



I PRINCIPI GENERALI DELLA RIFORMA E LA NUOVA FISCALITÀ DEGLI ETS

AVV. GABRIELE SEPIO

GABRIELE.SEPIO@ACTAX.IT

LE FINALITÀ DELLA RIFORMA DEL TERZO SETTORE

2

Finalità della riforma

Come specificato dall'art. 1 della legge delega n. 106/2016, la **finalità** della riforma è quella di **sostenere** l'autonoma iniziativa dei **cittadini che concorrono**, anche in forma associata, a:

- perseguire il bene comune;
- elevare i livelli di cittadinanza attiva, di coesione e protezione sociale, favorendo la partecipazione, l'inclusione e il pieno sviluppo della persona;
- valorizzare il potenziale di crescita e di occupazione lavorativa.

A tale scopo, il Governo è stato chiamato ad adottare, entro dodici mesi dall'entrata in vigore della legge delega, i decreti legislativi attuativi.

Finalità della riforma

La revisione della disciplina del Terzo settore è stata operata al fine di:

- valorizzare un **settore centrale per l'economia** del Paese (in termini di addetti, di utenti e di volume d'affari);
- **semplificare e armonizzare** le molteplici normative di dettaglio, talvolta sovrapponibili, indirizzate a diverse tipologie di soggetti *non profit* (si pensi, in particolare, al regime fiscale Onlus, alla legge quadro sul volontariato, alla disciplina in materia di associazioni di promozione sociale)
- conferire al Terzo settore una **specificità identità sotto il profilo giuridico**.

Il percorso della riforma

Il percorso della riforma è stato avviato nel **maggio 2014** con la predisposizione, da parte del Governo, delle **linee guida** per il riordino della disciplina degli enti operanti nel Terzo settore.

Sulle linee guida il Governo ha predisposto una **consultazione pubblica**, al fine di raccogliere le opinioni degli operatori, dei cittadini sostenitori e degli utenti del settore *non profit*.

Successivamente è stato predisposto il **disegno di legge delega** per la riforma e, dopo un lungo *iter* alle Camere, è stata approvata la **legge 6 giugno 2016, n. 106** di «*Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale*», entrata in vigore il 3 luglio 2016.

Il percorso della riforma

In particolare, la legge delega ha fissato i principi e i criteri direttivi per:

- La **revisione della disciplina del codice civile** in materia di associazioni, fondazioni e altre istituzioni di carattere privato senza scopo di lucro, riconosciute come persone giuridiche o non riconosciute;
- Il **riordino e alla revisione organica** delle disposizioni, anche tributarie, relative agli enti del Terzo settore, compresa la disciplina tributaria applicabile, mediante la **redazione di un apposito Codice**;
- La **revisione** della disciplina in materia di **impresa sociale**;
- La revisione della disciplina in materia di **servizio civile nazionale**.

Il percorso della riforma

In attuazione della delega, sono stati emanati tra marzo e luglio 2017 i decreti legislativi in materia di **servizio civile universale** (D.Lgs. n. 40/2017), di **5 per mille** (D.Lgs. n. 111/2017), di **impresa sociale** (D.Lgs. n. 112/2017) e di **Codice del Terzo settore** (D.Lgs. n. 117/2017).

Con la riforma viene introdotta una disciplina legislativa unitaria, che comprende tutti gli aspetti civilistici, gestionali e tributari degli enti del Terzo settore (ETS), **sostituendosi ai vari provvedimenti legislativi settoriali** che, in precedenza, regolavano le diverse tipologie di ente.

In concreto, vengono **assorbite** all'interno del Codice del Terzo settore (CTS) le disposizioni che prima regolavano le organizzazioni di volontariato (OdV), le associazioni di promozione sociale (APS) e le Onlus.



LA FISCALITÀ DEGLI ETS

Aspetti tributari del CTS

Con il codice del Terzo settore viene superata la **stratificazione normativa** e la presenza di molteplici norme fiscali di riferimento che avevano creato non poca confusione in merito alla distinzione tra attività profit e non profit

Si pensi, ad esempio, alle attività oggettivamente commerciali che sono state svolte mediante **strumenti nati per lo sviluppo delle attività non profit** (come le ONLUS, il cui regime con valenza solo fiscale verrà superato al termine della fase transitoria)

Il CTS fornisce una disciplina tributaria coordinata con le disposizioni civilistiche, che si occupano di elencare le **attività principali di interesse generale** (art. 5) e le **attività secondarie e strumentali** (art. 6, saranno oggetto di specifici provvedimenti attuativi, con superamento delle attività «connesse» o «marginali» attualmente disciplinate a livello settoriale)

Attività di interesse generale e non commercialità degli ETS

I criteri per individuare la **non commercialità** delle attività svolte dagli ETS sono individuati dai commi 2, 3, 4 e 6 dell'art. 79 del CTS. In particolare, in base a tali disposizioni:

- si considerano non commerciali le attività di interesse generale svolte dall'ETS a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto conto anche degli apporti della pubblica amministrazione e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento (art. 79, comma 2);
- si considerano non commerciali le attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale con reinvestimenti degli utili nell'attività (in base ai criteri dettati dall'art. 79, comma 3);
- non concorrono alla formazione del reddito degli ETS non commerciali le attività di raccolte pubbliche occasionali di fondi e i contributi o apporti erogati dalle amministrazioni pubbliche per le attività di cui ai citati commi 2 e 3 (art. 79, comma 4);
- si considerano non commerciali, per gli ETS a carattere associativo, le quote associative che non assumono natura di corrispettivo specifico (art. 79, comma 6).

Qualificazione fiscale degli ETS

Le ipotesi di non commercialità descritte dall'art. 79 incidono sulla complessiva qualificazione dell'ETS sul piano tributario.

A prescindere dalle previsioni statutarie, infatti, 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 **prevalgano** sulle entrate derivanti dalle attività di interesse generale svolte con modalità non commerciali (art. 79, comma 5).

Tra le entrate di natura non commerciale devono includersi i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative ed ogni altra entrata assimilabile, nonché il valore normale delle cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuati con modalità non commerciali.

Dal computo delle entrate commerciali devono essere escluse, per espressa previsione legislativa, quelle derivanti dalle attività di **sponsorizzazione** (effettuate con i criteri e nei limiti che saranno definiti dal decreto ministeriale di cui all'art. 6 del CTS).

Il confronto sulla prevalenza

A

Entrate “da attività articolo 5 commerciali” (inclusi eventuali contributi o apporti pubblici e quote di partecipazione alla spesa previste dall’ordinamento se, al netto di questi importi, i corrispettivi praticati superano i costi effettivi)

+ Entrate “da attività articolo 6 commerciali” (al netto delle sponsorizzazioni)

+ Corrispettivi specifici negli enti associativi

B

Entrate da attività non commerciali ex articolo 79 commi 2, 3 e 4 lettera b) (ad es. contributi, sovvenzioni, liberalità, valore normale delle cessioni / prestazioni gratuite)

+ Quote enti associativi (non aventi natura corrispettiva)

Se $A < B$ = ente non commerciale

Raffronto con il regime ante-riforma

Le previsioni del TUIR, invece, assegnano la qualifica di ente non commerciale **in base ad un criterio formale-statutario** (cfr. art. 73, comma 1, lett. c) e comma 4)

- Tuttavia, l'art. 149 del TUIR indica una serie di ***"fatti indice di commercialità"*** (così la Circ. n. 124/E/1997) che possono condurre ad un riesame sulla posizione giuridico-tributaria dell'ente, nell'ambito di un giudizio complessivo sull'attività effettivamente esercitata;
- prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività;
- prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali;
- prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative;
- prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese.

Segue

La citata Circ. n. 124/E/1997 spiegava che l'art. 149 «*non contiene presunzioni assolute di commercialità, ma traccia un percorso logico, anche se non vincolante quanto alle conclusioni, per la qualificazione dell'ente non commerciale, individuando parametri dei quali deve tenersi anche conto (e non solo quindi) unitamente ad altri elementi di giudizio*» e che, di conseguenza, «*non è ... sufficiente il verificarsi di una o più delle condizioni stabilite dal comma 2 dell'art. 111-bis [art. 149, n.d.r.] per poter ritenere avvenuto il mutamento di qualifica, ma sarà necessario, in ogni caso, un giudizio complesso, che tenga conto anche di ulteriori elementi, finalizzato a verificare che l'ente abbia effettivamente svolto per l'intero periodo d'imposta prevalentemente attività commerciale*»

Da un punto di vista pratico, tuttavia, si sono spesso verificate contestazioni sulle commercialità degli enti slegate dall'esame dei suddetti parametri e/o da un'analisi della posizione complessiva del soggetto (cfr. ad es. la Sent. Comm. Trib. Reg. Bologna n. 83/5/2013 che assegna un valore presuntivo ai parametri di cui sopra)

Segue

Vanno peraltro considerati altri due **aspetti problematici** che potrebbero essere risolti con il nuovo approccio indicato dall'art. 79, comma 5:

- Le **normative di settore** (come osservato in precedenza) prevedevano criteri diversi da quelli del TUIR in merito alla prevalenza delle attività (ad es. per le Onlus è previsto un divieto assoluto di svolgere attività diverse da quelle ammesse ai sensi dell'art. 10 del D.lgs. n. 460/1997, salvo gli stretti limiti concessi per lo svolgimento di attività “connesse”)
- A **livello comunitario** gli incentivi fiscali vengono correlati soprattutto alle **modalità effettive di svolgimento delle attività** e non ai soli scopi perseguiti dall'ente (cfr., di recente, la Sent. Corte di Giustizia Europea 27 giugno 2017, Causa C-74/16 sull'esenzione dall'imposta comunale spagnola sulle costruzioni accordata alle istituzioni ecclesiastiche, nonché le criticità relative alla nostra IMU, risolte dal D.M. 200/2012 in adesione agli orientamenti comunitari)

Il regime forfetario degli ETS

Le disposizioni di cui all'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.

L'**autofinanziamento** degli ETS non commerciali, in particolare, viene incoraggiato con la possibilità di optare per un **regime di determinazione forfetaria del reddito d'impresa**, derivante da attività di interesse generale svolte secondo canoni commerciali o da attività secondarie.

Il reddito è determinato attraverso l'applicazione ai ricavi di **coefficienti di redditività** (cui vanno distintamente sommati plusvalenze patrimoniali, sopravvenienze attive, dividendi e interessi e proventi immobiliari).

Il regime risulta decisamente più vantaggioso rispetto all'omologo art. 145 del TUIR.

Segue

L'art. 80 CTS chiarisce alcuni importanti aspetti applicativi:

- I componenti positivi e negativi di reddito relativi ad anni precedenti a quello da cui ha effetto il regime forfetario, la cui tassazione o deduzione è stata **rinviata** in conformità alle disposizioni del TUIR, partecipano per le quote residue alla formazione del reddito dell'esercizio precedente a quello di efficacia del regime
- Le **perdite fiscali** pregresse possono essere computate in diminuzione del reddito determinato forfetariamente
- E' **esclusa** l'applicazione di parametri, studi di settore ed indici sintetici di affidabilità

Prestazioni di servizi: prima e dopo la riforma

Prestazioni di servizi – Art. 80 CTS

Ricavi fino a 130.000 Euro	Coefficiente 7%
Ricavi da 131.001 Euro a 300.000 Euro	Coefficiente 10%
Ricavi oltre 300.000 Euro	Coefficiente 17%

Prestazioni di servizi – Art. 145 TUIR

Ricavi fino a 15.493,70 Euro	Coefficiente 15%
Ricavi da 15.493,71 Euro a 400.000 Euro	Coefficiente 25%

Segue

Ricavi		Art. 80 CTS	Imponibile	Imposta
0	15.493,70	7%	1.084,56	260,29
15.493,70	130.000	7%	8.015,44	1.923,71
131.001	300.000	10%	16.900	4.055,98
300.001	400.000	17%	17.000	4.079,96
400.001	1.000.000	17%	102.000	24.479,96
Ricavi		Art. 145 TUIR	Imponibile	Imposta
0	15.493,70	15%	2.324,06	557,77
15.493,70	130.000	25%	28.626,58	6.870,38
131.001	300.000	25%	42.249,75	10.139,94
300.001	400.000	25%	24.999,75	5.999,94
400.001	1.000.000	25%	non ammesso	non ammesso

Altre attività: prima e dopo la riforma

Altre attività– Art. 80 CTS

Ricavi fino a 130.000 Euro	Coefficiente 5%
Ricavi da 131.001 Euro a 300.000 Euro	Coefficiente 7%
Ricavi oltre 300.000 Euro	Coefficiente 14%

Altre attività – Art. 145 TUIR

Ricavi fino a 25.882,85 Euro	Coefficiente 10%
Ricavi da 25.882,85 Euro a 400.000 Euro	Coefficiente 15%

Segue

Ricavi		Art. 80 CTS	Imponibile	Imposta
0	25.822,85	5%	1.291,14	309,87
25.822,85	130.000	5%	5.208,86	1.250,13
131.001	300.000	7%	11.829,93	2.839,18
300.001	700.000	14%	55.999,86	13.439,97
700.001	1.000.000	14%	41.999,86	10.079,97
Ricavi		Art. 145 TUIR	Imponibile	Imposta
0	25.822,85	10%	2.582,29	619,75
25.822,85	130.000	15%	15.626,57	3.750,38
131.001	300.000	15%	25.349,85	6.083,96
300.001	700.000	15%	59.999,85	14.399,96
700.001	1.000.000	15%	non ammesso	non ammesso

Volontariato e promozione sociale

Ulteriori ambiti di attività non commerciale sono previsti per **OdV e APS**

Le prime **accedono ad una serie di attività non commerciali aggiuntive** (la vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito, la cessione di beni prodotti da assistiti e volontari e la somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni e celebrazioni a carattere occasionale)

Per le seconde si considerano **non commerciali** le attività **istituzionali** eseguite **a fronte di corrispettivi specifici** (a meno che non riguardino beni o servizi tipicamente commerciali, dettagliatamente elencati dall'art. 85), le **cessioni di pubblicazioni** destinate ad associati e loro familiari conviventi, le **somministrazioni di alimenti o bevande** presso le sedi istituzionali (APS riconosciute dal Min. Interno ai sensi dell'art. 3, comma 6, lett. e) della L. n. 287/1991) e la vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito, curata direttamente dall'APS senza intermediari

Le suddette attività, per gli altri ETS, rientrano tra le attività diverse di natura commerciale.

Regime forfetario per OdV e APS

L'art. 86 del CTS introduce un **nuovo regime contabile e fiscale semplificato** di tipo **opzionale** per le attività commerciali svolte da OdV e APS, che prevede, al fine di determinare l'imponibile, l'applicazione all'ammontare dei ricavi di coefficienti di redditività pari, rispettivamente, all'**1%** e al **3%**

Tale regime forfetario è applicabile con ricavi **fino a 130.000 euro annui**, o alla diversa soglia che dovesse essere autorizzata dal Consiglio dell'Unione europea in sede di rinnovo della decisione in scadenza al 31 dicembre 2019 o a quella che sarà eventualmente armonizzata in sede europea

Fino a tale autorizzazione, si applicherà la misura speciale di deroga rilasciata dal Consiglio dell'Unione europea ai sensi dell'art. 395 della direttiva 2006/112/CE)

I soggetti che applicano il suddetto regime sono esentati dagli obblighi previsti dall'art. 87 del CTS, salvo la predisposizione del rendiconto specifico e della relazione illustrativa per le eventuali attività di raccolta fondi

Segue

Per le OdV e le Aps che applicano il regime forfetario è previsto **l'esonero degli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili** (fermo restando l'obbligo di conservare i documenti emessi e ricevuti) e **l'esonero dal versamento dell'IVA** e dai relativi obblighi (ad eccezione della numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali, di certificazione dei corrispettivi e conservazione dei documenti).

Per le operazioni per le quali risultino debitori d'imposta (ad es. reverse charge) le OdV e le Aps che applicano il forfetario devono comunque emettere fattura o integrarla con l'indicazione della relativa imposta, versando l'imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni.

Tali soggetti, inoltre, non sono tenuti ad operare le ritenute alla fonte, ma devono indicare nella dichiarazione dei redditi il codice fiscale del percettore dei redditi per i quali non è stata operata la ritenuta e l'ammontare degli stessi.

Raffronto con il regime forfetario ex art. 145 TUIR

Ricavi		Art. 86 CTS - OdV	Imponibile	Imposta
0	130.000,00	1%	1.300,00	312,00
Ricavi		Art. 80 CTS - APS	Imponibile	Imposta
0	130.000,00	3%	3.900,00	936,00
Ricavi		Art. 145 TUIR - Servizi	Imponibile	Imposta
0	15.493,70	15%	19.500,00	4.680,00
15.493,70	130.000,00	25%	28.626,58	6.870,38
Ricavi		Art. 145 TUIR - Altre attività	Imponibile	Imposta
0	25.822,85	10%	13.000,00	3.120,00
25.822,85	130.000,00	15%	15.626,57	3.750,38

Efficacia delle nuove disposizioni

È importante sottolineare che, in base a quanto disposto dall'art. 104, comma 2 del CTS, i regimi forfetari per ETS non commerciali, ODV e APS si applicheranno a **decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea** e, comunque, **non prima del periodo di imposta successivo di operatività del Registro unico nazionale**.

L'autorizzazione comunitaria delle suddette norme e l'attivazione del Registro sono condizioni di efficacia per:

- Il regime fiscale degli ETS ai fini delle imposte sul reddito (art. 79);
- I regimi fiscali speciali per Regime speciali per le ODV (art. 84) ed APS (art. 85);
- Le disposizioni di coordinamento normativo (art. 89) e la abrogazione delle norme previgenti incompatibili (art. 102, comma 2).

Efficacia delle nuove disposizioni

Una parte delle nuove misure fiscali, invece è efficace già dal 1° gennaio 2018. Si tratta, in particolare, di:

- social bonus (art. 81)
- agevolazioni imposte indirette e tributi locali (art. 82)
- disciplina delle erogazioni liberali (art. 83)
- esenzione IRES per i redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte di OdV e APS (artt. 84, comma 2 e 85, comma 7)

Contestualmente cessano di avere effetto le norme sostituite dalle suddette disposizioni (ad es. erogazioni liberali previste dal TUIR a favore di Onlus e APS)



LE MISURE FISCALI DI VANTAGGIO IN VIGORE DAL 1 GENNAIO 2018

Entrata in vigore e regime transitorio

A partire dal 1° gennaio 2018 sono efficaci le nuove **norme agevolative** del CTS e, in particolare, quelle dedicate a

- *Social bonus* (art. 81)
- Altre erogazioni liberali (art. 83)
- Agevolazioni relative alle imposte indirette ed ai tributi locali (art. 82)

I suddetti benefici si applicheranno, a regime, nei confronti degli ETS e delle imprese sociali iscritte al **Registro unico nazionale del Terzo settore**

Nella fase **transitoria**, cioè in attesa dell'istituzione del suddetto Registro, gli attuali enti *non profit* possono applicare le nuove disposizioni grazie all'iscrizione nei relativi registri speciali

Entro 18 mesi dall'entrata in vigore del CTS è possibile adottare, con **deliberazione dell'assemblea ordinaria**, le modifiche statutarie necessarie ad adeguarsi al Codice

Ratio legislativa

Le norme in questione, da un punto di vista oggettivo, confermano spesso la portata di agevolazioni già previste dalla normativa ante-riforma

Anche sotto questo profilo, comunque, vi sono rilevanti novità su cui ci soffermeremo dettagliatamente (ad es. in materia di *social bonus* per le imposte di registro, ipotecarie e catastali in caso di operazioni straordinarie e sui trasferimenti a titolo oneroso)

La principale innovazione si pone quindi su un diverso versante, quello **soggettivo**, poiché con la riforma i benefici vengono estesi a tutti gli **ETS**, incluse le imprese sociali e, in particolare, quelle costituite in forma di cooperativa sociale (restano escluse le sole imprese sociali costituite in altre forme societarie)

In alcuni casi particolari l'ambito soggettivo viene ulteriormente ampliato a **tutti gli ETS** (imposte di registro, ipotecarie e catastali sui trasferimenti a titolo oneroso sui trasferimenti immobiliari) ovvero ristretto ai soli **ETS non commerciali** (ad es. IMU e TASI)

Segue

Viene dunque concretizzata anche sul piano agevolativo una delle **linee guida** della riforma, cioè l'obiettivo di **superare la rigida dicotomia** tra enti commerciali (meramente erogativi) ed enti commerciali (prettamente lucrativi), derivante dalla riforma fiscale degli anni '70 ma ormai non più attuale

La riforma, piuttosto, «premia» lo svolgimento di **attività di interesse generale** nei settori indicati dall'art. 5 del CTS e dall'art. 2 del D.lgs. n. 112/2017 ed il costante **reinvestimento** degli eventuali utili o avanzi di gestione nelle finalità istituzionali (c.d. assenza di scopo di lucro soggettivo)

Il rispetto di queste condizioni assicura, in generale, la spettanza dei benefici, indipendentemente dalla caratterizzazione «commerciale» o «non commerciale» dell'ETS

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

Segue. 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) o del 5% dei ricavi annui (enti e società)

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

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**

Erogazioni liberali (art. 83)

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).

Erogazioni liberali (art. 83)

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)

Segue

- **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

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.

Segue

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 (oggettivamente) innovativo**, prevedendo che agli atti costitutivi e alle modifiche statutarie degli ETS – comprese le operazioni di **fusione, scissione o trasformazione** – si applicano **le imposte di registro, ipotecaria e catastale in 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

Segue

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. 83, 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 sulla permanenza dell'ente all'interno del Terzo settore

Segue

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

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. 641/1972)

Segue

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).



IL NUOVO REGIME FISCALE DELL'IMPRESA SOCIALE

Riforma dell'impresa sociale

In attuazione della legge delega per la Riforma del Terzo settore (L. n. 106/2016) è stato emanato il **D.Lgs. n. 112/2017** che riforma e riordina la disciplina in materia di **impresa sociale** (contenuta in precedenza nel D.Lgs. n. 155/2006, ora abrogato), al fine di favorirne lo sviluppo.

Il D.Lgs. n. 112/2017 ha previsto, tra l'altro, per le imprese sociali:

- una mitigazione del divieto di distribuire utili (cfr. art. 3, comma 3 del D.Lgs. n. 112/2017)
- uno specifico regime tributario, assente nella precedente disciplina di cui al D.Lgs. n. 155/2006 (cfr. art. 18 del D.Lgs. n. 112/2017)

Le imprese sociali possono essere costituite, a differenza degli ETS, anche nelle forme giuridiche disciplinate dal Libro V (società di persone, società di capitali, società cooperative).

Le cooperative sociali assumono la qualifica di imprese sociali «di diritto» (art. 1, comma 4 del D.Lgs. n. 112/2017)

Assenza di scopo di lucro soggettivo

L'impresa sociale, come regola generale, deve **destinare eventuali utili ed avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio** (art. 3, commi 1 e 2 del D.Lgs. n. 112/2017).

Le imprese sociali **costituite in forma societaria** (escluse, quindi, le associazioni e fondazioni imprese sociali) possono destinare **fino al 50%** dei propri utili o avanzi di gestione (art. 3, comma 3, lett. a):

- ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato dai soci, nei limiti delle variazioni dell'indice nazionale generale dei prezzi al consumo per famiglie di operai ed impiegati calcolate dall'ISTAT;
- alla distribuzione - anche mediante aumento gratuito del capitale sociale o l'emissione di strumenti finanziari - di dividendi ai soci, in misura non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi aumentato di 2,5%.

Regime fiscale dell'impresa sociale

L'art. 18, comma 1, del D.Lgs. n. 112/2017 prevede la **non imponibilità** degli utili e avanzi di gestione effettivamente reinvestiti dall'impresa sociale nell'attività statutaria di interesse generale.

Nel dettaglio tale norma prevede che gli utili e gli avanzi di gestione dell'impresa sociale non costituiscono reddito imponibile ai fini delle imposte dirette, a condizione:

- che siano destinati ad un'apposita **riserva indivisibile in sospensione d'imposta** in sede di approvazione del bilancio dell'esercizio in cui sono stati conseguiti;
- e che risultino effettivamente destinati, **entro il secondo periodo d'imposta successivo all'attività statutaria o ad incremento del patrimonio**.

Tale destinazione deve **risultare dalle scritture contabili**.

Regime fiscale dell'impresa sociale

Ai sensi del medesimo art. 18, comma 1, non sono imponibili gli utili e gli avanzi di gestione destinati dall'impresa sociale a contributo dell'esercizio dell'attività ispettiva organizzata dal Ministro del lavoro e delle politiche sociali (ai sensi dell'art. 15 del decreto).

Un'altra ipotesi di detassazione è prevista dal **secondo comma dell'art. 18**, che dispone la non imponibilità ai fini delle imposte dirette degli utili e avanzi di gestione destinati dall'impresa ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato dai soci **nei limiti delle variazioni dell'indice nazionale generale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati calcolate dall'ISTAT** per il periodo corrispondente a quello dell'esercizio sociale in cui gli utili e gli avanzi di gestione sono stati prodotti (ai sensi dell'art. 3, comma 3, lett. a) del medesimo D.Lgs. n. 112/2017).

Regime fiscale dell'impresa sociale

Va evidenziato che la detassazione opera anche in relazione agli utili e avanzi di gestione che derivano dallo svolgimento di **attività diverse** da quelle di interesse generale, sempre a condizione che essi siano destinati alle finalità ora menzionate (cfr. la relazione illustrativa). I ricavi derivanti dalle attività diverse svolte dall'impresa sociale dovranno essere comunque inferiori al 30% di quelli complessivi, ai sensi dell'art. 2 comma 3 del D.Lgs. n. 112/2017).

Dovranno invece essere considerati **imponibili** gli utili e gli avanzi di gestione destinati a **finalità diverse**

In particolare concorrono alla determinazione del reddito imponibile gli utili e gli avanzi di gestione destinati:

- ad aumento gratuito del capitale sociale oltre i limiti dell'indice ISTAT, ma entro la soglia del tasso di interesse massimo dei buoni postali fruttiferi rivalutato del 2,5%;
- ad erogazioni gratuite in favore di ETS diversi dalle imprese sociali, finalizzate alla promozione di specifici progetti di utilità sociale (ai sensi dell'art. 3, comma 3, lett. b)).

Detrazione IRPEF per gli investimenti nelle imprese sociali

Allo scopo di favorire gli investimenti nell'imprenditoria sociale, l'art. 18 del D.Lgs. n. 112/2017 prevede nuovi **incentivi fiscali**, sul modello di quelli introdotti dal D.L. n. 179/2012 per le start-up innovative.

In particolare, le **persone fisiche** potranno detrarre dall'IRPEF lorda un importo pari al **30% della somma investita nel capitale sociale di una o più società** (anche cooperative) aventi la qualifica di impresa sociale, a condizione che:

- la qualifica di impresa sociale sia acquisita **successivamente all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 112/2017**;
- la società sia **costituita dopo l'entrata in vigore del decreto o**, comunque, da **non più di tre anni** dalla medesima data.

Detrazione IRPEF per gli investimenti nelle imprese sociali

Per ciascun periodo d'imposta, l'investimento massimo detraibile non può superare l'importo di **1.000.000 di euro**.

L'investimento deve essere mantenuto, a pena di decadenza dal beneficio, per **almeno tre anni**.

L'ammontare di investimento non detraibile nel periodo d'imposta di riferimento può essere portato in detrazione nei periodi successivi, ma non oltre il terzo.

L'eventuale cessione, anche parziale, dell'investimento prima dei tre anni comporta la decadenza dal beneficio e l'obbligo per il contribuente di restituire l'importo detratto, unitamente agli interessi legali.

Deduzione IRES per gli investimenti nelle imprese sociali

I soggetti **titolari di reddito d'impresa** potranno beneficiare di una **deduzione dalla base imponibile IRES** pari al **30%** della somma investita nel capitale sociale di una o più imprese sociali costituite in forma di società (anche cooperative).

Anche in questo caso, per beneficiare della deduzione è necessario che la società abbia acquisito la qualifica di impresa sociale dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 112/2017 e che sia costituita da non più di tre anni dalla medesima data.

L'**investimento massimo deducibile** in ciascun periodo d'imposta non potrà eccedere l'importo di **1.800.000 euro** e dovrà essere mantenuto per almeno 3 anni.

L'eventuale cessione dell'investimento, anche parziale, prima del decorso del termine di 3 anni comporta la decadenza dal beneficio e il recupero a tassazione dell'importo dedotto.

Sull'imposta non versata per effetto della deduzione non spettante sono dovuti gli interessi legali.

Incentivi per gli investimenti nelle imprese sociali

In base a quanto disposto dal quinto comma dell'art. 18, le detrazioni e le deduzioni disciplinate dal medesimo articolo sono applicabili anche agli **atti di dotazione** e ai **contributi** posti in essere successivamente alla data di entrata in vigore del decreto in favore di imprese sociali costituite **in forma di fondazione**, sempre a condizione che:

- la fondazione abbia acquisito la qualifica di impresa sociale successivamente a tale data;
- sia costituita da non più di tre anni dalla medesima.

Le misure in esame non si applicano, invece, per le imprese sociali costituite in forma di associazione (cfr. relazione illustrativa).

Le modalità di attuazione delle detrazioni e deduzioni introdotte dall'art. 18 dovranno essere individuate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali.

Ulteriori agevolazioni

In considerazione dell'assenza di scopo di lucro e dei particolari caratteri dell'attività svolta, **le imprese sociali sono escluse** dall'applicazione della disciplina sulle **società di comodo** e in **perdita sistematica**, oltre che dall'applicazione degli **studi di settore**, dei **parametri contabili** e degli **indici sintetici di affidabilità fiscale**.

Si segnala che, in precedenza, l'Agenzia delle entrate aveva affermato, nella Circolare n. 29/E del 2009, che alle imprese sociali di cui al D.Lgs. n. 155/2006 dovevano ritenersi applicabili gli studi di settore.

In particolare, in tale occasione l'Agenzia delle Entrate aveva esteso alle imprese sociali le indicazioni fornite in relazione alle cooperative a mutualità prevalente, chiarendo che nella fase di controllo gli uffici avrebbero dovuto tenere conto, di volta in volta, della sussistenza del requisito della mutualità, delle particolari situazioni locali e della tipologia di attività svolta.

Autorizzazione della Commissione europea

Va evidenziato che l'efficacia delle disposizioni introdotte dall'art. 18 del D.Lgs. n. 112/2017 è subordinata – ai sensi dell'art. 108 TFUE - **all'autorizzazione da parte della Commissione europea**, richiesta a cura del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali.

Pertanto, nel rispetto della normativa europea in materia di aiuti di Stato, il nuovo regime fiscale dell'impresa sociale dovrà essere sottoposto al vaglio comunitario.



*Grazie per la vostra
attenzione*

Avv. Gabriele Sepio

Studio Legale ACTA – sede di Roma

Via Latina n. 20, 00179 Roma

Tel.: 06-7726471

Fax: 06-772647218

Mail: gabriele.sepio@actax.it