fiscale strategico per lo sviluppo di attività artistico-culturali è costituito dal regime fiscale dei donatori, che sovente si concretizza in sostanziali agevolazioni fiscali. Siffatte agevolazioni vengono concesse se – e solo se – l'ente culturale che riceve le donazioni o i contributi è qualificato come un ente non commerciale oppure Onlus. Nessuna agevolazione fiscale spetta al donatore che effettui la propria elargizione a un ente culturale qualificatosi come ente commerciale. La ragione di questa regola è evidente. Se un ente che solo formalmente si qualifica come non commerciale

2. Art. 148 del TUIR e circ. 12 maggio 1998, n. 124/E. In dottrina, V. Ficari, "Attività commerciale non principale ed agevolazione IRPEG ad enti associativi con fine non lucrativo", Riv. Dir. Trib., 1996, I, pp. 138 ss.; Ficari, "Strumentalità dell'attività commerciale e fine non lucrativa nella tassazione delle associazioni", Rass. Trib., 1997, p. 808; Ficari, Scichilone, "Il regime fiscale delle associazioni culturali e sportive e la legge 24 dicembre 1993, n. 537", Riv. Dir. Trib., 1994, I, p. 206.

3. D.lgs. 460/1997 e circ. 26 giugno 1998, n. 168; L. Castaldi, "La disciplina delle Organizzazioni non lucrative di utilità sociale", in Miccinesi (a cura di), Commento agli interventi di riforma tributaria, Cedam, Padova, 1999; A. Propersi, G. Rossi, Gli enti non profit, Gruppo 24 Ore, Milano, 2014.

riceve contributi deducibili dal settore *profit*, si verifica un duplice abuso: da un lato un contributo diviene deducibile per il soggetto-impresa quando come regola non lo sarebbe e al contempo siffatto contributo è detassato per il beneficiario, quando come regola non dovrebbe esserlo.

Le agevolazioni fiscali concesse ai finanziatori di cultura sono spesso più generose di quelle concesse ai finanziatori di altri settori di interesse generale. L'attuale assetto è disorganico e frammentario, frutto di una stratificazione di norme che si sono succedute nel tempo⁴. Inoltre l'attuale normativa discrimina tra i soggetti contributori, accordando agevolazioni diverse a seconda che il beneficiario sia un privato o un'impresa.

- **Le donazioni fatte da privati** a favore di enti culturali non commerciali con personalità giuridica possono essere detratte dall'imposta per il 22% del loro ammontare⁵; a favore di Onlus possono essere detratte dall'imposta per il 26% del loro ammontare, per un importo non superiore a 30.000 euro⁶, oppure, alternativamente, essere dedotte dal reddito complessivo fino al 10% del reddito complessivo dichiarato, col limite di 70.000 euro annui⁷.
- **Le donazioni fatte da imprese** a favore di enti culturali non commerciali con personalità giuridica possono essere dedotte dal reddito d'impresa senza limiti⁸; a favore di Onlus possono essere dedotte per un importo non superiore a 30.000 euro o al 2% del reddito d'impresa dichiarato dal soggetto che effettua il contributo⁹, oppure, alternativamente, essere dedotte dal reddito complessivo fino al 10% del reddito complessivo dichiarato dal soggetto che effettua il contributo, col limite di 70.000 euro annui (limite molto basso per soggetti di grandi dimensioni)¹⁰.

L'art bonus

Un'ulteriore agevolazione, sotto forma di credito d'imposta, è stata introdotta dal DL 83/2014, e denominata *art bonus*. Si tratta di un'agevolazione temporanea che interesserà le donazioni fatte nel 2014-15 e 2016 a favore di enti e istituti culturali pubblici (cioè musei, biblioteche e archivi, aree e parchi archeologici, complessi monumentali), fondazioni lirico-sinfoniche e teatri di tradizione (anche per la produzione di spettacoli, non solo per il restauro), istituzioni pubbliche nel settore dello spettacolo.

Il credito d'imposta dell'*art bonus* sarà del 65% nei primi due anni e del 50% nel terzo e ne potranno godere, sia pur con alcune limitazioni, sia le persone fisiche che le imprese, con un tetto del 15% del reddito imponibile i primi e del 5 per mille dei ricavi le seconde.

Art bonus è il nome dell'agevolazione temporanea che interesserà le donazioni fatte nel 2014-15 e 2016 a favore di enti e istituti culturali pubblici

Si ritiene, anche se ci sono ancora margini di incertezza, che l'*art bonus* possa riguardare gli enti privati, in quanto la legge prevede che lo strumento agevolativo sia previsto anche per le donazioni effettuate a favore dei concessionari o affidatari dei beni oggetto di manutenzione, protezione o restauro e alcuni di questi potrebbero essere soggetti privati.

■ Criticità e possibili miglioramenti

La maggiore criticità dell'attuale disciplina fiscale dedicata agli enti che promuovono la cultura – criticità che in generale riguarda tutti gli enti non profit a impatto sociale – è costituita dalla mancanza di un'adeguata valorizzazione della funzione imprenditoriale degli enti, che va in controtendenza rispetto all'evoluzione dell'attività degli enti stessi.

Il fenomeno riguarda tutto il settore non profit che regi-

4. S. Boffano, in R. Artoni (a cura di), *Gli enti non profit: aspetti tributari*, Cedam, Padova, 1996, p. 130.

5. Art. 15, lett. h, TUIR.

6. Art. 15, comma 1.1, TUIR.

7. Art. 14, comma 1, DL 35/2005, convertito dalla L. 80/2005.

8. Art. 100, lett. f, TUIR.

9. Art. 100, lett. h, TUIR.

10. Art. 14, comma 1, DL 35/2005, convertito dalla L. 80/2005.

stra un incremento sempre più massiccio di vere e proprie attività commerciali¹¹.

Il criterio correntemente utilizzato è quello della distinzione tra attività commerciali e attività che non lo sono, riservando alle seconde l'esenzione. Vi possono però essere attività non commerciali che vengono svolte con criteri di efficienza, e l'impostazione adottata dalle autorità fiscali è di considerarle come commerciali, non riconoscendo quindi l'esenzione. La conseguenza è che attività che di per sé sarebbero finalisticamente "non commerciali" (come per esempio un evento artistico-culturale) tendono a diventare ai fini fiscali "commerciali" per il solo fatto di essere gestite con criteri di efficienza economica, perdendo così i benefici¹².

Si determina dunque una situazione normativa che di fatto disincentiva la gestione in efficienza economica e con best practice imprenditoriali degli eventi artistico-culturali, come se questi eventi per essere "non commerciali" ai fini dell'esenzione fiscale dovessero essere gestiti con stili associativi non imprenditoriali. È un'ovvia incongruità. Per esempio, un ente privato che gestisce una mostra metropolitana in forma imprenditoriale con attenzione a criteri di comunicazione, costi, margini ecc., o un ente museale che ritragga la maggior parte dei proventi dall'attività di vendita al dettaglio all'interno del museo stesso, rischiano di essere qualificati come enti commerciali, perdendo così l'esenzione.

Già si è visto che uno strumento per ottenere le agevola-

zioni è quello di assumere la qualifica di Onlus, ma le restrizioni e i vincoli che questa qualifica comporta possono in certi casi disincentivare il suo utilizzo per progetti artistico-culturali. Un esempio sono le condizioni richieste dalla legge fiscale per poter esercitare attività "connesse" a quella principale, previste dall'art. 10, comma 5, del D.lgs. 460/1997¹³: un'operazione pubblicitaria articolata come quella di *cause related marketing* potrebbe far perdere alla Onlus la qualifica e dare adito all'Agenzia delle Entrate di recuperare tutte le agevolazioni fiscali godute; come pure la vendita al dettaglio all'interno di un museo Onlus, se i proventi di tali attività dovessero superare il 66% delle spese complessive dell'ente stesso, si potrebbe perdere la qualifica.

Queste limitazioni ovviamente disincentivano. Né va trascurato che la qualifica Onlus porta con sé vantaggi ma anche obblighi e divieti che, se violati, possono comportare forti rischi, anche sanzionatori, nei confronti non solo dei legali rappresentanti dell'ente, ma di tutti i membri del consiglio di amministrazione.

Un altro problema è che sovente sono negati i benefici se l'ente svolge attività in efficienza commerciale, anche se la sua finalità è genuinamente artistico-culturale. Questa criticità potrebbe essere ovviata dall'approvazione della legge delega di riforma del terzo settore, attualmente in discussione al Senato¹⁴. Ai decreti legislativi è infatti affidato il compito di ridefinire la nozione di "ente non commerciale" a fini fiscali in connessione alle "finalità di interesse generale perseguite e introduzione di un regime tributario di vantaggio che tenga conto delle finalità solidaristiche e di utilità sociale dell'ente, del divieto di ripartizione, anche in forma indiretta, degli utili o avanzi di gestione e dell'impatto sociale delle attività svolte". Se così sarà, la qualificazione di ente non commerciale non dipenderà più dalle modalità organizzative dell'attività svolta, bensì soltanto dalle finalità, lasciando quindi aperta la possibilità a enti culturali che operano con logiche imprenditoriali di qualificarsi come "non commerciali".

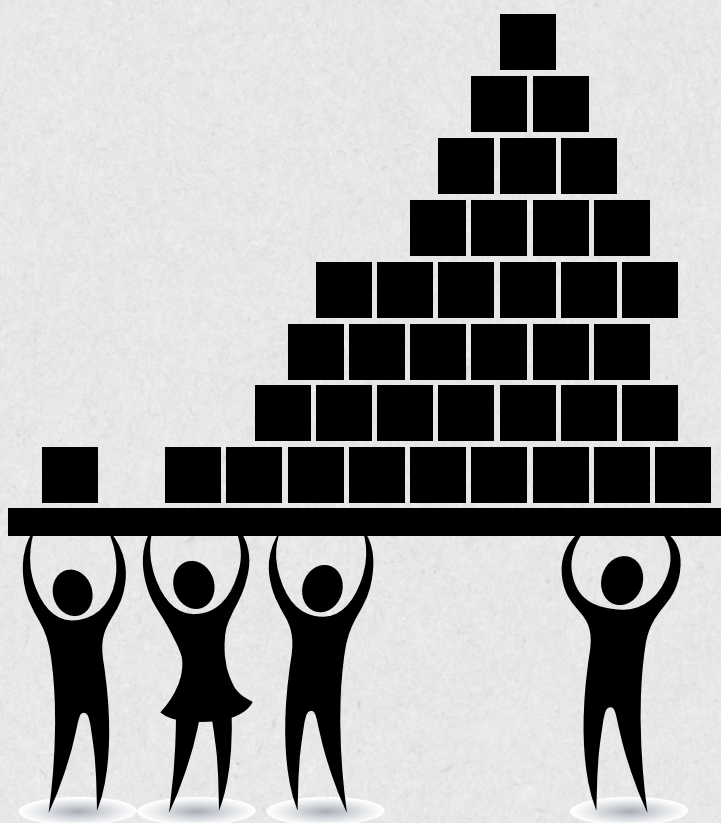
Altra criticità è costituita dalla complessità e inefficienza delle agevolazioni fiscali concesse ai donatori. Si è visto che il quadro normativo accorda agevolazioni fiscali ai donatori in ambito culturale, tra loro alternative, spesso con notevoli limitazioni alla quota in detrazione e in un quadro non sistematico. Ne risulta che la leva che tali detrazioni esercitano sull'ammontare delle donazioni non appare affatto soddisfacente.

11. In analogia con quanto sta avvenendo anche oltre il nostro contesto territoriale. In termini espliciti: B.A. Weisbrod, *To Profit or not to Profit: The Commercial Transformation of the Non Profit Sector*, Cambridge University Press, 2000, p. 1: "Massive change is occurring to the non profit sector [...]: non profit museums are opening glitzy retail shops, generating revenue that is now a larger percentage of operating income than that from federal funding or admissions and memberships"; P.J. Di Maggio, *Non Profit Enterprise in the Arts*, *Yale Studies on Non Profit Organizations*, 1986.

12. Si veda S. Boffano, "Disciplina fiscale e 'finalità' degli enti del terzo settore", in G. Zizzo (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, Milano, Giuffrè, 2011, pp. 169 ss.

13. Art. 10, comma 5, D.lgs. 460/1997 che recita: "L'esercizio delle attività connesse è consentito a condizione che, in ciascun esercizio e nell'ambito di ciascuno dei settori elencati alla lettera a) del comma 1, le stesse non siano prevalenti rispetto a quelle istituzionali e che i relativi proventi non superino il 66 per cento delle spese complessive dell'organizzazione".

14. Art. 9, comma 1, lett. a, del disegno di legge n. 1870 "Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile".



Diversi gli spunti che si possono prendere dalle disposizioni in vigore in altri paesi europei al fine di incentivare i comportamenti donativi
© istock/mstay

Anche gli interventi più recenti, come l'*art bonus*, suscitano critiche da parte degli operatori che reputano insoddisfacenti gli incentivi introdotti. Secondo Confcultura, per esempio, il "tetto del 5 per mille per le imprese è troppo basso"¹⁵.

Si è quindi ben lungi da un'ordinata revisione dei regimi incentivanti. In generale si può osservare che le agevolazioni, tranne il caso in cui l'ente beneficiario sia una Onlus, ovvero si ricorra all'*art bonus*, sono più generose per le imprese anziché per i privati. Le imprese, inoltre, ma non i privati, possono, in alternativa alla mera donazione, dedurre le erogazioni agli enti culturali qualificandole come sponsorizzazioni o costi di rappresentanza. In un

contesto ove sovente, anche tramite il web, progetti culturali o artistici divengono "virali" tramite le connessioni online, si dovrebbero prevedere agevolazioni ai privati di tipo semplificato, in primo luogo la piena deducibilità, come accade negli Stati Uniti, paese in cui, non a caso, il settore non profit si è maggiormente sviluppato. La riconduzione del beneficio al donatore, attraverso l'introduzione dell'agevolazione fiscale all'origine, quando avviene l'esborso, appare tuttavia insoddisfacente.

I privati inoltre possono usufruire di queste agevolazioni solo in sede di dichiarazione dei redditi ed è possibile che, per effetto di regimi sostitutivi o cedolari, non siano tenuti a presentare la dichiarazione, perdendo quindi il beneficio della deduzione. I controlli fiscali basati sulla spesa inoltre possono costituire un disincentivo a esporre tali esborsi in dichiarazione.

Non da ultimo, potrebbe non esserci alcun interesse concreto a esporre le spese a favore di iniziative artistico-culturali in dichiarazione, vuoi per l'esiguità del vantaggio fiscale, vuoi per mancanza di capienza (si pensi a dichiarazioni chiuse in perdita).

¹⁵ Confcultura rimarca tutto il suo scetticismo: "Legiferare l'inapplicabile è operazione oziosa. Non è più tempo di apprezzare lo sforzo. È tempo invece di misurare i risultati e, se questi non arrivano, cambiare". Il Ministero si difende osservando che "Per la stesura è stato preso come riferimento il modello francese che prevede il tetto del 5 per mille per le imprese e il 20% per le persone fisiche, che noi abbiamo invece fissato al 15%. In Francia esiste da dieci anni e funziona benissimo". Sarà possibile ampliare i limiti soltanto in seguito a maggiori coperture stabilite in Parlamento.

Questi temi sono solo in parte considerati dalla legge di riforma del terzo settore che si limita a stabilire che i decreti legislativi dovranno razionalizzare e semplificare i regimi di deducibilità o di detraibilità, al fine di promuovere i comportamenti donativi delle persone e degli enti, senza porsi il problema se tali strumenti siano o meno adeguati.

■ Le esperienze estere

L'analisi comparata indica che essenzialmente vi sono due modelli di tassazione del non profit, e quindi anche delle attività artistico-culturali.

Nel modello di intervento pubblico anglosassone e in particolare statunitense si adotta la cosiddetta *residual view of social welfare*, in cui allo Stato spetta la fornitura di un ridotto numero di servizi e all'iniziativa privata il compito di soddisfare esigenze più specifiche, onde ne consegue che agevolazioni e sostegni (anche fiscali) da parte dello Stato nei confronti dell'operato delle *non profit organizations* si presentano come strutturali e coesenziali ai fini generali di *policy*¹⁶.

Per contro, nel modello di intervento pubblico di tipo europeo-continentale e in particolare in quello italiano si adotta la cosiddetta *institutional view of social welfare*, secondo cui compete in via primaria allo Stato provvedere mediante offerta diretta alle esigenze di interesse generale, con la conseguenza che le agevolazioni fiscali a *non profit organizations* si giustificano soltanto nei limiti della funzione integrativa che gli enti privati svolgono nel

perseguimento di finalità pubbliche e spesso come deroghe alle regole generali di tassazione.

È quindi evidente che il modello anglosassone della *residual view of social welfare* offre interessanti spunti per la evoluzione delle *policy* italiane in materia, in particolare quelle dirette a incentivare le donazioni degli individui¹⁷. Nel Regno Unito, per esempio, vige un sistema di agevolazione alla destinazione (*gift aid*), indirizzato al beneficiario della donazione e parametrato all'erogazione ricevuta. Si tratta in sostanza di una *matching contribution*: l'ente pubblico riconosce all'ente destinatario un contributo proporzionale all'erogazione ricevuta dal privato. L'ente destinatario riceve quindi un doppio pagamento: un primo da parte del donante, un secondo indiretto da parte dell'erario¹⁸.

Mentre nelle agevolazioni "all'origine", come quella italiana, l'onere per l'ottenimento del vantaggio fiscale è a carico del soggetto donatore (che deduce fiscalmente il contributo), nelle agevolazioni "alla destinazione" come nel Regno Unito l'onere è a carico del soggetto beneficiario (che si attiva per ottenere anche la *matching contribution*). I pregi di questo secondo sistema sono la maggiore trasparenza e la maggiore stabilità e continuità del finanziamento.

Un ulteriore spunto per incentivare i comportamenti donativi potrebbe venire dalla recente riforma spagnola che, a partire dal 2015, concede un'agevolazione del 75% sui primi 150 euro donati e del 30% sull'eccedenza. Quest'ultima sale al 35% per coloro che si impegnano a donare alla stessa associazione per almeno tre anni di seguito. Anche questo sistema, che premia la "costanza d'impegno" del donante, potrebbe fungere da incentivo più efficace per stimolare la donazione¹⁹.

Ancor più generoso è il noto modello statunitense, che prevede la deducibilità integrale dei contributi versati a *qualified organizations*, ossia chiese ed enti pubblici, oltre a enti privati che ottengono tale riconoscimento dall'Internal Revenue Service, ossia il Fisco americano²⁰. I contributi possono essere dedotti integralmente fino a un massimo pari al 50% del reddito netto, che solo in alcuni casi scende al 20% o al 30%. Tale modello, inoltre, a differenza del nostro e di quello della maggior parte dei paesi europei, prevede la totale esenzione dall'imposta sul reddito in capo alle medesime organizzazioni²¹. ■

16. S. Gandullia, in R. Artoni (a cura di), Gli enti non profit. Aspetti tributari, Cedam, Padova, 1996, p. 130.

17. Comparative Highlights of Foundation Laws, Efc, 2015, N.P. Cafardi, J.F. Cherry, Understanding Non Profit and Tax Exempt Organizations, Nexis Lexis, 2012; B.R. Hopkins, Starting and Managing a Non Profit Organization: A Legal Guide, 2009.

18. E. James, The Non Profit Sector in International Perspective, Oxford University Press, 1989, pp. 267 ss.

19. Comparative Highlights of Foundation Laws, Efc, 2015.

20. Possono godere di tale status organizzazioni di diverso tipo (fondazioni, trust, società) purché siano organizzate e operino per fini caritatevoli, religiosi, scientifici, letterari o educativi, o a favore dell'infanzia o degli animali. Alcune organizzazioni sportive dilettantistiche possono altresì qualificarsi. Fonte: IRS, Publication 526, Charitable Contributions.

21. J.C. Simon, "The tax treatment of non profit organizations", in The Non Profit Sector, Yale University, 1987; B. Bittker, G. Rahdert, The Exemption of Non Profit Organizations, 1976; L. Stone, Federal Tax Support of Charities and other Exempt Organizations, 1968.