

# LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE E LE PROLOCO

(AVV. GABRIELE SEPIO 19 GIUGNO 2020)

## LE MISURE FISCALI IN VIGORE DAL 1 GENNAIO 2018

### Entrata in vigore e regime transitorio

Va infine evidenziato che gli enti iscritti nel Registro unico potranno fruire delle agevolazioni fiscali in tema di erogazioni liberali e imposte indirette contenute nel CTS.

Queste agevolazioni sono già efficaci nei confronti di Onlus, ODV e APS a partire dal 1° gennaio 2018.

Si tratta in particolare di:

- Detrazioni e deduzioni per chi effettua erogazioni liberali (art. 83);
- Agevolazioni in tema di imposte indirette (art. 82)
- Esenzione IRES per i redditi degli immobili destinati da ODV e APS allo svolgimento di attività non commerciali (artt. 84, comma 2 e 85 comma 7)
- Social bonus, per cui è richiesto però un decreto attuativo (art. 81)

### Erogazioni liberali (art. 83)

L'art. 83 del CTS contiene una disciplina **unitaria** sulle (restanti) erogazioni liberali che, rispetto alla normativa ante- riforma, si caratterizza

- Per una maggiore **organicità**, poiché all'interno di un'unica disposizione vengono riunite norme agevolative che, prima, andavano rivenute in molteplici atti legislativi
- Per un più vasto ambito di applicazione **soggettivo**, poiché le erogazioni liberali possono essere effettuate a favore di tutti gli ETS e delle imprese sociali costituite in forma non societaria (salvo si tratti di cooperative sociali)
- Per un rafforzamento degli incentivi anche dal punto di vista **oggettivo**
- Sotto il profilo soggettivo, il nuovo regime di deducibilità o detrazione delle erogazioni liberali effettuate è, in via generale, riconosciuto unicamente qualora dette liberalità siano rese a favore di **ETS non commerciali** (così come qualificati ai sensi di quanto disposto dal comma 5 dell'art. 79 del D.gs. n. 117 del 2017), con particolari e **ulteriori vantaggi** qualora l'ente beneficiario sia un'**organizzazione di volontariato**.
- Il medesimo regime, tuttavia, può trovare applicazione anche nei confronti delle erogazioni effettuate a favore di **ETS commerciali, di cooperative sociali e di imprese sociali (non costituite in forma societaria)** a condizione che le liberalità ricevute siano utilizzate per lo svolgimento dell'attività statutaria, ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale (art. 83, comma 6, del D.Lgs. n. 117 del 2017).

Per il **periodo transitorio**, intercorrente fra il 1° gennaio 2018 e il momento di operatività del Registro unico del Terzo Settore (successivamente all'intervenuta autorizzazione della Commissione europea) le introdotte agevolazioni per

erogazioni liberali trovano applicazione nei confronti delle erogazioni effettuate a favore dei seguenti soggetti:

- ■ ONLUS iscritte negli appositi registri;
- ■ Organizzazioni di Volontariato iscritte nei registri di cui alla legge n. 266 del 1991;
- ■ Associazioni di Promozione Sociale iscritte nei registri nazionali, regionali e delle province autonome di Trento e Bolzano, previsti dall'articolo 7 della legge n. 383 del 2000.

### Raffronto con le attuali norme Onlus

**Donatori PF:** detrazione dall'IRPEF pari al 30% (35% se il destinatario è ODV) delle erogazioni in denaro o in natura, per un importo complessivo della donazione non superiore a 30.000,00 Euro annui

■ In alternativa **deduzione** dal reddito complessivo netto nei limiti del 10% del dichiarato (conveniente in caso di aliquote marginali più elevate)

Persona fisica - Reddito annuo 15mila Euro - Erogazione 100 Euro			
Beneficiario	Onlus	Onlus	ETS
Norma	Art. 15, c. 1.1. TUIR	Art. 14 D.L. 35/2005	Art. 83 CTS
Vantaggio	Detrazione 26% dall'IRPEF risparmia 26 €	Deduzione dall'imponibile risparmia circa 24 €	Detrazione 30% dall'IRPEF (35% OdV) Risparmia 30 € (35 € per erogazioni a OdV)

**Donatori enti e società:** deduzione delle erogazioni in denaro o in natura nei limiti del 10 per cento del reddito complessivo dichiarato

Società di capitali - Reddito 2 milioni Euro			
Beneficiario	Onlus	Onlus	ETS
Norma	Art. 100, c. 1., lett. g) TUIR	Art. 14 D.L. 35/2005	Art. 83 CTS
Vantaggio	Deduzione per erogazioni fino a 40mila € Risparmia fino a 9.600 €	Deduzione per erogazioni fino a 70mila € Risparmia fino a 16.800 €	Deduzione per erogazioni fino a 200mila € Risparmia fino a 48mila €

Qualora la deduzione sia di ammontare superiore al reddito complessivo dichiarato, diminuito di tutte le deduzioni, l'**eccedenza** potrà essere computata dal donante in aumento dell'importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quarto, fino a concorrenza del suo ammontare

### D.M. sulle erogazioni liberali in natura (art. 83)

Al riguardo, giova segnalare la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del 30 gennaio 2020 del decreto attuativo del Ministero del lavoro che individua i criteri con i quali saranno individuate le tipologie di beni in natura che danno diritto alla detrazione o alla deduzione d'imposta.

I benefici fiscali saranno pertanto parametrati in funzione della tipologia di beni

oggetto dell'erogazione tenendo conto, *in primis*, del valore "normale" del bene, determinato ai sensi dell'articolo 9 del TUIR.

Criteri specifici sono, poi, individuati per i **beni strumentali** e quelli **prodotti o scambiati da imprese**:

- nel primo caso si guarda al **costo residuo non ammortizzato al momento del trasferimento**.
- per i beni come le merci rileva invece il **minor valore tra quello "normale" del bene e quello attribuito alle rimanenze ai sensi dell'articolo 92 del TUIR**.
- in via residuale, laddove la singola erogazione sia di valore superiore a 30mila euro o (per la natura dei beni) non sia possibile desumerne il valore in base a criteri oggettivi, il donatore deve munirsi di una **perizia giurata di stima** aggiornata a non oltre 90 giorni antecedenti il trasferimento del bene.

L'erogazione liberale in natura deve risultare da un atto scritto bilaterale, contenente alcune attestazioni da parte del soggetto erogante e dell'ETS beneficiario indispensabili per fruire del beneficio fiscale.

## **Disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali (art. 82)**

L'art. 82 del CTS riunisce e **disciplina in modo organico** le agevolazioni relative a molteplici imposte che, in precedenza, venivano perlopiù regolate all'interno dei singoli atti normativi riguardanti ciascun tributo

La nuova disposizione si riferisce, nello specifico, a:

- Imposta sulle successioni e donazioni
- Imposta di registro
- Imposte ipotecaria e catastale
- Imposta di bollo
- IMU
- TASI
- Tributi locali
- IRAP
- Imposta sugli intrattenimenti
- Tassa sulle concessioni governative

Si tratta, quindi, di disposizioni agevolative che riguardano un insieme di tributi **più ampio** di quanto, ad una prima lettura, emerge dalla rubrica della disposizione

## **Trasferimenti immobiliari a titolo gratuito**

In base all'art. 82, comma 1 non sono soggetti all'imposta sulle **successioni e donazioni** (né alle **imposte ipotecaria e catastale**) i trasferimenti a titolo gratuito a favore degli ETS (incluse le imprese sociali costituite in forma di cooperativa sociale o in altra veste non societaria)

La norma si rivolge ad una platea di beneficiari potenzialmente **più vasta** rispetto alle corrispondenti disposizioni ante-riforma

Si pensi in particolare all'art. 3 del D.lgs. n. 346/1990 – nonché agli artt. 1 e 10 del D.lgs. n. 347/1990 - che si riferiscono soltanto ad enti pubblici, fondazioni, associazioni riconosciute ed Onlus o all'art. 8 della L. 266/1991 sulle ODV.

La nuova disposizione, per certi versi, sembra **responsabilizzare maggiormente** gli ETS, prevedendo che i beni ricevuti devono essere utilizzati con finalità istituzionali

Per confronto, l'art. 3 del D.lgs. n. 346/1990 impone l'onere di dimostrare l'impiego dei beni (o della somma ricavata dall'ulteriore cessione) entro cinque anni dall'acquisto e stabilisce, in caso contrario, il recupero dell'imposta e degli interessi

La norma del CTS non appare priva di conseguenze poiché l'eventuale impiego dei beni per scopi diversi da quelli consentiti potrebbe condurre egualmente al recupero del tributo nonché, nei casi più gravi, a contestazioni sulla permanenza all'interno del Registro unico nazionale (ovvero, nella fase transitoria, nei registri speciali)

### **Modifiche statutarie - Operazioni straordinarie**

L'art. 82, comma 3 introduce **una norma di carattere misura fissa**

La norma, nel suo tenore letterale, replica in buona parte l'art. 11-bis della Tariffa, parte I, acclusa al d.P.R. n. 131/1986, che applica l'imposta di registro in misura fissa agli atti costitutivi e modifiche statutarie riguardanti le Onlus

Quest'ultima disposizione, tuttavia, veniva interpretata **in senso restrittivo** dall'Amministrazione finanziaria, la quale esigeva le imposte **in misura proporzionale** in caso di operazioni che

- i) comportano il trasferimento di beni e
- ii) coinvolgono enti non commerciali

Una conferma di questa impostazione veniva ravvisata dall'Agenzia delle Entrate nella «lettera» dell'art. 4 della citata Tariffa, parte I, che prevede la tassazione con aliquota fissa per le operazioni straordinarie eseguite da **società o enti commerciali** (*rectius*, «aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali») (cfr. Ris.ne 152/E/2008, nonché Sent. Cass. Civ., Sez. Trib., 27 febbraio 2009, n. 4763)

Si riteneva, quindi, che le operazioni degli enti non commerciali fossero sempre **realizzative**

Grazie alla nuova norma del CTS viene dunque **superata** questa impostazione – risalente per certi versi ad un'epoca in cui gli enti non commerciali erano caratterizzati da una gestione più «statica» – che nei fatti comportava notevoli ed ingiustificati oneri a carico di soggetti particolarmente meritevoli

### **Modifiche statutarie – adeguamenti a modifiche normative**

L'art. 82, comma 3 contempla anche una **esenzione dall'imposta di registro** per le modifiche statutarie finalizzate ad adeguare gli atti costitutivi a modifiche normative

Si tratta di una norma introdotta, tra l'altro, per agevolare gli attuali enti non profit ai fini delle modifiche statutarie che dovranno essere apportate per **adeguarsi** alle prescrizioni del CTS o del D.lgs. n. 112/2017 sull'impresa sociale

### **Trasferimenti immobiliari a titolo oneroso**

Un'importante novità – sul piano oggettivo e soggettivo – è introdotta dal

comma 4 dell'art. 82, che prevede l'applicazione **in misura fissa** delle imposte di **registro, ipotecaria e catastale** per i trasferimenti a titolo oneroso a favore degli **ETS in genere** (incluse le imprese sociali)

In questo caso si prevede l'obbligo di **dichiarare** contestualmente all'atto l'intenzione di utilizzare il bene in diretta attuazione degli scopi istituzionali, oltre **all'effettivo impiego** entro cinque anni

In caso contrario, è previsto il recupero dell'imposta in misura ordinaria, con interessi e sanzione al 30%

Nei casi più gravi sono, peraltro, ipotizzabili contestazioni. La norma reintroduce, con **un più vasto ambito applicativo**, le agevolazioni a favore delle Onlus, abrogate a partire dal 1 gennaio 2014 dall'art. 10 del D.lgs. n. 23/2011

Sul punto la Relazione illustrativa spiega che *«la disposizione si inserisce tra quelle che comportano l'ampliamento del favor verso gli enti del Terzo settore, andando incontro ad una esigenza segnalata anche dalla Legge delega che, all'articolo 9, lettera l), prevede l'introduzione di agevolazioni volte a favorire il trasferimento di beni patrimoniali agli enti del Terzo settore»*

Ciò spiega l'applicazione di questa norma a beneficio di **tutti gli ETS**, incluse le imprese sociali costituite in forma societaria sulla permanenza dell'ente all'interno del Terzo settore

### **Esenzione da IMU e TASI**

Il comma 6 dell'art. 82 disciplina l'**esenzione da IMU e TASI**, che viene accordata agli **ETS non commerciali** per gli immobili destinati totalmente o in parte lo svolgimento delle **attività istituzionali** (in quest'ultima ipotesi, l'esenzione darà parziale)

La disposizione presenta una sostanziale continuità con la normativa ante-riforma e tiene conto dell'esigenza di conformarsi alla stringente **giurisprudenza comunitaria** in materia

Si pensi, sul punto, alla recente sentenza della Corte di Giustizia 27 giugno 2017, Causa C-74/16, in merito all'esenzione dall'imposta comunale spagnola sulle costruzioni a favore delle istituzioni ecclesiastiche, senza dimenticare le vicende relative alla nostra IMU ed i susseguenti adeguamenti introdotti nella nostra legislazione interna con il D.M. 200/2012

### **Esenzione da tributi locali ed IRAP**

In termini analoghi i commi 7 ed 8 dell'art. 82 demandano alle regioni, alle Province autonome di Trento e Bolzano e agli enti locali di deliberare eventuali **riduzioni o esenzioni dai tributi di competenza**, nonché possibili semplificazioni legate agli adempimenti

La norma postula un più ampio ambito applicativo rispetto alle disposizioni ante-riforma come l'art. 21 del D.lgs. n. 460/1997, ma occorrerà verificare se ed in che misura regioni ed enti locali potranno estendere agevolazioni che, attualmente, sono riservate perlopiù alle Onlus

Attualmente, per esempio, si ha un'esenzione IRAP in FVG, Lombardia, Molise, Puglia, Sardegna, Valle d'Aosta, Province di BZ e TN ed una minore aliquota nelle altre regioni

## Altri tributi

I commi 5, 9 e 10 dell'art. 82 si occupano di regolare, rispettivamente, le esenzioni in materia di

- Imposta di bollo
- Imposta sugli intrattenimenti
- Tasse sulle concessioni governative accordandole agli **ETS in genere**, incluse le imprese sociali costituite in forma non societaria (salvo si tratti di cooperative sociali)

Viene quindi previsto un ambito **soggettivo** di applicazione più ampio di quello ammesso dalle norme ante-riforma, incentrate soprattutto sulle Onlus (art. 27- bis Tariffa acclusa al d.P.R. n. 642/1972, art. 23 del D.lgs. n. 460/1997 e art. 13-bis, comma 1 del d.P.R. n. Le nuove disposizioni presentano anche alcune innovazioni sul versante oggettivo

L'esenzione dall'imposta di **bollo** è prevista non solo per specifiche tipologie documentali ma, ampiamente, per «*ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato*» che venga posto in essere o richiesto dagli ETS

Per quanto riguarda l'esenzione dall'imposta sugli intrattenimenti, è prevista una più ampia casistica (attività svolte occasionalmente o in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione) 641/1972)

Le nuove disposizioni presentano anche alcune innovazioni sul versante oggettivo

L'esenzione dall'imposta di **bollo** è prevista non solo per specifiche tipologie documentali ma, ampiamente, per «*ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato*» che venga posto in essere o richiesto dagli ETS

Per quanto riguarda l'esenzione dall'imposta sugli intrattenimenti, è prevista una più ampia casistica (attività svolte occasionalmente o in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione)

### Esenzione IRES per gli immobili di OdV e APS

Saranno applicabili dal 1 gennaio 2018 anche l'art. 84, comma 2 e l' Art. 85, comma 7, che escludono da imposizione i redditi degli immobili di OdV e APS destinati in via esclusiva allo svolgimento o al finanziamento di attività non commerciale (**previsione innovativa**).

Le norme citate fanno riferimento ai «**redditi degli immobili**».

Si può ritenere, pertanto, che l'agevolazione possa riguardare anche eventuali plusvalenze derivate dall'alienazione dei beni (fermo restando l'obbligo di reinvestimento nelle attività istituzionali).

### Social bonus (art. 81)

Si tratta di un **nuovo credito d'imposta** a favore di coloro che effettuano **erogazioni liberali in denaro** a favore degli **ETS** che hanno presentato al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali un progetto per sostenere il **recupero degli immobili pubblici inutilizzati** e dei **beni mobili e immobili confiscati alla criminalità organizzata** dei quali siano assegnatari

Il beneficio fiscale è subordinato alla condizione che l'immobile sia dedicato in via esclusiva allo svolgimento di **attività di interesse generale di natura non commerciale**

L'agevolazione può quindi spettare anche per erogazioni a favore di **enti commerciali del Terzo settore e di imprese sociali**

E', comunque, prevista l'emanazione di un decreto ministeriale per regolare le modalità di attuazione e le procedure per l'approvazione dei progetti di recupero finanziabili

## Adempimenti pubblicitari

I soggetti beneficiari delle erogazioni sono tenuti a:

- comunicare trimestralmente al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali l'**importo** delle erogazioni liberali ricevute nel trimestre di riferimento
- Pubblicare su proprio sito internet e su un portale gestito dal Ministero **informazioni** relative agli importi ricevuti e dei relativi impieghi

Il portale gestito dal Ministero, in particolare, dovrà fornire i seguenti dati comunicati dai beneficiari:

- stato di conservazione dei beni
- interventi di ristrutturazione e riqualificazione in atto
- fondi pubblici assegnati
- ente responsabile del bene
- modalità di fruizione del bene

## Esempi applicativi

### Il credito in questione

- ■ E' pari al **65%** (persone fisiche) o al **50%** (enti e società) dell'importo erogato, nei limiti del 15 % del reddito imponibile (persone fisiche ed enti non commerciali) o del 5 per mille dei ricavi annui (titolari di reddito d'impresa)

Social Bonus – Art. 81 CTS	
Soggetto erogatore	Vantaggio
Persona fisica Reddito 100mila €	Può erogare fino a 15mila € Credito d'imposta fino a 9.750 € In tre quote annuali di 3.250 €
Società di Capitali Ricavi 5 milioni €	Può erogare fino a 25mila € Credito d'imposta fino a 12.500 € In tre quote annuali di 4.161,67 €

- viene ripartito in **tre quote annuali** di pari importo e può essere utilizzato **in compensazione** senza i limiti ordinari
- ■ non rileva ai fini della base imponibile delle imposte sui redditi e dell'IRAP
  - **non è cumulabile**, in relazione ai medesimi importi, con le erogazioni liberali dell'art. 83 o altre agevolazioni fiscali previste dalla legge

## **Iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore**

Va evidenziata, tra i possibili vantaggi dell'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore, la possibilità di acquisire la personalità giuridica con una procedura semplificata (art. 22 del CTS), vicina a quella prevista per le società.

Il riconoscimento avviene in maniera automatica con l'iscrizione nel Registro, previo controllo notarile: il notaio che riceve l'atto costitutivo dell'associazione deve accertare la sussistenza delle condizioni previste per la costituzione dell'ente e per assumere la qualifica di ETS, nonché del patrimonio minimo richiesto per il riconoscimento (non inferiore a 15.000 euro per le associazioni e a 30.000 euro per le fondazioni).

Tuttavia, tale procedura semplificata non troverà applicazione fino all'istituzione del Registro unico nazionale.