

a cura del Comitato Scientifico **Fondazione DINO AGOSTINI**

Autore **Gabriele Sepio** - Avvocato

La riforma del Terzo settore

1. Premessa

In attuazione della Legge delega n. 106/2016 sono stati emanati il D.Lgs. n. 117/2017 (Codice del Terzo settore, di seguito anche “CTS”) e il D.Lgs. n. 112/2017 (nuova disciplina dell’impresa sociale), con i quali sono stati definiti i contenuti della riforma del Terzo settore. La riforma in esame ha modificato in modo incisivo la disciplina degli enti *non profit*, sia sul piano civilistico che su quello fiscale. La revisione complessiva della legislazione in materia si concretizza in un organico sistema normativo teso a conferire al Terzo settore una specifica identità sotto il profilo giuridico, oltreché a semplificare e armonizzare le molteplici normative di dettaglio previgenti.

Per quanto concerne il rinnovato impianto civilistico, il nuovo quadro normativo introduce per la prima volta una definizione positiva di ente del Terzo settore (“ETS”), legata all’esercizio dell’attività in determinati settori di interesse generale (art. 5 del CTS), senza scopo di lucro e per l’esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. Il nuovo Codice individua le diverse tipologie di ETS e prevede uno strutturato sistema di controlli e di adempimenti, attraverso l’istituzione del Registro Unico nazionale del Terzo settore. Inoltre, il legislatore della Riforma introduce, da un lato, specifici regimi impositivi per gli ETS strutturalmente non commerciali (disciplinati all’interno del titolo X del CTS) e, dall’altro, una nuova disciplina fiscale per gli enti che scelgono di esercitare attività di interesse generale in forma d’impresa sociale (art. 18 del D.Lgs. n. 112 del 2017).

Il quadro normativo introdotto nel Codice del Terzo settore si completa poi attraverso tutta una serie di misure agevolative di carattere fiscale, applicabili alle organizzazioni di volontariato (ODV), alle associazioni di promozione sociale (APS) e alle Onlus già nella fase transitoria che precede l’entrata in funzione del Registro unico nazionale del Terzo settore (ossia a partire dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017).

2. Il Registro Unico Nazionale del Terzo settore e le novità sotto il profilo civilistico

Uno degli aspetti più rilevanti della riforma del Terzo settore è l'istituzione del Registro unico nazionale del Terzo settore (di seguito "Runts"). Si tratta di un registro articolato in sette sezioni, corrispondenti alle diverse categorie nelle quali gli ETS potranno decidere di inquadrarsi, ai sensi dell'art. 46 del CTS. L'iscrizione a tale registro, che sostituirà gli attuali registri speciali, è obbligatoria per tutti gli enti che vorranno acquisire la qualifica di ETS. Nella sostanza, il Runts sarà strutturato in un sistema telematico unitario, che farà capo all'Ufficio nazionale del Registro istituito presso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

In virtù dei principi di trasparenza e pubblicità, il Runts sarà pubblico e accessibile a tutti gli interessati in modalità telematica e dovrà indicare le informazioni e gli atti previsti dal Codice del Terzo settore, al fine di rendere consultabili i dati relativi alla struttura organizzativa dell'ente, alla titolarità delle cariche sociali, alle modalità di impiego delle risorse finanziarie e alle attività svolte per il perseguimento dei fini statutari. In tal modo, i cittadini potranno effettuare un controllo "sociale" diffuso sulle attività degli enti *non profit*. Dal punto di vista operativo, le modalità di iscrizione e di aggiornamento e i relativi controlli saranno gestiti su base territoriale, attraverso gli appositi Uffici del Registro istituiti presso le Regioni e le Province autonome. L'operatività del Registro unico richiede l'emanazione di un apposito decreto ministeriale, che dovrà disciplinare le regole di dettaglio sul funzionamento e le modalità di "trasmigrazione" dagli attuali registri delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale.

Il Codice del Terzo settore prevede, inoltre, specifiche disposizioni relative al periodo transitorio che precede l'istituzione del Runts. In particolare, l'art. 101 del CTS stabilisce che fino all'operatività del Runts continuano ad applicarsi le norme previgenti, ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione nei registri ONLUS, ODV e APS (comma 2) e che nella fase transitoria il requisito dell'iscrizione al Runts si intende soddisfatto attraverso l'iscrizione ad uno dei registri attualmente previsti dalle normative di settore. In parallelo, il Codice del Terzo settore assegna alle Onlus, alle ODV e alle APS un termine di 24 mesi dalla sua entrata in vigore (*i.e.* fino al 3 agosto 2019) per provvedere agli adeguamenti statutari conseguenti al nuovo quadro normativo.

Alcuni chiarimenti sulle disposizioni applicabili nel periodo transitorio sono stati forniti, con riguardo alle ODV e alle APS, dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali (con lettera direttoriale del 29.12.2017). Per tali enti, nel periodo transitorio le domande di iscrizione ai registri regionali continueranno ad essere regolate dalle norme procedurali in essere, fermo restando per gli enti costituiti dopo l'entrata in vigore del CTS (3 agosto 2017) il termine di 24 mesi per adeguare gli statuti alle nuove disposizioni. Ne deriva che:

- per gli enti costituiti prima dell'entrata in vigore del Codice (3 agosto 2017), se in sede di verifica della sussistenza dei requisiti richiesti per l'iscrizione di un ente dovesse essere riscontrata una corrispondenza solo parziale delle disposizioni statutarie con le norme del CTS, tale disallineamento non potrà costituire di per sé motivo di rigetto della domanda di iscrizione (in considerazione del termine di 24 mesi per l'adeguamento).
- per gli enti costituiti dopo l'entrata in vigore del CTS, i relativi statuti ed atti costitutivi devono già conformarsi alle norme del CTS.

Un discorso diverso deve essere fatto per le Onlus: per questi enti resta infatti in vigore, fino all'autorizzazione dell'Unione europea e all'entrata in funzione del Registro unico, il regime di cui al D.lgs. 460/1997. Per evitare problemi di contabilità nella fase transitoria, le Onlus potranno comunque procedere all'adeguamento al CTS nel termine di 24 mesi dall'entrata in vigore (con le modalità previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria), subordinando l'efficacia delle nuove disposizioni statutarie incompatibili con la normativa Onlus alla piena attuazione della riforma (come chiarito dall'Agenzia delle entrate in occasione di Telefisco 2018).

3. Nuovi obblighi contabili ai fini civilistici

Per quanto concerne gli obblighi contabili in tema di rendicontazione, ai sensi dell'art. 13 del CTS, gli ETS sono tenuti a redigere il bilancio di esercizio formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto gestionale (con l'indicazione degli oneri e dei proventi dell'ente) e dalla relazione di missione (che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e gestionale dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie). Una semplificazione è prevista per gli enti di minori dimensioni: in caso di proventi inferiori a 220mila euro, è prevista la possibilità di redigere un semplice rendiconto "per cassa".

Nel caso in cui le attività degli ETS siano svolte in via esclusiva o principale in forma di impresa, essi devono tenere il libro giornale e il libro degli inventari (art. 2214 del c.c.) e redigere il bilancio di esercizio nelle forme di cui al codice civile, depositandolo presso il registro delle imprese.

Gli enti di minori dimensioni documentano il carattere secondario e strumentale delle attività di cui all'art. 6 del CTS in calce al rendiconto per cassa; quelli più grandi, invece, rispettivamente nella relazione di missione, nella nota integrativa o in calce al bilancio (a seconda che l'ente sia commerciale o meno).

Per quanto riguarda l'operatività delle suddette disposizioni, occorre notare che l'entrata in vigore delle norme sul bilancio non è differita in ragione della mancanza delle disposizioni ministeriale di attuazione. In proposito, la circolare del medesimo Ministero del lavoro e delle politiche sociali del 27 dicembre 2017 ha indicato, nello specifico, che la mancanza della modulistica non esonera dall'applicazione delle norme sul bilancio. Ne deriva che, ai sensi dell'art. 48, co. 3 del CTS, i

bilanci devono essere depositati presso il Registro una volta che questo sarà entrato in vigore. Il CTS non fornisce indicazione della data di approvazione del bilancio, identificando solo nel 30 giugno la data ultima per il deposito.

Specifici obblighi di trasparenza sono poi previsti per gli enti di maggiori dimensioni: gli enti con entrate superiori a un milione di euro annui dovranno redigere, depositare e pubblicare sul sito internet il bilancio sociale (art. 14, comma 1 del CTS), secondo le linee guida fornite dal Ministero del lavoro (questo obbligo sussiste già per tutte le imprese sociali, come chiarito dal D.M. 16 marzo 2018). Gli enti con entrate superiori a 100.000 euro, hanno l'obbligo di pubblicazione annuale sul sito internet degli emolumenti, compensi o corrispettivi attribuiti ai componenti degli organi sociali, ai dirigenti e agli associati (art. 14, comma 2 del CTS): come chiarito dalla citata lettera direttoriale del 29 dicembre 2017, la norma dovrà cominciare a trovare attuazione a partire dal 1° gennaio 2019, con riferimento alle attribuzioni disposte nel 2018.

4. La disciplina fiscale del Terzo settore nel quadro della riforma e regime transitorio

La disciplina fiscale del Terzo settore risulta completamente innovata per effetto della riforma introdotta con i decreti legislativi sopra menzionati, che si propone di superare le criticità derivanti dal quadro frammentario previgente e di delineare regimi fiscali più calibrati sulle diverse modalità operative con le quali gli ETS possono svolgere attività di interesse generale, senza scopo di lucro soggettivo. Più in dettaglio, viene previsto un regime fiscale sia per gli enti che operano prevalentemente a titolo gratuito (ETS non commerciali), sia per quelli che agiscono secondo un'ottica economica, ponendosi nella condizione di realizzare strutturalmente utili o avanzi di gestione da reinvestire negli scopi istituzionali (ossia le imprese sociali).

Nei confronti dei primi è prevista la decommercializzazione delle entrate di natura non sinallagmatica (art. 79 del CTS) e la possibilità di accedere a regimi forfetari e semplificati per la tassazione degli eventuali redditi d'impresa derivanti da attività commerciali svolte per fini di autofinanziamento (artt. 80 ed 86 del CTS). Per i secondi, è prevista la possibilità di valutare se riqualificarsi come imprese sociali, alle quali è garantita la non imponibilità degli utili o avanzi di gestione reinvestiti negli scopi di interesse generale, con specifiche misure di sostegno alla capitalizzazione ed al finanziamento (cfr. art. 18 del D.Lgs. n. 112/2017 sull'impresa sociale, che per l'appunto viene dotata per la prima volta di uno specifico regime fiscale). Si introducono, pertanto, disposizioni che conferiscono una rilevanza positiva allo svolgimento di attività socialmente utili e all'assenza dello scopo di lucro, senza che la sussistenza di un'organizzazione in forma di impresa possa considerarsi elemento di esclusione dal Terzo settore.

Parallelamente il codice prevede una serie di agevolazioni tributarie agli artt. 81 e ss. che, ove non diversamente stabilito, vengono applicate a tutti gli ETS, inclusi quelli di natura commerciale e le

imprese sociali. Le suddette agevolazioni comprendono il cd. *social bonus* (art. 81 del CTS), le agevolazioni in materia di imposte indirette e tributi locali (art. 82 del CTS), le deduzioni e detrazioni per le erogazioni liberali (art. 83 del CTS) e l'esenzione IRES per i redditi degli immobili utilizzati dalle OdV e dalle APS (artt. 84, comma 2 e 85, comma 7 del CTS). Anche in questo caso, i benefici previsti dal CTS rispondono allo scopo di valorizzare progetti di speciale rilevanza o realtà che agiscono a favore dei soggetti più bisognosi.

Dal punto di vista applicativo, occorre evidenziare che la riforma prevede tempistiche differenziate per l'efficacia delle nuove disposizioni tributarie. Le norme sulla tassazione del reddito d'impresa prodotto dagli ETS non commerciali (art. 80 del CTS) e dalle organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale (art. 86 del CTS) e quelle sulla fiscalità delle imprese sociali (art. 18 del D.Lgs. n. 112/2017) sono sottoposte all'autorizzazione da parte della Commissione europea, richiesta a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, per assicurarne la compatibilità con le regole in materia di concorrenza tra imprese. Tali norme e quelle di carattere strutturale ad esse collegate saranno dunque efficaci a partire dal periodo di imposta successivo alla menzionata autorizzazione e, comunque, all'attivazione del Registro unico nazionale del Terzo settore, come stabilito dall'art. 104, comma 2 del CTS.

Differentemente, le agevolazioni di carattere fiscale sopra menzionate – di cui agli artt. 81 e ss. del CTS – saranno invece applicabili già a partire dal 1° gennaio 2018. Le citate agevolazioni, in attesa dell'istituzione del Registro unico del Terzo settore, potranno essere fruite da parte delle Onlus, OdV ed APS iscritte nei relativi registri speciali, ai sensi dell'art. 104, comma 1 del CTS, previo adeguamento dei propri statuti alle previsioni del codice entro un lasso di tempo pari a ventiquattro mesi dalla sua entrata in vigore. All'efficacia delle nuove disposizioni viene, peraltro, ricollegata l'abrogazione delle norme ante-riforma incompatibili con le prime (cfr. artt. 102 e 99 del CTS), nonché la disapplicazione rispetto agli ETS di norme applicabili a soggetti che, per una propria scelta o per disposizioni di legge, non accederanno al Terzo settore (cfr. art. 89 del CTS).

5. Il regime fiscale previsto nel Codice del Terzo settore (Titolo X del D.Lgs. 117/2017)

Il Codice del Terzo settore introduce una disciplina tributaria coordinata con le disposizioni civilistiche, elencando le attività istituzionali di interesse generale (art. 5) e le attività secondarie e strumentali (art. 6).

A tal riguardo, allo scopo di qualificare sul piano fiscale gli ETS e le attività da questi svolte, il legislatore della riforma fornisce all'art. 79 del CTS dei criteri positivi per definire la “non commercialità” delle attività svolte dagli ETS (commi 2, 3, 4 e 6), funzionali alla complessiva qualificazione degli enti sul piano giuridico-tributario (comma 5). Nello specifico, l'art. 79 del CTS stabilisce che le attività di interesse generale si considerano non commerciali quando siano svolte

dall'ETS a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi non superiori ai costi effettivi, tenuto conto di eventuali apporti delle amministrazioni pubbliche (in regime di accreditamento, contrattualizzazione o convenzione) e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa posti dall'ordinamento a carico dell'utenza (art. 79, comma 2 del CTS). Il terzo comma dell'art. 79 delinea uno specifico ambito di non commercialità per le attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale (svolte direttamente dagli ETS o da questi affidate ad università ed organismi di ricerca), mentre il quarto comma conferma (in analogia a quanto previsto dall'art. 143, comma 3 del TUIR) la non imponibilità per gli ETS non commerciali delle raccolte pubbliche ed occasionali di fondi e dei contributi o apporti pubblici erogati per lo svolgimento delle attività di interesse generale.

Una specifica disciplina è poi prevista per le attività degli enti a carattere associativo: in analogia ai primi due commi dell'art. 148 del TUIR, l'art. 79, comma 6 del CTS sancisce la non commercialità delle attività istituzionali svolte da tali enti nei confronti degli associati o loro familiari e conviventi e la non imponibilità delle quote associative (salvo le ipotesi in cui le stesse rappresentino corrispettivi specifici versati a fronte della cessione di beni o prestazione di servizi).

Va evidenziato che ulteriori ambiti di decommercializzazione sono previsti per le ODV e le APS. Per le prime, in particolare, l'art. 84 del CTS stabilisce che si considerano non commerciali le cessioni di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione e dei beni prodotti dagli assistiti (a condizione che dette attività siano curate direttamente dall'ODV senza intermediari), nonché la somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni e celebrazioni a carattere occasionale. Per le seconde, invece, l'art. 85 del CTS stabilisce la non commercialità delle attività istituzionali rese a fronte di corrispettivi specifici nei confronti degli associati e loro familiari conviventi e delle cessioni di pubblicazioni destinate prevalentemente agli stessi (analogamente a quanto previsto dall'art. 148, comma 3 del TUIR) nonché delle cessioni di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione.

Le ipotesi di decommercializzazione descritte dall'art. 79 incidono sulla qualificazione giuridico-tributaria dell'ente nel suo complesso. L'art. 79, comma 5, infatti, stabilisce che possono qualificarsi come non commerciali gli ETS che svolgono in via esclusiva o prevalente attività di interesse generale secondo le modalità indicate nei commi 2 (ossia a titolo gratuito o a copertura dei costi effettivi) e 3 (ossia secondo gli specifici criteri previsti per la ricerca scientifica di particolare interesse sociale). In ogni caso, l'ETS deve considerarsi commerciale laddove, nel medesimo periodo d'imposta, i proventi derivanti dalle attività di interesse generale svolte in forma d'impresa e delle attività secondarie prevalgono sulle entrate derivanti dalle attività di interesse generale svolte con modalità non commerciali.

Alcune specificazioni sul punto sono state fornite dal decreto correttivo al CTS (D.Lgs. n. 105/2018). In particolare:

- il nuovo comma 5-bis dell'art. 79 chiarisce le tipologie di entrate da tenere in considerazione per individuare la natura commerciale o non commerciale dell'ente;
- il nuovo comma 5-ter dell'art. 79 ha precisato che la perdita della qualifica di ente del Terzo settore opera a partire dal medesimo periodo di imposta in cui l'ente assume natura commerciale. Quest'ultimo chiarimento appare in linea con quanto previsto per la generalità degli enti non commerciali dall'art. 149 del TUIR, nonché dalla prassi dell'Amministrazione finanziaria (Circolare del Ministero delle Finanze n. 124 del 1998).

6. I regimi forfetari per la tassazione delle attività commerciali degli enti del Terzo settore

Le disposizioni contenute nell'art. 79 del CTS assumono rilevanza centrale ai fini dell'individuazione del regime impositivo, in quanto dalla qualificazione dell'ETS come fiscalmente non commerciale deriva la possibilità di optare, in relazione ai redditi derivanti dalle attività commerciali esercitate in via non prevalente, per il regime di tassazione previsto dal successivo art. 80.

Il regime forfetario di cui all'art. 80 del CTS consente infatti di applicare ai ricavi derivanti dalle attività svolte con modalità commerciali - siano esse attività secondarie e strumentali di cui all'art. 6 del CTS o attività di interesse generale di cui all'art. 5 del CTS - i coefficienti di redditività previsti dallo stesso art. 80, che risultano più vantaggiosi di quelli indicati nell'omologo art. 145 del T.U.I.R. per gli enti non commerciali in contabilità semplificata. In caso di opzione per il regime in questione, l'ETS non commerciale determinerà i redditi d'impresa sommando all'importo determinato in maniera forfetaria l'ammontare delle plusvalenze, delle sopravvenienze attive, dei dividendi e interessi e dei proventi immobiliari.

Va evidenziato, inoltre, che per le ODV e le APS con ricavi annui inferiori a 130.000 euro annui, l'art. 86 del CTS prevede un regime forfetario più favorevole rispetto a quello di cui all'art. 80. Tali enti, infatti, potranno determinare il reddito d'impresa derivante dalle attività commerciali svolte applicando coefficienti di redditività pari all'1% per le ODV e al 3% per le APS. All'opzione per tale regime sono legati, inoltre, l'esonero dalla tenuta delle scritture contabili (salvo l'obbligo di conservazione dei documenti emessi e ricevuti) e rilevanti semplificazioni in materia IVA.

7. Adempimenti contabili ai fini fiscali

Per quanto riguarda gli adempimenti ai fini fiscali, gli ETS non commerciali che non applicano il regime dell'articolo 86, ai sensi dell'articolo 87 dovranno in relazione all'attività complessivamente svolta:

- tenere scritture contabili cronologiche e sistematiche atte ad esprimere con completezza e analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione, e rappresentare adeguatamente nel bilancio le attività di interesse generale e quelle diverse; le modalità dipenderanno quindi dal tipo di ente e dalle dimensioni (l'obbligo si considera assolto anche qualora la contabilità consti del libro giornale e del libro degli inventari);
- i soggetti che nell'esercizio dell'attività complessiva (di interesse generale di cui al 5 e diverse di cui al 6) abbiano conseguito proventi superiori a 220mila euro possono tenere in luogo delle scritture contabili cronologiche e sistematiche il solo rendiconto per cassa.

In relazione all'attività commerciale svolta, gli ETS non commerciali:

- dovranno tenere contabilità separata;
- potranno tenere contabilità semplificata anche al di fuori dei limiti previsti dall'articolo 18 d.P.R. 600/73.

Come detto, i soggetti che applicheranno il regime dell'art. 86 non avranno obbligo di tenuta delle scritture contabili, fermo restando obbligo di conservazione dei documenti emessi e ricevuti.

Agli ETS che si qualificheranno come fiscalmente commerciali, si applicheranno le regole ordinarie di cui al d.P.R. n. 600/1973.

8. Il nuovo regime fiscale dell'impresa sociale (art. 18 D.Lgs. n. 112/2017)

Accanto ai regimi di tassazione previsti per gli ETS strutturalmente non commerciali, il D.Lgs. n. 112/2017, introduce all'art. 18 uno specifico regime fiscale per le imprese sociali (assente nella previgente disciplina di cui al D.Lgs. n. 155/2006).

L'art. 18 del D.Lgs. n. 112/2017 è stato parzialmente riscritto dal decreto correttivo n. 95/2018¹, anche al fine di rendere più agevole la lettura della disposizione. La *ratio* della norma rimane quella del testo originario, ossia escludere da tassazione gli utili destinati ad incremento del patrimonio o ad essere reinvestiti nelle attività di interesse generale.

In particolare, la formulazione originaria dell'art. 18 del D.Lgs. n. 112/2017 stabiliva che le imprese sociali possono beneficiare della non imponibilità degli utili e avanzi di gestione fatti confluire in un'apposita riserva in sospensione d'imposta ed effettivamente destinati, entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui sono conseguiti, all'attività statutaria o all'incremento del patrimonio. Inoltre, l'originaria formulazione della norma prevedeva una ulteriore ipotesi di detassazione, per gli utili e avanzi di gestione destinati dall'impresa ad aumento gratuito del capitale

¹ Pubblicato in Gazz. Uff. n. 185 del 10 agosto 2018 Serie Generale.

sociale nei limiti delle variazioni ISTAT (art. 3, comma 3, lett. a), primo periodo del D.Lgs. n. 112/2017), venuta meno con le modifiche introdotte dal decreto correttivo.

La nuova formulazione dell'art. 18 del D.Lgs. n. 112/2017 introdotta con il decreto correttivo n. 95/2018 stabilisce, nel dettaglio, la non imponibilità ai fini delle imposte dirette degli utili e avanzi di gestione accantonati in apposite riserve e destinati dall'impresa sociale alle finalità indicate dai primi due commi dell'art. 3 del D.Lgs. 112/2017 (vale a dire allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio). Non sono imponibili, inoltre, le somme destinate al versamento del contributo per l'attività ispettiva esercitata sulle imprese sociali dal Ministero del lavoro (ai sensi dell'art. 15 del D.Lgs. 112/2017).

Rispetto al testo originario della norma, con il decreto correttivo:

- è venuta meno la condizione dell'effettivo utilizzo delle riserve nel termine di due anni;
- si ammette espressamente la possibilità di utilizzare le riserve a copertura di eventuali perdite senza che ciò comporti la decadenza dal beneficio (fermo restando il divieto di distribuire utili fino a quando le riserve non siano ricostituite);
- sono escluse da tassazione le imposte sui redditi riferibili a variazioni in aumento o in diminuzione.

In sostanza, con il decreto correttivo n. 95/2018 il regime fiscale dell'impresa sociale viene riscritto secondo uno schema più chiaro e lineare, che prevede la detassazione delle sole somme direttamente reinvestite nell'attività di interesse generale.

9. Le agevolazioni fiscali introdotte dal Codice del Terzo settore

Con la riforma sono stati, infatti, rafforzati gli incentivi e resa più omogenea la disciplina relativa alle erogazioni liberali, ora inserita all'interno di un unico articolo del CTS (art. 83): le agevolazioni erano infatti regolate in precedenza da disposizioni diverse contenute, ad esempio, negli articoli 15 e 100 del TUIR e nel D.L. n. 35/2005. Una novità di rilievo è l'estensione delle detrazioni e deduzioni alle erogazioni liberali in natura, che nel quadro ante-riforma erano agevolate solo in alcune ipotesi, come la "più dai meno versi" (art. 14 del D.L. n. 35/2005). I criteri di valorizzazione delle liberalità e le tipologie di beni agevolabili dovranno essere individuati da un apposito decreto ministeriale attuativo.

In base alle nuove regole, i contribuenti che effettuano erogazioni liberali a favore di un ente del Terzo settore (nel periodo transitorio, a favore di Onlus, ODV e APS) potranno dedurre gli importi erogati entro il limite del 10% del reddito dichiarato, riportando le eventuali eccedenze deducibili fino al quarto periodo di imposta successivo. Fino al 2017, era invece prevista per le erogazioni a favore di questi enti una deduzione fino al 10% del reddito ma nel limite massimo di 70.000 euro

(“più dai meno versi”) o in alternativa la deduzione entro l’importo maggiore tra 30mila euro e il 2 per cento del reddito d’impresa dichiarato (art. 100, lettera h) del TUIR).

I soli contribuenti IRPEF possono scegliere in base al nuovo art. 83 del CTS, in alternativa alla deduzione, di applicare una detrazione dall’imposta pari al 30% delle somme erogate, calcolata su un importo massimo di 30mila euro annui. Per le liberalità destinate alle organizzazioni di volontariato, la misura della detrazione sale al 35%. A partire dal 2018, sono dunque aumentati i vantaggi rispetto alle agevolazioni finora contenute nell’art. 15 del TUIR (detrazione al 26% su importo non superiore a 30mila euro per Onlus e ODV; detrazione al 19% su importo non superiore a 2.065,83 euro per APS).

A regime, le suddette agevolazioni saranno applicabili alle liberalità effettuate a favore degli ETS, comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma societaria (art. 83, comma 6 del CTS).

Con la riforma è stato poi introdotto il c.d. *social bonus* (art. 81 del CTS), ossia un credito d’imposta a favore dei contribuenti che effettuano erogazioni liberali in denaro destinate al recupero di beni immobili pubblici inutilizzati o di beni mobili e immobili confiscati alla criminalità organizzata, in virtù di specifici progetti presentati da enti del Terzo settore. Anche per questa agevolazione è prevista l’applicabilità nel periodo transitorio ad Onlus, ODV e APS, ma per l’effettiva operatività della norma è richiesto un decreto ministeriale attuativo. A regime, l’ambito applicativo sarà riferito ai progetti affidati ad ETS che utilizzino i beni esclusivamente per lo svolgimento di attività di interesse generale con modalità non commerciali. Il credito d’imposta spetta nella misura del 65% dell’erogazione per le persone fisiche e nella misura del 50% per enti o società (nel limite del 15% del reddito dichiarato da persone fisiche ed enti non commerciali o del 5 per mille dei ricavi annui per i titolari di reddito di impresa). Per assicurare la trasparenza in ordine all’impiego delle somme erogate, gli ETS assegnatari dei beni dovranno comunicare trimestralmente al Ministero del Lavoro le erogazioni ricevute e rendere noti sul proprio sito web i relativi importi e le modalità di utilizzo.

Dal 1° gennaio 2018, inoltre, è efficace nei confronti di Onlus, ODV e APS anche il nuovo art. 82 del CTS, che ha ampliato e razionalizzato i benefici in tema di imposte indirette.

In base a tale disposizione, i trasferimenti a titolo gratuito effettuati a favore dei suddetti enti sono esenti dall’imposta sulle successioni e donazioni e dalle connesse imposte ipocatastali.

È inoltre prevista l’applicazione in misura fissa delle imposte di registro, ipotecaria e catastale per gli atti costitutivi e le modifiche statutarie. L’agevolazione riguarda anche le operazioni di fusione, scissione e trasformazione tra gli enti (espressamente riconosciute dall’art. 98 del CTS).

Tenuto conto dell’onere di allinearsi alla nuova disciplina, per le modifiche statutarie che hanno come scopo l’adeguamento a modifiche o integrazioni normative l’imposta di registro non è dovuta. A regime, le suddette agevolazioni saranno applicabili nei confronti degli ETS, comprese le

cooperative sociali (restano escluse le imprese sociali costituite in forma societaria). L'art. 82 estende alla medesima platea di beneficiari anche le esenzioni in materia di imposta di bollo, di imposta sugli intrattenimenti e di tassa sulle concessioni governative.

Con il decreto correttivo al CTS, è stata reintrodotta l'esenzione dall'imposta di registro per gli atti costitutivi e tutti quelli connessi allo svolgimento dell'attività a favore delle ODV: tale agevolazione, prevista per questi enti fino al 31 dicembre 2017 (art. 8 della legge 266/1991) è stata quindi ripristinata a partire dalla data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 105/2018 (ossia dall'11 settembre 2018).

L'art. 82 del CTS prevede altresì l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa per gli atti di trasferimento a titolo oneroso della proprietà di beni immobili o relativi a diritti reali immobiliari di godimento. L'agevolazione è già applicabile ad Onlus, ODV e APS e, con la piena attuazione della riforma, riguarderà tutti gli ETS.

Da ultimo, va evidenziato che è prevista, tra i benefici operativi a partire dal 1° gennaio 2018, una nuova agevolazione a favore delle ODV e delle APS, che consiste nell'esenzione dall'IRES dei redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciali (artt. 84, comma 2 e 85, comma 7). Il decreto correttivo al CTS (D.Lgs. n. 105/2018) ha chiarito che anche laddove una organizzazione di volontariato scelga di trasformarsi in ente filantropico - iscrivendosi nella relativa sezione del Registro unico nazionale - verrà conservata la possibilità di beneficiare di questa misura.

00182 ROMA • Piazza di Villa Fiorelli, 1 • Tel. 0735 568320-4
Codice Fiscale 97453150589 Partita IVA 13695631005
Presidenza: Via Milano, 39 • 20010 SanGiorgio su Legnano (MI) • Tel 0331 411500
e-mail presidenza.bolzoni@fondazionedinoagostini.it