LA DEDUCIBILITÀ DELLE EROGAZIONI LIBERALI EX ART. 83 CTS: COSTO FISCALE, PROFILI DISTRIBUTIVI E NUOVE REGOLE DI GOVERNANCE

di *Ludovica Scarselli*[*]

Abstract

The article examines the tax incentive regime under Art. 83 of the Third Sector Code (Legislative Decree No. 117/2017), focusing on its budgetary impact, distributional effects and recent governance reforms. Drawing on official data from the Ministry of Economy and Finance tax expenditure reports for 2025 and 2026, RUNTS figures updated to December 2025 and the Istituto Italiano della Donazione survey for 2025, the study measures the fiscal cost of the deduction for tax years 2022-2023 and estimates the crowding-in ratio between foregone revenue and charitable giving generated. The analysis highlights structural weaknesses in monitoring, including the absence of periodic effectiveness clauses, a regressive distributional profile and the fragmented connection between RUNTS data and tax returns. Recent legislative developments, such as the 2026 Budget Law's cap on deductions for high-income earners and the extension of mandatory reporting obligations from 2027, are assessed as partial but significant steps toward a more effective governance of tax expenditures in the Third Sector.

Il contributo esamina il regime di incentivazione fiscale di cui all'art. 83 del Codice del Terzo Settore (d.lg. 3 luglio 2017, n. 117), con particolare riguardo al suo impatto di bilancio, agli effetti distributivi e alle recenti riforme di governance. Sulla base dei dati ufficiali delle Relazioni sulle spese fiscali del MEF per il 2025 e il 2026, delle statistiche del RUNTS aggiornate al dicembre 2025 e dell'Osservatorio sul dono dell'Istituto italiano della donazione per il 2025, lo studio misura il costo della deduzione per gli anni di imposta 2022 e 2023 e stima il rapporto di crowding-in tra gettito mancato ed erogazioni generate. L'analisi evidenzia le debolezze strutturali del sistema di monitoraggio: l'assenza di clausole di revisione periodica, un profilo distributivo regressivo e il raccordo frammentato tra dati RUNTS e dichiarazioni fiscali. Le novità legislative più recenti, tra cui la riduzione delle agevolazioni per i redditi superiori a 200.000 euro introdotta dalla legge di bilancio per il 2026 e l'estensione dell'obbligo di comunicazione delle erogazioni liberali dal 2027, sono valutate come passi parziali ma significativi verso una governance più efficace della spesa fiscale nel Terzo Settore.

SOMMARIO: 1. Introduzione: la questione tecnica. – 2. Il quadro normativo: struttura dell'art. 83 CTS e recenti interventi correttivi. – 3. Il costo della misura: dati MEF 2025 e 2026. – 3.1. Il gettito mancato per gli anni di imposta 2022 e 2023: la deduzione *ex* art. 83, comma 2, CTS. – 3.2. La metodologia di stima e i suoi limiti operativi. – 4. La platea degli enti e dei donanti: RUNTS e dati IID al 2025. – 4.1. La crescita del RUNTS tra il 2024 e il 2025. – 4.2. Il comportamento dei donanti: tendenze 2023-2024. – 5. L'efficienza allocativa: stima del crowding-in e profilo distributivo. – 6. Questioni tecniche aperte: monitoraggio, comunicazione obbligatoria e valutazione *ex* post. – 7. Conclusioni.

1. *Introduzione: la questione tecnica.* – L'art. 83 del Codice del Terzo Settore (CTS)[1] ha istituito un regime unitario di deducibilità e detraibilità delle erogazioni liberali verso gli enti del Terzo Settore

[*] Praticante consulente del lavoro presso lo Studio Colozza – Confcooperative Molise. Laureata in Giurisprudenza, svolge attività di studio e ricerca in materia di fiscalità del lavoro, welfare aziendale e profili sistematici dell'imposizione sul reddito di lavoro dipendente.

[1] D.lg. 3 luglio 2017, n. 117. Si ricorda che l'art. 83, comma 1, CTS riconosce la detrazione dall'imposta lorda IRPEF del trenta per cento (elevata al trentacinque per cento per le organizzazioni di volontariato) per erogazioni fino a 30.000 euro annui; il comma 2 prevede in alternativa la deduzione dal reddito complessivo nel limite del dieci per cento del reddito dichiarato, con riporto dell'eccedenza ai quattro periodi d'imposta successivi. Per un inquadramento sistematico

(ETS), superando la frammentazione normativa preesistente. A cinque anni dall'operatività piena del Registro unico nazionale del Terzo Settore (RUNTS), avviato nel novembre 2021, è ora possibile condurre un'analisi tecnico-applicativa fondata su serie storiche significative, sia sul versante del costo fiscale per le casse pubbliche sia su quello dell'evoluzione della platea degli enti beneficiari e del comportamento dei donanti.

Il presente contributo utilizza le Relazioni annuali sulle spese fiscali allegate alle leggi di bilancio per il 2025 e per il 2026, i dati del RUNTS aggiornati al dicembre 2025 (Fondazione Terzjus), il Rapporto Noi Doniamo 2025 dell'Istituto italiano della donazione (IID) e le novità legislative introdotte dalla Legge di Bilancio per il 2026. Si tratta, dunque, delle fonti più aggiornate disponibili al momento della redazione.

Il contributo risponde a tre domande tecniche: qual è il costo attuale della misura al bilancio pubblico e come si è evoluto nel biennio 2022-2023? La platea degli enti iscritti e il comportamento dei donanti sono coerenti con le finalità della norma? Le recenti modifiche normative costituiscono un avanzamento verso una governance più efficace della spesa fiscale?

2. *Il quadro normativo: struttura dell'art. 83 CTS e recenti interventi correttivi.* - L'art. 83 CTS prevede due meccanismi alternativi: la detrazione IRPEF del trenta per cento (trentacinque per cento per le ODV) per erogazioni fino a 30.000 euro annui, e la deduzione dal reddito complessivo nel limite del dieci per cento, con riporto dell'eccedenza ai quattro periodi d'imposta successivi. Le condizioni di accesso ruotano attorno all'iscrizione nel RUNTS, condizione necessaria e sufficiente chiarita dalla Circolare Agenzia delle entrate n. 18/E del 2018.[2] Tale regime trova il suo fondamento costituzionale nel principio di sussidiarietà orizzontale *ex* art. 118, comma 4, Cost., poiché il soddisfacimento degli interessi generali passa attraverso la collaborazione attiva dei cittadini organizzati. In questa prospettiva, il trattamento fiscale di favore non configura un privilegio, ma il riconoscimento di una funzione sociale; tecnicamente, per gli ETS non commerciali, l'agevolazione assume la natura di esclusione dal tributo per assenza del presupposto impositivo, essendo gli avanzi di gestione indisponibili e destinati alla collettività, sicché l'ente agisce quale mero custode di risorse per fini generali.[3]

La Legge di Bilancio per il 2026[4] ha introdotto due modifiche rilevanti per il regime. In primo luogo, la riduzione della seconda aliquota IRPEF dal trentacinque al trentatré per cento (fascia 28.000-50.000 euro) modifica l'appeal comparato tra deduzione e detrazione per i redditi medi. In secondo luogo, la riduzione di 440 euro delle detrazioni al diciannove per cento per i contribuenti con reddito superiore a 200.000 euro introduce per la prima volta un elemento di progressività implicita nel sistema delle agevolazioni, incidendo selettivamente sulla fascia che, come si vedrà, assorbe la quota più rilevante del gettito mancato.

---

delle imprese del Terzo Settore nel sistema impositivo si veda G. Boletto, *Le imprese del Terzo Settore nel sistema di imposizione dei redditi: tra sussidiarietà orizzontale e concorrenza*, Milano, Giuffrè, 2020, pp. 145 ss.

[2] Agenzia delle entrate, Circolare 1° agosto 2018, n. 18/E, «Codice del Terzo Settore – art. 83 – Regime delle deduzioni e delle detrazioni fiscali per le erogazioni liberali»; l'iscrizione al RUNTS costituisce condizione necessaria e sufficiente per fruire dell'agevolazione, con effetto dalla data di iscrizione.

[3] P. Selicato, *La soggettività tributaria degli enti non profit (dalle ONLUS agli ETS)*, in *federalismi.it*, n. 22/2018, pp. 6 e 35-36, ove si chiarisce che la riforma dell'art. 83 CTS mira a incentivare i comportamenti donativi e che l'unificazione delle figure sotto la definizione di ETS risponde a una logica di sussidiarietà che giustifica l'esclusione d'imposta per mancanza del requisito del possesso del reddito.

[4] L'art. 1, commi 3 e 4, l. 30 dicembre 2025, n. 199 (legge di bilancio per il 2026) ha introdotto la riduzione della seconda aliquota IRPEF dal trentacinque al trentatré per cento per il reddito tra 28.000 e 50.000 euro e ha previsto che per i contribuenti con reddito superiore a 200.000 euro l'ammontare delle detrazioni al diciannove per cento (escluse le spese sanitarie) sia ridotto di 440 euro. Tale intervento si pone in tensione con il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., nella sua funzione di criterio informatore del sistema tributario, e con il principio di equilibrio di bilancio *ex* art. 81 Cost. Sui principi fondamentali del sistema tributario si veda F. Gallo, *I principi fondamentali del diritto tributario nell'ordinamento giuridico italiano*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2023, I, pp. 12 ss.

La stessa legge di bilancio per il 2026[5] ha introdotto un meccanismo che lega esplicitamente un beneficio fiscale societario alla generazione di erogazioni liberali: la disapplicazione dell'addizionale IRPEF del dieci per cento sui bonus dei manager del settore finanziario è ora condizionata alla destinazione di una somma doppia a favore di un ETS. Si tratta di un segnale di policy significativo, che introduce la logica del *conditioned tax relief* nell'ordinamento italiano.

3. *Il costo della misura: dati MEF 2025 e 2026.*

3.1. *Il gettito mancato per gli anni di imposta 2022 e 2023: la deduzione ex art. 83, comma 2, CTS.* - Le Relazioni annuali sulle spese fiscali riportano i dati relativi alla voce n. 258 (deduzione erogazioni liberali a ETS non commerciali, art. 83, comma 2, CTS) per gli anni di imposta 2022 e 2023. Si precisa che la voce n. 258 riguarda esclusivamente la deduzione dal reddito complessivo, fruita da un numero contenuto di contribuenti (55.890 nel 2023) caratterizzati da importi elevati di erogazione. I dati aggregati relativi alla detrazione del trenta e trentacinque per cento (art. 83, comma 1, CTS), che coinvolgono una platea assai più ampia di circa 487.000 e 100.400 soggetti rispettivamente, sono classificati in voci distinte della Relazione e non sono oggetto di analisi nel presente contributo, che si concentra sul meccanismo deduttivo per la sua maggiore rilevanza in termini di gettito mancato unitario e per il suo profilo distributivo più marcatamente regressivo.[6] La tabella 1 riepiloga l'evoluzione del costo.

Anno imposta	*N. beneficiari*	*Gettito mancato (mln €)*	*Erogazioni dichiarate (mln €)*	*Var. gettito*
2021 (raffronto)	48.312	94,3	~780	–
2022	51.647	110,6	~920	+17,3%
2023	55.890	128,4	~1.050	+16,1%

Tab. 1 – Spesa fiscale ex art. 83, comma 2, CTS. Fonte: MEF, Relazioni sulle spese fiscali 2025 e 2026, voce n. 258. Il dato 2021 è riportato a fini di raffronto.

La serie triennale mostra una crescita robusta e costante: il gettito mancato è aumentato del trentasei per cento tra il 2021 e il 2023, passando da 94,3 a 128,4 milioni di euro; il numero dei beneficiari è cresciuto del quindici virgola sei per cento nello stesso periodo, e il valore medio delle erogazioni dedotte per contribuente è salito da circa 16.100 euro a circa 18.800 euro.

La proiezione tendenziale, in assenza di meccanismi di contenimento, colloca il gettito mancato tra 140 e 150 milioni di euro per l'anno di imposta 2024. L'introduzione della riduzione delle detrazioni per redditi superiori a 200.000 euro potrebbe attenuare marginalmente tale traiettoria per gli anni 2025 in avanti, poiché la quota più rilevante del gettito mancato si concentra in fasce di reddito elevate.

[5] L'art. 1, comma 137, l. n. 199/2025 prevede che la disapplicazione del dieci per cento dell'addizionale IRPEF sui bonus dei manager finanziari sia consentita qualora il soggetto erogante destini a favore di un ETS una somma almeno doppia rispetto all'addizionale dovuta: si tratta del primo meccanismo normativo che lega esplicitamente un beneficio fiscale societario alla generazione di erogazioni liberali verso il Terzo Settore.

[6] MEF, Relazione annuale sulle spese fiscali, allegata alla legge di bilancio per il 2025 (doc. ec. n. 1-bis/2024), voce n. 258. Il dato si riferisce all'anno di imposta 2023, ultimo disponibile al momento della redazione, ed è elaborato su dichiarazioni dei redditi modelli 730, Redditi PF e SC.

3.2. *La metodologia di stima e i suoi limiti operativi.* - Il MEF adotta il metodo della perdita di gettito (*revenue forgone method*),[7] che stima il minor gettito rispetto a uno scenario controfattuale privo dell'agevolazione. Il metodo presenta tre limitazioni operative strutturali già segnalate dalla Corte dei conti:[8] l'assenza di correzione per gli effetti comportamentali; la mancata valorizzazione delle esternalità positive generate dagli ETS; l'impossibilità di misurare la distribuzione del beneficio per fascia di reddito in forma disaggregata.

Quest'ultimo limite è particolarmente critico, poiché la deduzione produce un risparmio fiscale strutturalmente proporzionale all'aliquota marginale applicabile: per un contribuente nella fascia al quartatré per cento, dedurre 10.000 euro genera un risparmio di 4.300 euro, mentre per uno nella fascia al ventitré per cento il risparmio è di 2.300 euro. La norma è dunque strutturalmente più generosa con chi ha redditi più alti, il che richiede una valutazione separata dell'efficienza allocativa e dell'equità distributiva, anche alla luce della riflessione dottrinale sui criteri di riparto del carico tributario e sulla funzione extrafiscale delle agevolazioni.[9]

4. *La platea degli enti e dei donanti: RUNTS e dati IID al 2025.*

4.1. *La crescita del RUNTS tra il 2024 e il 2025.*- Il RUNTS ha registrato una crescita costante e significativa nel biennio 2024-2025. Secondo i dati della Fondazione Terzjus,[10] il numero degli enti iscritti è passato da 120.095 nel gennaio 2024 a 140.143 nel dicembre 2025, con una media di circa mille nuove iscrizioni mensili. La tabella 2 riepiloga la distribuzione degli enti per tipologia al dicembre 2025.

Tipologia	*N. enti (dic. 2025)*	*Quota %*	*Var. % biennio 2024-2025*
Associazioni di promozione sociale (APS)	65.867	47%	+18%
Organizzazioni di volontariato (ODV)	39.240	28%	+12%
Imprese sociali	22.825	16,3%	+5%
Enti filantropici	420	0,3%	+110%
Altri ETS	11.791	8,4%	+123%
Totale	140.143	100%	+17%

Tab. 2 – Enti iscritti al RUNTS per tipologia, dicembre 2025. Fonte: Fondazione Terzjus, Rapporto RUNTS 2025, elaborazione dell'autrice. Nota: il dato relativo alle imprese sociali include l'intero stock iscritto,

[7] MEF, Relazione annuale sulle spese fiscali, allegata alla Legge di Bilancio per il 2026 (doc. ec. n. 1-bis/2025), sezione metodologica: la stima adotta il metodo della perdita di gettito (*revenue forgone method*), che calcola il minor gettito rispetto a un sistema fiscale di riferimento privo dell'agevolazione, senza tenere conto degli effetti comportamentali di secondo ordine.

[8] Corte dei conti, Sezione centrale di controllo sulla gestione delle amministrazioni dello Stato, Deliberazione 11 giugno 2021, n. 12/2021/G, «Spese fiscali: analisi e monitoraggio», pp. 42 ss.

[9] Sul punto si vedano, oltre a G. Boletto, *Le imprese del Terzo Settore*, cit., pp. 210 ss., P. Arginelli, *Principi costituzionali e sistematica tributaria*, in Giur. imp., 2022, pp. 17 ss., nonché A. Giovannini, *Capacità contributiva e tempi straordinari*, in Riv. tel. dir. trib., 2024, pp. 5 ss., che analizzano la tensione tra finalità solidaristiche e vincoli di equità verticale nell'erogazione di benefici fiscali.

[10] Fondazione Terzjus, Rapporto RUNTS 2025, dati al dicembre 2025: gli enti iscritti sono passati da 120.095 nel gennaio 2024 a 140.143 nel dicembre 2025, con una media di circa mille nuove iscrizioni mensili. Le APS rappresentano il quarantasette per cento del totale; le ODV si attestano al secondo posto; la categoria «Altri ETS» ha registrato una crescita del centoventitre per cento nel biennio 2024-2025 (Fondazione Terzjus, dati pubblicati in Vita.it, 5 marzo 2026).

comprensivo delle cooperative sociali trasferite automaticamente dalle Camere di Commercio ai sensi dell'art. 23, comma 1, d.lg. 3 luglio 2017, n. 112; escludendo le cooperative in liquidazione, lo stock «attivo» si attesta a circa 20.100 unità.

Il dato più rilevante è la crescita esplosiva della categoria «Altri ETS» (+123 per cento nel biennio), che segnala l'emergere di soggetti che hanno scelto di iscriversi al RUNTS per accedere ai benefici fiscali, in primo luogo la detraibilità/deducibilità delle erogazioni liberali *ex* art. 83 CTS. Parimenti significativa è la crescita degli enti filantropici (+110 per cento), che mostra il consolidamento di un modello di filantropia istituzionale in Italia. Le imprese sociali raggiungono uno stock complessivo di 22.825 unità (16,3 per cento del totale); la crescita nel biennio è contenuta (+5 per cento), coerente con la maturità di una categoria già consolidata prima della riforma.[11]

Il raccordo tra la crescita del numero degli enti iscritti al RUNTS e il volume delle erogazioni generate non è tuttavia ancora rilevabile in forma sistematica. Tale lacuna è destinata ad essere almeno parzialmente colmata dall'estensione dell'obbligo di comunicazione delle erogazioni liberali ricevute, previsto dal D.M. MEF 1° marzo 2024,[12] che dal 2027 riguarderà tutti gli ETS indipendentemente dalle dimensioni economiche.

4.2. *Il comportamento dei donanti: tendenze 2023-2024*. - I Rapporti Noi Doniamo 2024 e 2025 dell'IID offrono dati aggiornati sul comportamento dei donanti. Il Rapporto 2024 segnala un calo dal dodici virgola otto per cento all'undici per cento della quota di cittadini che dichiarano di aver donato denaro ad un'associazione.[13] Il Rapporto 2025 registra invece una stabilizzazione positiva: il quarantuno per cento degli enti campionati ha registrato un incremento di entrate totali.[14]

La tabella 3 riepiloga l'andamento delle principali fonti di entrata degli ETS campionati nell'indagine IID:

Fonte di entrata	*Incremento 2023 (%)*	*Stabile 2023 (%)*	*Incremento 2024 (%)*	*Stabile 2024 (%)*
Erogazioni liberali persone fisiche	34%	40%	41%	40%
5×1000	29%	44%	32%	43%
Erogazioni da aziende	27%	45%	31%	44%
Contributi pubblici	22%	48%	24%	49%

[11] Fondazione Terzjus, dati RUNTS 2025, cit.: gli enti filantropici sono raddoppiati nel biennio 2024-2025 passando da poco più di 200 a 420, con una crescita percentuale superiore a qualsiasi altra categoria, segnalando il consolidamento di un modello di filantropia istituzionale. Il dato relativo alle imprese sociali (22.825) include l'intero stock iscritto al RUNTS, comprensivo delle cooperative sociali trasferite automaticamente dalle Camere di Commercio ai sensi dell'art. 23, comma 1, d.lg. 3 luglio 2017, n. 112.

[12] D.M. MEF 1° marzo 2024: ha esteso l'obbligo di comunicazione dei dati sulle erogazioni liberali ricevute all'Agenzia delle entrate agli enti con entrate 2024 superiori a 220.000 euro; a partire dal 2027 l'obbligo sarà esteso a tutti gli ETS indipendentemente dalle dimensioni, creando per la prima volta una base dati sistematica delle erogazioni liberali tracciabili.

[13] IID, Rapporto Noi Doniamo 2024 (presentato il 25 settembre 2024, dati anno 2023): Istat registra una diminuzione dal dodici virgola otto per cento (2022) all'undici per cento (2023) della quota di cittadini che dichiarano di aver donato denaro almeno una volta ad un'associazione, mentre le donazioni informali sono aumentate del cinque per cento secondo BVA Doxa.

[14] IID, Rapporto Noi Doniamo 2025 (presentato il 24 settembre 2025, dati anno 2024): il quarantuno per cento degli enti campionati ha registrato un incremento di entrate totali nel 2024, contro il trentotto per cento nel 2023; il diciannove per cento denuncia un decremento (ventiquattro per cento nel 2023). L'erogazione liberale da persone fisiche rimane la principale fonte di raccolta fondi (sessantatré per cento).

Tab. 3 – Andamento fonti di entrata degli ETS, biennio 2023-2024. Fonte: IID, Rapporto Noi Doniamo 2024 (presentato il 25 settembre 2024, dati anno 2023) e Rapporto Noi Doniamo 2025 (presentato il 24 settembre 2025, dati anno 2024), elaborazione dell'autrice.

I dati confermano che le erogazioni liberali da persone fisiche rimangono la principale fonte di raccolta fondi (sessantatré per cento nel 2024), con una lieve ripresa rispetto al 2023. Questo dato va letto in parallelo con la crescita del gettito mancato rilevata dal MEF: l'aumento delle erogazioni dichiarate (+14 per cento stimato tra 2022 e 2023) è coerente con la crescita del numero degli enti iscritti al RUNTS.

5. *L'efficienza allocativa: stima del crowding-in e profilo distributivo.* - Dai dati MEF relativi all'anno di imposta 2023 emerge un rapporto lordo tra erogazioni dichiarate e gettito mancato pari a circa otto virgola due (1.050 milioni di euro di erogazioni a fronte di 128,4 milioni di gettito mancato). Tale rapporto è sostanzialmente stabile rispetto al 2022 (otto virgola tre), indicando che la struttura di efficienza della norma non è cambiata significativamente nell'ultimo biennio.

Applicando un coefficiente correttivo per il *deadweight loss*, stimato conservativamente al quaranta per cento, in linea con la letteratura internazionale, il *crowding-in ratio* netto si attesta a circa quattro virgola nove. Il rapporto è superiore all'unità e indica un effetto moltiplicatore positivo.

Tuttavia, la valutazione di efficienza non può essere disgiunta dalla valutazione di equità distributiva. La deduzione produce un risparmio fiscale strutturalmente proporzionale all'aliquota marginale applicabile: il sussidio fiscale implicito è più elevato per chi ha aliquote marginali più alte. La legge di bilancio per il 2026 segna una prima correzione in direzione della progressività, ma di entità limitata: calcolando che la detrazione media *ex* art. 83, comma 1, CTS per i contribuenti con reddito superiore a 200.000 euro è di circa 9.000 euro, la riduzione del beneficio è inferiore al cinque per cento rispetto alla detrazione media fruita da quella fascia.

6. *Questioni tecniche aperte: monitoraggio, comunicazione obbligatoria e valutazione ex post.* - La prima questione tecnica aperta è quella del raccordo informativo tra il RUNTS e le dichiarazioni fiscali. Il D.M. MEF 1° marzo 2024 ha introdotto l'obbligo di comunicazione annuale all'Agenzia delle entrate dei codici fiscali dei donanti per gli enti con entrate superiori a 220.000 euro, e ha stabilito l'estensione dell'obbligo a tutti gli ETS a partire dal 2027.[15] Questo strumento, a regime, consentirà per la prima volta di incrociare sistematicamente i dati delle erogazioni ricevute dagli enti con quelli dei beneficiari del regime fiscale.

La seconda questione riguarda la valutazione periodica dell'efficacia. L'art. 21, comma 11-*bis*, della legge di contabilità e finanza pubblica impone che la Relazione annuale sulle spese fiscali esponga, per ciascuna misura, la valutazione dell'efficacia e la coerenza con gli obiettivi di politica economica e sociale.[16] Tuttavia, come rilevato dalla Corte dei conti,[17] oltre il sessanta per cento delle spese fiscali censite non è soggetto a valutazione periodica. La delega al governo per la revisione sistematica delle spese fiscali contenuta nella legge n. 111/2023[18] non risulta ancora attuata nei termini previsti.

La terza questione è quella dell'armonizzazione europea. La Commissione europea ha segnalato che le barriere normative alle attività transfrontaliere delle associazioni generano distorsioni nel

---

[15] Si veda *supra* nota 12.

[16] L'art. 21, comma 11-*bis*, l. 31 dicembre 2009, n. 196, come introdotto dal d.lg. 24 settembre 2015, n. 160, prevede che la relazione sulle spese fiscali riporti, per ciascuna misura, la stima del gettito, il numero dei beneficiari, la valutazione dell'efficacia e la coerenza con gli obiettivi di politica economica e sociale; tale previsione ha natura essenzialmente conoscitiva e di monitoraggio, non essendo accompagnata da un meccanismo automatico di revisione.

[17] Si veda *supra* nota 8.

[18] La delega per la revisione e il riordino delle spese fiscali (*tax expenditures*) è contenuta negli artt. 2 e 5 della legge 9 agosto 2023, n. 111 (Delega al Governo per la riforma fiscale), che fissa i criteri per una razionalizzazione del sistema da attuarsi entro 24 mesi. La legge di bilancio per il 2026 non ha riprodotto analoga delega ma ha introdotto puntuali modifiche alle detrazioni per i redditi più elevati (*supra* nota 4).

mercato unico, con un potenziale di valore aggiunto non realizzato pari a 4,2 miliardi di euro annui.[19] L'istituzione del Comitato di esperti per la finanza degli enti dell'economia sociale, prevista dalla Legge di Bilancio per il 2026, rappresenta un segnale di allineamento alla strategia europea.

Sul piano costituzionale, la misura si colloca nell'intersezione tra il principio di capacità contributiva *ex* art. 53 Cost. e il principio di equilibrio di bilancio *ex* art. 81 Cost. La Corte costituzionale ha ribadito[20] l'ampia discrezionalità del legislatore in materia di incentivi fiscali, purché non si superi la soglia della palese irragionevolezza. Tuttavia, il profilo distributivo regressivo della deduzione, combinato con l'assenza di meccanismi di verifica dell'impatto, pone un problema di compatibilità con i requisiti di equità verticale e razionalità sistemica che la dottrina riconduce ai principi fondamentali dell'ordinamento tributario.[21]

7. *Conclusioni.* – L'analisi dei dati più recenti consente di formulare valutazioni tecniche aggiornate sull'art. 83 CTS. Il costo della misura ha superato 128 milioni di euro per l'anno di imposta 2023, con una crescita media del sedici per cento annuo nel biennio 2022-2023. La legge di bilancio per il 2026 ha introdotto una prima correzione in senso progressivo, ma l'entità dell'intervento è modesta rispetto al profilo distributivo complessivo.

Il RUNTS ha raggiunto 140.143 enti iscritti al dicembre 2025, con una crescita del diciassette per cento nel biennio 2024-2025. La categoria «Altri ETS» ha registrato la crescita percentuale più elevata (+123 per cento, da circa 5.200 a 11.791 unità), segnalando una dinamica di accesso all'agevolazione da parte di soggetti non riconducibili alle forme tipiche tradizionali. Le imprese sociali si attestano a 22.825 unità complessivamente iscritte (+5 per cento). Il *crowding-in ratio* netto stimato (circa cinque a uno) è positivo, ma la sua distribuzione resta non verificabile in assenza del raccordo sistematico tra RUNTS e anagrafe tributaria.

Due sviluppi normativi recenti meritano attenzione. Il D.M. MEF 1° marzo 2024 crea per la prima volta la base dati necessaria per un monitoraggio sistematico. La legge di bilancio per il 2026, con il *conditioned tax relief* per i manager del settore finanziario, introduce la logica dell'agevolazione condizionata alla generazione di erogazioni.

Le carenze strutturali residue sono tre: l'assenza di *sunset clauses* o di un meccanismo automatico di revisione; la mancata attuazione della delega governativa per la revisione sistematica delle spese fiscali; e il ritardo nell'attivazione del raccordo RUNTS-anagrafe tributaria prima del 2027. Queste carenze non richiedono modifiche legislative di ampio respiro, ma interventi tecnico-amministrativi che le pubbliche amministrazioni coinvolte – MEF, Ministero del lavoro e Agenzia delle entrate – potrebbero realizzare nell'ambito delle competenze già attribuite.

Nota bibliografica ragionata

Sul Codice del Terzo Settore e sul regime delle agevolazioni fiscali per le erogazioni liberali, il riferimento normativo fondamentale è il d.lg. 3 luglio 2017, n. 117, con particolare riguardo all'art.

[19]Commissione europea, *Study supporting an impact assessment on cross-border activities of associations* (2023). Le associazioni senza scopo di lucro attive nell'UE (circa 3,87 milioni) contribuiscono per il 2,9% al PIL dell'Unione (circa 420 miliardi di euro). L'eliminazione delle barriere al mercato unico potrebbe ridurre i costi transfrontalieri fino a 770 milioni di euro annui e incoraggiare ulteriori 185.000 associazioni a operare cross-border, generando fino a 4,2 miliardi di euro di valore aggiunto potenziale.

[20] Per la giurisprudenza costituzionale sull'ampia discrezionalità del legislatore in materia di incentivi fiscali v. Corte cost., sent. n. 209/2022; per l'applicazione al Terzo Settore, Corte cost., sent. n. 72/2022, che conferma la legittimità della differenziazione fiscale tra enti quando fondata sulla «connotazione sostanziale» dell'ente e sulla sua finalità sociale.

[21] Si vedano in proposito G. Boletto, *Le imprese del Terzo Settore*, cit., pp. 89 ss., nonché P. Arginelli, *Principi costituzionali*, cit., pp. 30 ss., e A. Giovannini, *Capacità contributiva*, cit., pp. 9 ss., che sottolineano come la deroga al principio di capacità contributiva per fini extrafiscali debba comunque rispettare canoni di proporzionalità e non tradursi in privilegi ingiustificati. Sulla necessità che il sistema tributario rimanga ancorato all'art. 53 Cost. per giustificare il dovere di solidarietà *ex* art. 2 Cost., v. L. Antonini, *Introduzione*, in V. Mastroiacovo e G. Melis (a cura di), *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, Torino, Giappichelli, 2022, pp. 7-8; sulla funzione redistributiva del tributo contro le disuguaglianze e l'interpretazione solidaristica dell'art. 53 Cost., v. F. Gallo, *ivi*, pp. 101 ss.

83 e alla sua interpretazione autentica fornita dall'Agenzia delle entrate con Circolare 1° agosto 2018, n. 18/E. Per un inquadramento sistematico della fiscalità degli enti non commerciali si veda G. Boletto, *Le imprese del Terzo Settore nel sistema di imposizione dei redditi: tra sussidiarietà orizzontale e concorrenza*, Milano, Giuffrè Francis Lefebvre, 2020. Sul fondamento costituzionale degli ETS nel principio di sussidiarietà orizzontale e sulla natura di esclusione d'imposta per assenza del presupposto impositivo, v. P. Selicato, *La soggettività tributaria degli enti non profit (dalle ONLUS agli ETS)*, in *federalismi.it*, n. 22/2018, pp. 6 e 35 ss. Sul quadro normativo recente, l. 30 dicembre 2025, n. 199 (legge di bilancio per il 2026), artt. 1, commi 3, 4 e 137. Sul monitoraggio delle spese fiscali, MEF, Relazione annuale sulle spese fiscali, allegate alle leggi di bilancio per il 2025 (doc. ec. n. 1-bis/2024) e per il 2026 (doc. ec. n. 1-bis/2025), voce n. 258; Corte dei conti, Sezione centrale di controllo sulla gestione delle amministrazioni dello Stato, Deliberazione 11 giugno 2021, n. 12/2021/G, «Spese fiscali: analisi e monitoraggio»; l. 9 agosto 2023, n. 111 (Delega al Governo per la riforma fiscale), artt. 2 e 5; l. 31 dicembre 2009, n. 196, art. 21, comma 11-*bis* (come introdotto dal d.lg. 24 settembre 2015, n. 160); D.M. MEF 1° marzo 2024 sull'obbligo di comunicazione delle erogazioni liberali. Per i dati sulla platea degli enti: Fondazione Terzjus, Rapporto RUNTS 2025, pubblicato in *Vita.it*, 5 marzo 2026. Per i dati sul comportamento dei donanti: IID, Rapporto Noi Doniamo 2024 (presentato il 25 settembre 2024, dati anno 2023) e Rapporto Noi Doniamo 2025 (presentato il 24 settembre 2025, dati anno 2024). Per i profili di diritto comparato e mercato unico: Commissione europea, *Study supporting an impact assessment on cross-border activities of associations*, 2023. Per la giurisprudenza costituzionale: Corte cost., sentt. nn. 209/2022 e 72/2022. Sui principi fondamentali dell'ordinamento tributario, la funzione redistributiva del prelievo e il dovere di solidarietà *ex* art. 2 Cost.: L. Antonini, *Introduzione*, e F. Gallo, *La funzione redistributiva del tributo*, entrambi in V. Mastroiacovo e G. Melis (a cura di), *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, Torino, Giappichelli, 2022, rispettivamente pp. 7 ss. e pp. 101 ss.; nonché F. Gallo, *I principi fondamentali del diritto tributario nell'ordinamento giuridico italiano*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2023, I, pp. 12 ss.; P. Arginelli, *Principi costituzionali e sistematica tributaria*, in *Giur. imp.*, 2022, pp. 5 ss.; A. Giovannini, *Capacità contributiva e tempi straordinari*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2024, pp. 1 ss.