

OGGETTO: Interpello - Articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. Erogazioni liberali. Art. 1, comma 353, della legge 23 dicembre 2005, n. 266. Art. 10, comma 1, lettera l-quater), del TUIR.

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 1, comma 353 della legge 23 dicembre 2005, n. 266 e dell' art. 10, comma 1, lettera *l-quater*), del TUIR è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Istituto Scientifico ALFA s.r.l., con sede in ... , fa presente di essere un polo d'eccellenza a livello nazionale interamente dedicato alla cura, alla ricerca clinica, biologica e traslazionale e alla formazione in campo oncologico.

La partecipazione al capitale sociale di ALFA, società a responsabilità limitata, è costituita, secondo quanto riferito dall'istante, da soci pubblici (per il 53,27 per cento) e privati (per il 46,73 per cento) in conformità alle disposizioni recate dall'art. 9-bis) del D.lgs. 30 dicembre 1992, n. 502.

Ciò posto ALFA chiede se le erogazioni liberali eventualmente effettuate a suo favore possano essere dedotte in capo agli eroganti ai sensi dell'art. 1, comma 353, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 e dell'art. 10, comma 1, lettera *l-quater*), del TUIR.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'INTERPELLANTE

L'Istituto Scientifico ALFA ritiene che le erogazioni liberali effettuate in suo favore possano essere integralmente dedotte in capo agli eroganti ai sensi dell'art. 1, comma 353, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 e dell'art. 10, comma 1, lettera l-quater), del TUIR 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 citati dalle norme sopra richiamate (Università, fondazioni universitarie, istituzioni universitarie pubbliche, enti di ricerca vigilati dal MIUR, ecc.).

Al riguardo l'istante 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.

A sostegno della sua tesi l'istante richiama la risposta al precedente interpello n. ... del 2010, nella quale, ad avviso dell'istante, la Direzione Regionale dell'Agenzia delle entrate avrebbe riconosciuto la natura di “ente pubblico” ad ALFA al fine di riconoscere allo stesso l'applicabilità dell'art. 6 del DPR 29 settembre 1973, n. 601.

L'istante segnala, inoltre, la delibera della Giunta regionale dell'Emilia Romagna del 2009 nella quale è stato espresso l'avviso che ALFA può essere annoverato tra gli organismi di diritto pubblico ai sensi dell'art. 1, comma 2, del D.M. 17 dicembre 2004.

ALFA evidenzia, altresì, dal punto di vista del requisito oggettivo, che la ricerca scientifica (soprattutto traslazionale) ha un ruolo di assoluto rilievo nell'ambito della mission perseguita da ALFA e che la stessa viene svolta in un

connubio inscindibile con l'assistenza clinica. L'istante rappresenta, inoltre, di aver attivato il percorso per il riconoscimento come Istituto di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 1, comma 353, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 stabilisce 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”*.

Possono, pertanto, 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”*.

Per quanto riguarda l'art. 10, comma 1, lettera l-quater), del TUIR, di cui l'istante chiede parimenti l'applicabilità alle erogazioni effettuate in suo favore, si fa presente che lo stesso stabilisce che dal reddito complessivo delle persone fisiche, si deducono senza limiti di importo, se non sono deducibili nella determinazione delle singole categorie di reddito che concorrono a formarlo, *“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'articolo 1, comma 353, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, sia l'art. 10, comma 1, lettera l-quater), del TUIR, sopra riportati, prevedono espressamente che tra i soggetti destinatari delle erogazioni liberali siano inclusi anche gli *“enti di ricerca pubblici”*, tra i quali l'Istituto Scientifico ALFA ritiene di poter essere ricompreso.

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”*.

Lo stesso Istituto, come riferito dall'istante, è in procinto, altresì, di ottenere il riconoscimento quale Istituto di ricovero e cura a carattere scientifico.

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.

Ciò posto, 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 art. 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, comma 353, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 e dell'art. 10, comma 1, lettera l-quater), del TUIR, disposizioni queste ultime che tendono anch'esse ad incentivare la ricerca scientifica attraverso la leva fiscale.

Per le suesposte argomentazioni, 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, comma 353, della 23 dicembre 2005, n. 266 e dall’art 10, comma 1, lettera l-*quater*), del TUIR.

Pertanto, l’Istituto Scientifico ALFA potrà essere destinatario delle erogazioni liberali di cui trattasi dal momento in cui sarà perfezionato il procedimento di riconoscimento dello stesso quale Istituto di ricovero e cura a carattere scientifico.

Le Direzioni regionali e provinciali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.

IL DIRETTORE CENTRALE