

Le agevolazioni fiscali per il Terzo Settore

di **Bruno Pagamici**

L'approfondimento

Con l'entrata in vigore del Codice del Terzo settore (D.Lgs. n. 117/2017 e successive modifiche e integrazioni apportate dal D.Lgs. n. 105/2018), gli Enti non profit potranno optare per un regime fiscale semplificato ed agevolato. Nell'ambito della normativa di vantaggio a favore del Terzo settore rientrano anche le persone fisiche, alle quali spetterà una detrazione IRPEF pari al 30% se effettueranno erogazioni in denaro o in natura a favore di tali enti (35% se il beneficiario è una Organizzazioni di volontariato).

Sul fronte dell'imposta di registro, la tassa potrà essere scontata in misura fissa per gli atti costitutivi e le modifiche statutarie, mentre sarà esente per gli atti costitutivi e quelli connessi allo svolgimento delle attività delle Organizzazioni di volontariato.

Quanto al social bonus (credito d'imposta fino al 65%), gli immobili da recuperare dovranno essere destinati esclusivamente, e non più in via prevalente, per lo svolgimento di attività di interesse generale con modalità non commerciali.

Riferimenti

D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117, artt. 79, 80, 81

D.Lgs. 3 agosto 2018, n. 105, artt. 26, 28

La disciplina delle agevolazioni fiscali a favore degli Enti del Terzo settore (ETS) è stata oggetto di significativi interventi da parte del legislatore. Alla revisione dell'intera normativa da parte del D.Lgs. n. 117/2017 (Codice del Terzo settore) ha fatto seguito successivamente il D.Lgs. n. 105/2018 (Decreto Correttivo), che ha apportato integrazioni e modifiche al Codice.

Il primo dei due interventi in ordine temporale ha previsto, tra gli altri, un credito d'imposta per coloro che effettuano erogazioni liberali in denaro a favore degli ETS non commerciali ed ha introdotto una disciplina unitaria per le deduzioni e detrazioni previste per chi effettua erogazioni liberali a favore di tali enti e delle cooperative sociali. Il D.Lgs. n. 117/2017 ha inoltre elencato una serie di attività che, ai fini delle imposte sui redditi, sono considerate non commerciali se svolte dalle Organizzazioni di volontariato (ODV) senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato ed ha previsto per le stesse e per le Associazioni di promozione sociale (ASP) la possibilità di applicare, per le attività commerciali esercitate, un regime forfettario con contabilità semplificata, a condizione di non superare il limite di ricavi di 130.000 euro nel periodo d'imposta precedente.

Tale regime fiscale opzionale per la determinazione del reddito di impresa degli ETS non commerciali, è stato oggetto di intervento da parte del Decreto Correttivo, il quale ha previsto che tra i ricavi cui applicare il coefficiente di redditività siano aggiunti anche i ricavi conseguiti attraverso la raccolta di fondi, oltre a quelli conseguiti nell'esercizio delle attività di interesse generale e delle attività diverse, secondarie e strumentali.

Pur prescindendo, per motivi di economia del presente intervento, dalle discriminanti che caratterizzano le entrate derivanti da attività commerciali da quelle non commerciali (tra le quali rientrano i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente e ogni altra entrata assimilabile, compresi i proventi e le entrate considerate non

Bruno Pagamici - Dottore commercialista in Macerata

commerciali ai sensi dei commi 2, 3 e 4 dell'art. 79 del D.Lgs. n. 117/2017), va tuttavia rilevato che riguardo a queste ultime il Decreto correttivo ha previsto una presunzione in base alla quale le attività si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il 10% i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre due periodi di imposta consecutivi.

Il legislatore del D.Lgs. n. 105/2018 si è inoltre interessato del *Social bonus*, stabilendo che per fruire del credito d'imposta è necessaria l'esclusività dello svolgimento con modalità non commerciali delle attività di interesse generale, nonché delle ODV, elevando al 35% la detrazione maggiorata per le erogazioni liberali eseguite a favore di tali enti iscritti nell'apposita sezione del Registro Unico Nazionale del Terzo settore (RUNTS).

Più recentemente, il Decreto Semplificazioni 2019 è intervenuto a modificare la norma contenuta nella Legge di bilancio 2019, che prevedeva l'aliquota piena IRES al 24% per la tassazione degli ETS, ripristinando, seppur temporaneamente, la precedente aliquota agevolata del 12% applicabile agli Enti non profit. Con l'abrogazione dell'art. 6 del D.P.R. n. 601/1973, e conseguente applicazione dell'aliquota IRES nella misura del 24% per tali enti, è stata infatti rinviata al periodo di imposta in cui sarà applicato un nuovo regime agevolativo il quale, a sua volta, dovrà essere definito con successivi provvedimenti legislativi. Fino al periodo di imposta di prima applicazione del nuovo regime, pertanto, resterà in vigore la riduzione alla metà dell'aliquota IRES prevista dall'art. 6 del D.P.R. n. 601/1973, con conseguente applicazione dell'aliquota IRES nella misura del 12% in luogo di quella ordinaria del 24%.

Detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali agli ETS

Il CTS (art. 83) ha introdotto una disciplina unitaria per le deduzioni e detrazioni previste per chi effettua erogazioni liberali a favore degli ETS non commerciali e delle cooperative sociali, con particolari ed ulteriori vantaggi qualora l'erogazione sia effettuata a favore delle ODV. Le erogazioni liberali dovranno essere esclusivamente destinate allo svolgimento delle attività istituzionali, ovvero non commerciali, degli

enti (una diversa destinazione può condurre a riqualificare l'ente come commerciale, nonché a verificare i presupposti per la cancellazione dal RUNTS).

In particolare, il legislatore ha istituito una detrazione dall'IRPEF pari al 30% degli oneri sostenuti dal contribuente per le erogazioni liberali in danaro effettuate con modalità tracciabili o in natura, a favore degli ETS non commerciali (art. 79), per un importo complessivo dell'erogazione non superiore a 30.000 euro in ciascun periodo di imposta. Si tratta di una disposizione che, rispetto a quanto previsto dalla normativa previgente, incrementa in modo significativo il vantaggio a favore dei soggetti che hanno effettuato erogazioni in danaro a favore delle ONLUS, delle iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati ed enti individuati con D.P.C.M., nei Paesi non appartenenti all'OCSE (nella previgente normativa di riferimento l'aliquota di detrazione era del 26%) o erogazioni a favore di fondazioni operanti nel settore musicale e delle ASP (per le quali era invece prevista un'aliquota del 19%). La detrazione è elevabile al 35% per le erogazioni a favore delle ODV iscritte nell'apposita sezione del RUNTS.

Ferma restando la non cumulabilità della detrazione del 30% e della deduzione del 10% per le erogazioni liberali in danaro o in natura a favore degli ETS non commerciali, coloro che effettuano tali erogazioni liberali non possono cumulare la detrazione e la deduzione con altra agevolazione fiscale dello stesso tipo prevista da altre disposizioni di legge a fronte delle stesse erogazioni (art. 27, del Decreto Correttivo che ha modificato dell'art. 83 del D.Lgs. n. 117/2017). Le agevolazioni si applicano a condizione che l'ente dichiari la propria natura non commerciale al momento dell'iscrizione nel RUNTS.

È inoltre prevista una deduzione nei limiti del 10% del reddito complessivo dichiarato da enti e società o da persone fisiche. La disposizione si ricollega alle erogazioni liberali in danaro effettuate con modalità tracciabili e a quelle in natura.

In questa circostanza la disposizione assegna un vantaggio ulteriore rispetto a quanto indicato all'art. 14 del D.L. n. 35/2005 che limitava l'erogazione a 70.000 euro.

Nel caso in cui 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 (disposizione a favore dei soggetti "incapienti").

Con riferimento a tutte le suddette erogazioni, il CTS (art. 83) richiede che l'ente beneficiario dichiari, al momento dell'iscrizione nel RUNTS, di qualificarsi come ente non commerciale (sono escluse da questo obbligo le cooperative sociali). Sarà comunque onere del soggetto erogante, in via preventiva rispetto alla fruizione della detrazione o deduzione, verificare presso il RUNTS se l'ente beneficiario abbia prodotto la citata dichiarazione o acquisire da quest'ultimo un'attestazione in tal senso.

I soggetti che effettuano erogazioni liberali con le modalità sopra indicate non potranno cumulare la deducibilità o detraibilità con ogni altra agevolazione fiscale prevista a titolo di deduzione o di detrazione di imposta da altre disposizioni di legge, a fronte delle medesime erogazioni.

Dall'imposta lorda si potrà detrarre un importo pari al 19% dei contributi associativi per un importo superiore a 1.300 euro versati dai soci alle società di mutuo soccorso che operano esclusivamente nei settori di cui all'art. 1 della Legge n. 3818/1886.

L'applicazione delle predette norme agevolative a favore delle cooperative sociali ed alle imprese sociali non costituite in forma di società, è possibile 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.

Regime forfetario degli ETS non commerciali

L'art. 80 del D.Lgs. n. 117/2017 prevede uno specifico regime fiscale opzionale basato su coefficienti di redditività, funzionali alla determinazione del reddito d'impresa degli ETS non commerciali, sempre che i

IN PRATICA

Le ODV che applicano il regime forfetario determinano il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi percepiti, nei limiti dei 130.000 euro, ragguagliati al periodo d'imposta, un coefficiente di redditività pari all'1%; per le APS il coefficiente di redditività è pari al 3%.

relativi proventi non prevalgano sulle entrate derivanti dalle attività di natura non commerciale.

Tale regime tiene conto di quanto previsto all'art. 145 del T.U.I.R. che, in base all'art. 89, comma 2, continua ad applicarsi:

- ai soli enti che non possono ottenere l'iscrizione al

RUNTS (formazioni e associazioni politiche, sindacati, associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, associazioni di datori di lavoro ed enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti);

- agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti e agli enti delle confessioni religiose che hanno stipulato patti, accordi o intese con lo Stato, che non sono iscritti al RUNTS;
- alle "attività diverse" da quelle previste dall'art. 5 che vengano esercitate dai predetti enti religiosi che sono iscritti al RUNTS.

In particolare, gli ETS non commerciali potranno optare per la determinazione forfetaria del reddito d'impresa applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività svolte con modalità commerciali - a cui devono essere sommate anche le eventuali plusvalenze patrimoniali (art. 86 T.U.I.R.), sopravvenienze attive (art. 88 T.U.I.R.), dividendi ed interessi (art. 89 T.U.I.R.) e ricavi immobiliari (art. 90 T.U.I.R.) - il coefficiente di redditività nella misura indicata nelle lett. a) e b):

- a) attività di prestazioni di servizi:
 - 1) ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente 7%;
 - 2) ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente 10%;
 - 3) ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente 17%;
- b) altre attività:
 - 1) ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente 5%;
 - 2) ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente 7%;
 - 3) ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente 14%.

Per effetto delle modifiche apportate al CTS dal Decreto correttivo:

- tra i ricavi cui applicare i coefficienti di redditività, oltre a quelli conseguiti nell'esercizio delle attività di interesse generale (art. 5, D.Lgs. n. 117/2017) e delle attività diverse, secondarie e strumentali (art. 6), sono stati aggiunti anche i ricavi conseguiti attraverso la raccolta di fondi (art. 7);
- è stato aggiornato il riferimento normativo relativo agli indici sintetici di affidabilità fiscale, dalla cui disciplina sono esclusi gli enti che optano per il regime forfettario.

Gli enti che optano per il regime *ex art. 80* sono esclusi dall'applicazione degli studi di settore (art. 62-*bis*, D.L. n. 331/1993), dei parametri (art. 3, comma 184, Legge n. 549/1995) e degli indici sistematici di affidabilità (art. 7-*bis*, D.L. n. 195/2016).

Regime forfettario per le attività commerciali di APS e ODV

L'art. 86 del CTS ha previsto un regime contabile semplificato, con tassazione forfettaria, per le attività esercitate da ODV e APS, iscritte nelle rispettive sezioni speciali del RUNTS.

Tali enti possono applicare, in relazione alle attività commerciali svolte, il regime forfettario se nel periodo d'imposta precedente hanno percepito ricavi non superiori a 130.000 euro (o alla diversa soglia che dovesse essere autorizzata dal Consiglio dell'UE).

Si tratta di un regime opzionale, che si applica ad ODV e APS entro i predetti limiti, a prescindere dalla natura commerciale o non commerciale degli stessi. Le ODV che applicano il regime forfettario determinano il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi percepiti, nei limiti dei 130.000 euro, ragguagliati al periodo d'imposta, un coefficiente di redditività pari all'1%; per le APS il coefficiente di redditività è pari al 3%.

Sul fronte dell'IVA, invece, il regime forfettario presenta le seguenti caratteristiche:

- assenza di rivalsa per le operazioni nazionali;
- divieto di esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA assolta, dovuta o addebitata su tutti gli acquisti, nazionali ed esteri;
- applicazione dell'art. 41, comma 2-*bis*, D.L. n. 331/1993 per cessioni intracomunitarie di beni;
- applicazione dell'art. 38, comma 5, lett. c), D.L. n. 331/1993 per acquisti intracomunitari di beni;

- applicazione dell'art. 7-*ter* e segg. del D.P.R. n. 633/1972 per prestazioni rese e ricevute da non residenti;
- applicazione delle ordinarie disposizioni IVA per importazioni, esportazioni e operazioni assimilate con impossibilità di avvalersi delle lettere di intento.

Regime fiscale riservato alle ODV

L'art. 84 del D.Lgs. n. 117/2017 ha introdotto alcune disposizioni di favore specificamente riferite alle ODV che a seguito di trasformazione in enti filantropici si iscrivono nella specifica sezione del RUNTS.

Oltre alle attività non commerciali già richiamate all'art. 79, commi 2, 3 e 4, il Codice enumera alcune tipologie di attività che non sono considerate commerciali qualora effettuate dalle suddette organizzazioni senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità (con tale disposizione vengono decommercializzate specifiche attività che, solitamente, costituiscono lo strumento per reperire risorse finanziarie necessarie al sostentamento dell'ente), quali:

- a) attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;
- b) cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari, sempreché la loro vendita sia curata direttamente dall'ODV senza alcun intermediario;
- c) attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale.

Un'ulteriore agevolazione riguarda gli immobili e in particolare i redditi da questi rinvenibili, destinati in via esclusiva allo svolgimento o al finanziamento di attività non commerciale, che vengono esentati ai fini dell'IRES.

La previsione secondo cui i redditi degli immobili, destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte delle ODV sono esenti dall'IRES, viene estesa anche alle ODV che a seguito di trasformazione in enti filantropici sono iscritte nella specifica sezione del RUNTS (art. 28 del Decreto Correttivo, che ha modificato l'art. 84, del D.Lgs. n. 117/2017).

Social bonus

L'art. 81 del D.Lgs. n. 117/2017 ha previsto un credito d'imposta pari al 65% e al 50% a favore rispettivamente, di persone fisiche ed enti o società, che effettuano erogazioni liberali in denaro eseguite con modalità tracciabili a vantaggio degli ETS non commerciali che hanno presentato al Ministero del Lavoro un progetto per sostenere il recupero degli immobili pubblici inutilizzati e dei beni mobili e immobili confiscati alla criminalità organizzata, assegnati ai suddetti ETS. L'immobile deve essere dedicato in via esclusiva allo svolgimento di attività di interesse generale di natura non commerciale e deve essere fruito in via prevalente per l'esercizio delle attività istituzionali dell'ente (art. 5).

In relazione a tali erogazioni non è possibile il cumulo con le disposizioni del Codice che prevedono detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali (art. 83) o con agevolazioni fiscali previste a titolo di deduzione o detrazione di imposta da altre disposizioni di legge.

I destinatari delle erogazioni liberali devono utilizzare gli immobili da recuperare esclusivamente (e non in via prevalente) per lo svolgimento di attività di interesse generale con modalità non commerciali (art. 25 del Decreto Correttivo, che ha modificato l'art. 81 del D.Lgs. n. 117/2017).

Il *bonus* può essere fruito, oltre che dai soggetti IRES, anche dalle società di persone e dagli altri enti tassati per trasparenza.

Il credito d'imposta spettante va ripartito in tre quote annuali di pari importo ed è riconosciuto alle persone fisiche e agli enti non commerciali nei limiti del 15% del reddito imponibile ed ai soggetti titolari di reddito d'impresa nei limiti del 5% dei ricavi annui.

Il *bonus*, che può essere utilizzato in compensazione (art. 17, D.Lgs. n. 241/1997), non rileva ai fini della base imponibile delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

DEFINIZIONI

Il social bonus è un credito d'imposta del 65% per le erogazioni liberali in denaro effettuate da persone fisiche e del 50% se effettuate da società a favore degli enti del Terzo settore ad attività prevalentemente non commerciale che abbiano presentato un progetto per sostenere il recupero degli immobili pubblici inutilizzati e dei beni mobili e immobili confiscati alla criminalità organizzata assegnati ai suddetti enti.

Agevolazioni in materia di imposte indirette

Le disposizioni in materia di agevolazioni fiscali di cui all'art. 82 del Codice operano nei confronti di tutti gli ETS, escluse le imprese sociali costituite in forma societaria, salvo quanto indicato ai commi 4 e 6 (applicabili rispettivamente a tutti gli ETS, incluse le imprese sociali e agli enti del terzo settore non commerciali).

Le predette disposizioni, dunque, producono effetti anche nei confronti di enti diversi dalle società, come ad esempio fondazioni o enti associativi iscritti nella sezione del registro dedicata alle imprese sociali. In particolare:

- gli atti costitutivi e le modifiche statutarie (comprese le operazioni straordinarie di fusione, scissione o trasformazione poste in essere dai predetti ETS) scontano le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa;
- gli atti costitutivi, e quelli connessi allo svolgimento delle attività delle ODV sono esenti dall'imposta di registro (art. 26 del Decreto Correttivo, che ha modificato dell'art. 82 del D.Lgs. n. 117/2017);
- le modifiche statutarie sono esenti da imposta di registro se hanno lo scopo di adeguare gli atti a modifiche e integrazioni normative. L'esenzione si renderà applicabile anche con riferimento ad eventuali future sopravvenute innovazioni legislative riguardanti gli ETS e quindi non solo con riferimento a quelle recate dal Codice.

Il Codice stabilisce inoltre che le imposte di registro, ipotecaria e catastale che si applicano in misura fissa, e quindi agevolata, per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento a favore di tutti gli ETS (escluse le imprese sociali costituite in forma societaria, salvo quanto indicato ai citati commi 4 e 6) incluse le imprese sociali, a condizione che i beni siano utilizzati, entro cinque anni dal trasferimento, in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto

sociale, con dichiarazione dell'ente contestuale alla stipula dell'atto.

Entrata in vigore

Le disposizioni in materia di *social bonus*, le agevolazioni specifiche in materia di imposte indirette e tributi locali, le detrazioni e deduzioni in caso di erogazioni liberali, e l'esenzione dalle imposte sul reddito per gli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale dalle ODV e APS, sono entrate in vigore il 1° gennaio 2018.

Le altre disposizioni, concernenti in massima parte i criteri di determinazione e tassazione del reddito d'impresa e di quelli prodotti dagli ETS in funzione della specifica sezione di appartenenza, entreranno progressivamente in vigore a partire dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea, e comunque non prima del periodo di imposta successivo a quello in cui diventerà operativo il RUNTS.