



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

DOCUMENTO DI RICERCA

LE NOVITÀ PER IL TERZO SETTORE NEL C.D. “DECRETO SEMPLIFICAZIONI”

AREA DI DELEGA

ENTI DEL TERZO SETTORE

CONSIGLIERI DELEGATI

MICHELE DE TAVONATTI

DAVID MORO



26 OTTOBRE 2022



CON LA COLLABORAZIONE DI:

VIVIANA CAPOZZI - *Ricercatrice Area Fiscale FNC*

MATTEO POZZOLI - *Ufficio Legislativo CNDCEC*



ABSTRACT

Il decreto-legge 21 giugno 2022, n.73, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2022, n.122 (il c.d. Decreto Semplificazioni), in sede di conversione, ha subito importanti modifiche finalizzate, fra l'altro, ad intervenire sull'impianto fiscale disegnato per gli enti del Terzo settore (di seguito anche solo ETS) dal D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (il c.d. Codice del Terzo settore - di seguito anche solo CTS).

Oltre ad alcuni importanti correttivi apportati alla disciplina di riferimento per la qualificazione commerciale o non commerciale dell'ente, ai fini delle imposte dirette (l'articolo 79 del CTS), ulteriori interessanti modifiche sono state effettuate anche in materia di imposte indirette e tributi locali, deduzioni e detrazioni riconosciute a fronte di erogazioni liberali effettuate a favore di ETS, nonché in ordine alla disciplina fiscale specificamente dettata per le Organizzazioni di Volontariato (di seguito anche solo OdV) e le Associazioni di Promozione sociale (di seguito anche solo APS). Infine, alcune novità si registrano anche in materia di tenuta delle scritture contabili.

Nel complesso, sebbene gli interventi modificativi siano per lo più in linea con le istanze prospettate dal CNDCEC dinanzi le competenti sedi istituzionali, l'impianto normativo di riferimento presenta ancora alcune criticità, per dirimere le quali sono necessari ulteriori interventi (anche da parte della prassi amministrativa), auspicabilmente antecedenti alla piena operatività di tutte le disposizioni fiscali contenute nel Titolo X del CTS che, come noto, avrà luogo solo a seguito della concessione delle autorizzazioni comunitarie.

Con il presente documento, si intende offrire uno strumento che semplifichi la lettura dei numerosi interventi modificativi al CTS operati con il Decreto Semplificazioni, nonché un breve sguardo sul lavoro che si ritiene ancora opportuno svolgere. L'analisi delle novelle normative, per comodità di immediato riscontro, è stata suddivisa in funzione delle modifiche apportate ai singoli articoli del CTS; mentre le ulteriori proposte emendative sono state brevemente evidenziate nelle conclusioni.



SOMMARIO

1. PREMESSA	4
2. ARTICOLO 54 DEL CTS - TRASMIGRAZIONE DEI REGISTRI ESISTENTI.....	5
3. ARTICOLO 79 DEL CTS - DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI	6
4. ARTICOLO 82 DEL CTS - DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IMPOSTE INDIRETTE E TRIBUTI LOCALI	10
5. ARTICOLO 83 DEL CTS - DETRAZIONI E DEDUZIONI PER EROGAZIONI LIBERALI	11
6. ARTICOLO 84 DEL CTS - REGIME FISCALE DELLE ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO E DEGLI ENTI FILANTROPICI.....	12
7. ARTICOLO 85 DEL CTS - REGIME FISCALE DELLE ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE E DELLE SOCIETÀ DI MUTUO SOCCORSO	13
8. ARTICOLO 86 DEL CTS - REGIME FORFETARIO PER LE ATTIVITÀ COMMERCIALI SVOLTE DALLE ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE E DALLE ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO.....	14
9. ARTICOLO 87 DEL CTS - TENUTA E CONSERVAZIONE DELLE SCRITTURE CONTABILI DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE.....	14
10. ARTICOLO 88 DEL CTS - “DE MINIMIS”	14
11. ARTICOLO 101 DEL CTS - NORME TRANSITORIE E DI ATTUAZIONE.....	16
12. ARTICOLO 104 DEL CTS - ENTRATA IN VIGORE.....	16
13. CONCLUSIONI	18



1. Premessa

Il decreto-legge 21 giugno 2022, n.73, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2022, n.122 (il c.d. Decreto Semplificazioni) in sede di conversione ha subito importanti modifiche finalizzate, fra l'altro, ad intervenire sull'impianto fiscale disegnato per gli enti del Terzo settore (di seguito anche solo "ETS") dal D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (il c.d. Codice del Terzo settore - di seguito anche solo CTS)¹.

Fra le numerose modifiche apportate, spiccano per importanza quelle (operate sull'articolo 79 del CTS) che in parte chiariscono e in parte innovano in senso migliorativo le modalità attraverso le quali viene determinata la natura commerciale o non commerciale di un ETS. Interventi che, peraltro, recepiscono alcune delle istanze nel tempo rappresentate dal CNDCEC.

La scelta legislativa è stata quella di salvaguardare la struttura fondamentale dei modelli impositivi adottati per gli ETS all'interno del Titolo X del CTS, così come disegnata dal legislatore della riforma. L'impianto "strutturale" della disciplina fiscale degli ETS, che prende corpo nell'articolo 79 del CTS, nonostante continui a suscitare un vivace dibattito fra gli interpreti e gli operatori del settore, sembra tuttavia non possa subire importanti modifiche. Infatti, come si legge nella Relazione illustrativa al CTS, l'architettura dell'articolo in questione sottende ad un'esigenza di armonizzazione della disciplina nazionale, alle direttive pervenute in occasione delle diverse procedure di infrazione avviate dall'Unione europea nei confronti della previgente disciplina interna². Finalità che, peraltro, veniva espressamente segnalata anche dalla legge delega della riforma (articolo 1, comma 2, della legge 6 giugno 2016, n. 106).

Che queste fossero le effettive intenzioni (nonché i "vincoli") del legislatore delegato emerge chiaramente anche dal fatto che la struttura della disposizione *de quo* è evidentemente ispirata ai parametri di commercialità, non commercialità, dettagliatamente individuati dal D.M. 12 novembre 2012, n. 200 attuativo del regime di esenzione IMU degli immobili posseduti dagli enti non commerciali. Come noto, tale ultimo decreto, al momento dell'attuazione della riforma, risultava infatti essere la più recente norma interna in materia di Terzo settore che avesse superato, con esito favorevole, il vaglio delle autorità unionali.

¹ Cfr. Articoli 25-*bis*, 26 e 26-*bis* del decreto-legge 21 giugno 2022, n.73, nel testo risultante a seguito della conversione in legge intervenuta ad opera della legge 4 agosto 2022, n.122.

² Basti pensare, da ultimo, alla procedura di infrazione comunitaria n. 2008/2010 avviata nei confronti del regime IVA delle entrate degli enti associativi, di cui all'articolo 4 del d.P.R. n.633 del 1972. Procedura alla quale si è dovuto fare fronte adottando (con l'articolo 5, comma 15-*quater* del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215) una disposizione normativa che prevede, a far data dal 1° gennaio 2024 (originariamente al 21 dicembre 2021 e così prorogato dall'articolo 1, comma 683, della legge 30 dicembre 2021, n. 234), l'attrazione al campo di applicazione dell'IVA (seppure in regime di esenzione) dei corrispettivi specifici e le quote supplementari provenienti da soci, associati e partecipanti, nonché la somministrazione di alimenti e bevande da parte delle APS. La citata modifica normativa non si applica alle OdV e APS le cui entrate, fino al limite di 65.000 euro potranno essere escluse dal campo di applicazione IVA consentendo a detti enti di evitare di dover fare fronte ai conseguenti adempimenti. Il tutto in linea con il regime forfettario recato dall'articolo 86 del CTS per i medesimi soggetti.



Riprodurre la struttura di base delle disposizioni recate dal D.M. 12 novembre 2012, n. 200 voleva evidentemente garantire alla riforma del Terzo settore un più agevole riscontro favorevole da parte della Commissione europea.

L'intervento modificativo attuato in occasione della conversione del Decreto Semplificazioni, oltre ad intervenire sull'articolo 79 del CTS, apporta ulteriori interessanti modifiche anche in materia di imposte indirette e tributi locali, deduzioni e detrazioni riconosciute a fronte di erogazioni liberali effettuate a favore di ETS, nonché in ordine alla disciplina fiscale specificamente dettata per le Organizzazioni di Volontariato (di seguito anche solo OdV) e per le Associazioni di Promozione sociale (di seguito anche solo APS). Infine, alcune novità si registrano anche in materia di tenuta delle scritture contabili.

Nel complesso, l'impianto normativo di riferimento presenta ancora alcune criticità, per dirimere le quali sono auspicabili ulteriori interventi, anche da parte della prassi amministrativa, sempre propedeutici al "passo successivo", vale a dire la richiesta di autorizzazione della Commissione europea. Si ricorda, infatti, che l'operatività di buona parte delle disposizioni fiscali contenute nel Titolo X del CTS è temporalmente rinviata all'esercizio successivo a quello di acquisizione di detta autorizzazione³.

2. Articolo 54 del CTS - Trasmigrazione dei registri esistenti

Il comma 2 dell'articolo 54 del CTS, nonché il relativo decreto attuativo del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali (il D.M. 15 settembre 2020, n. 106), detta le tempistiche e le modalità di iscrizione al Registro Unico nazionale del Terzo settore (di seguito anche solo RUNTS) delle OdV e delle APS.

A tal fine, la norma prevede che, una volta che i previgenti registri delle OdV e delle APS coinvolte nel processo di trasmigrazione disciplinato dall'articolo 54 del CTS, hanno provveduto a comunicare i dati di detti enti agli uffici del RUNTS, questi ultimi devono verificare il possesso dei requisiti necessari per l'iscrizione al RUNTS entro i 180 giorni successivi. Decorso tale termine, gli enti vengono iscritti al RUNTS in base al principio del silenzio-assenso.

L'articolo 25-bis del Decreto Semplificazioni, integrando il comma 2 dell'articolo 54 del CTS, ha sospeso dal 1° luglio 2022 al 15 settembre 2022 detto termine. A tal uopo, il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, con comunicato stampa del 22 agosto 2022, ha precisato che, se al 30 giugno 2022 il procedimento di trasmigrazione è pendente senza che sia stata formulata alcuna richiesta istruttoria da parte degli uffici del RUNTS, il computo di detti termini si arresta al 30 giugno per riprendere il 16 settembre. Viceversa, se al 30 giugno risultano formulate richieste istruttorie, ugualmente per gli enti

³ In proposito, si evidenzia che il Ministro Andrea Orlando, in occasione della presentazione del secondo rapporto Terzjus sul Terzo settore, tenutosi a Roma il 21 settembre 2022, ha comunicato che il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ha avviato l'interlocuzione con la Commissione europea finalizzata all'invio della notifica delle norme fiscali soggette ad autorizzazione.

Per un approfondimento della tempistica di entrata in vigore della nuova disciplina fiscale degli ETS (di cui al Titolo X del CTS), si rinvia al documento di ricerca CNDCEC e FNC *La riforma del Terzo settore: il regime transitorio* del 18 aprile 2018.



destinatari di tali richieste i termini entro i quali fornire riscontro (così come disciplinati dall'articolo 31 del D.M. 15 settembre 2020, n. 106) si sospendono per ricominciare a decorrere a partire dal 16 settembre 2022.

Infine, con riferimento alle eventuali richieste istruttorie, formulate dagli uffici del RUNTS, durante il periodo di sospensione dei termini in esame, il termine entro il quale gli enti devono fornire riscontro inizia a decorrere a partire dal 16 settembre 2022. Fermo restando che, qualora l'ente voglia fornire riscontri alle istanze istruttorie durante il periodo di sospensione dei termini, ne ha facoltà senza effetto su quest'ultimo.

3. Articolo 79 del CTS - Disposizioni in materia di imposte sui redditi

L'articolo 26, comma 1, lettera a), numero 1) del Decreto Semplificazioni, ha inserito al comma 2 dell'articolo 79 del CTS un'importante specificazione in ordine alla nozione di "costi effettivi" che, intervenendo nella qualificazione commerciale o non commerciale delle attività di interesse generale (di cui all'articolo 5 del CTS) è destinata a riflettersi sulla stessa natura dell'ente.

Come noto, infatti, la definizione di ETS non commerciale, di cui al comma 5 dell'articolo 79 del CTS, è basata su un criterio di prevalenza delle attività svolte con modalità non commerciali su quelle commerciali. In particolare, si considerano non commerciali gli ETS che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di interesse generale in conformità ai criteri di non commercialità, indicati nei commi 2 e 3 del medesimo articolo 79 del CTS. Inoltre, indipendentemente dalle previsioni statutarie, gli ETS assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali qualora i proventi delle attività di interesse generale, svolte in forma d'impresa non in conformità ai cennati criteri di non commercialità, nonché le attività diverse (di cui all'articolo 6 del CTS), fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri stabiliti dall'apposito decreto attuativo⁴, superano, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali.

Il cennato comma 2 dell'articolo 79 del CTS, con riferimento alla qualificazione delle attività di interesse generale svolte dagli ETS, prevede che dette attività, ivi incluse quelle accreditate o contrattualizzate o convenzionate con le Amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165, l'Unione europea, Amministrazioni pubbliche straniere o altri organismi pubblici di diritto internazionale, si considerano di natura non commerciale quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano "i costi effettivi", tenuto anche conto degli apporti economici degli enti di cui sopra e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento.

La disposizione in esame, nel suo dato testuale originario, non offriva alcuna definizione della nozione di "costo effettivo", prestandosi dunque a diverse interpretazioni che avrebbero potuto facilmente condizionare la corretta qualificazione della natura dell'ente con conseguenti incertezze operative. Da

⁴ D.M. 29 maggio 2021, n. 107.



qui l'esigenza di un intervento normativo, fortemente richiesto anche dal CNDCEC, atto ad introdurre una nozione di "costo effettivo" ispirata alla configurazione della definizione di "costo pieno" adottata dalla prassi aziendalistica: vale a dire, un costo determinato considerando sia i costi diretti che quelli indiretti, anche generali, imputabili al bene o servizio.

In recepimento di siffatta istanza, l'articolo 26, comma 1, lettera a), numero 1) del Decreto Semplificazioni ha aggiunto un ultimo periodo al comma 2 dell'articolo 79 in esame, prevedendo che "I costi effettivi sono determinati computando, oltre ai costi diretti, tutti quelli imputabili alle attività di interesse generale e, tra questi, i costi indiretti e generali, ivi compresi quelli finanziari e tributari". La modifica normativa operata, pertanto, rende definitivamente esplicito l'intervenuto superamento per gli ETS della nozione di "costi di diretta imputazione" richiamata per gli enti non commerciali dal comma 1 dell'articolo 143 del Tuir.

Altra modifica di rilievo riguarda il margine di tolleranza concesso, dal comma 2-*bis* dell'articolo 79 del CTS, affinché le attività di interesse generale svolte dall'ente possano mantenere la qualifica di non commercialità. In particolare, a seguito delle modifiche apportate dall'articolo 26, comma 1, lettera a), numero 2, del Decreto Semplificazioni al richiamato comma 2-*bis* dell'articolo 79 del CTS, le attività di interesse generale svolte dagli ETS continuano a considerarsi non commerciali qualora i ricavi tratti dalle medesime non superino di oltre il 6 per cento (misura ampliata rispetto al precedente 5 per cento) i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre tre (in luogo dei precedenti due) periodi d'imposta consecutivi⁵.

Sempre con riferimento alla qualificazione commerciale o non commerciale della natura degli enti, al fine di agevolare la prima fase di applicazione del quadro normativo adottato con il CTS, è stata introdotta una breve finestra temporale nell'ambito della quale l'eventuale passaggio di qualifica non produce effetti immediati. Nello specifico, l'articolo 26, comma 1, lettera a), numero 5) del Decreto Semplificazioni, in modifica al comma 5-*ter* dell'articolo 79 del CTS, ha previsto che per i primi due periodi d'imposta successivi a quello nel quale sarà rilasciata l'autorizzazione europea (di cui all'articolo 101, comma 10, del CTS), l'eventuale mutamento di qualifica da ETS non commerciale a ETS commerciale, e viceversa, produce effetti a partire dal periodo d'imposta successivo (e non a quello in corso) a quello nel quale detto mutamento si verifica.

Siffatta modifica normativa, sebbene sia senz'altro da accogliere con favore, rimane tuttavia insoddisfacente in quanto limitata nei suoi effetti ad un breve lasso temporale.

Viceversa, come più volte segnalato, analoga previsione dovrebbe essere adottata a regime; in modo tale da consentire agli ETS che mutano qualifica in corso di esercizio di evitare le conseguenze negative

⁵ Così, per esempio, l'attività di interesse generale svolta da un ETS continua ad essere considerata non commerciale anche quando i ricavi tratti dalla medesima superano di meno del 6 per cento i relativi costi per tre periodi d'imposta consecutivi a condizione che, nel quarto esercizio detti ricavi siano inferiori o pari ai relativi costi. Nel corso del quinto esercizio, inoltre, potrà nuovamente verificarsi che i ricavi tratti dalle attività di interesse generale superino di meno del 6 per cento i relativi costi e questo evento non farà mutare la natura di dette attività, sempre che si verifichi per non più di tre esercizi consecutivi.



derivanti dall'acquisizione retroattiva della qualifica di ente commerciale, a valere sugli obblighi contabili e sugli adempimenti IVA.

Infatti, una volta superato il biennio di prima attuazione, quando l'ETS muta la propria qualifica in corso di esercizio non solo deve effettuare la ricostruzione contabile retroattiva dell'esercizio nell'ambito del quale è intervenuto il mutamento, ma deve anche liquidare le imposte dirette calcolando l'imponibile su tutte le entrate percepite da inizio esercizio e liquidare l'IVA (nonostante non l'abbia incassata) su tutte le prestazioni in relazione alle quali beneficiava di un regime IVA di esenzione proprio in funzione della sua natura di ETS non commerciale.

Peraltro, proprio in considerazione di tali effetti fiscali, nel corso dei lavori preparatori alla redazione del Decreto Semplificazioni, era stato proposto un emendamento che riprendeva il regime transitorio adottato al momento dell'entrata in vigore del D.lgs. n. 460 del 1997 in tema di ONLUS. In particolare, la proposta prevedeva l'introduzione di una imposta sostitutiva sulle eventuali plusvalenze emergenti a seguito del mutamento della qualifica dell'ente da commerciale a non commerciale quantomeno nella fase di prima applicazione delle nuove misure fiscali dopo il vaglio UE. Una soluzione transitoria che avrebbe certamente consentito un più agevole accesso al sistema fiscale del Terzo settore, ma che purtroppo non è confluita nel testo definitivo del Decreto Semplificazioni, così come convertito in legge.

Ulteriori modifiche, atte ad influire sulla qualificazione commerciale o non commerciale dell'ETS, sono state introdotte con riferimento alle associazioni del terzo settore, di cui al comma 6 dell'articolo 79 del CTS, per effetto delle disposizioni recate dall'articolo 26, comma 1, lettera a), numero 6 del Decreto Semplificazioni.

A tal riguardo si evidenzia che, a seguito di detto intervento normativo, le attività svolte dalle associazioni del Terzo settore, in conformità alle finalità istituzionali dei medesimi enti si considerano non commerciali quando dirette agli associati e ai "familiari conviventi" di questi ultimi. Il dato normativo previgente l'intervenuta modifica, prevedeva un più ampio ambito di applicazione. Infatti, dette attività conservavano la natura non commerciale quando dirette agli associati e "ai familiari e ai conviventi" di questi ultimi.

In sostanza, prima delle modifiche apportate con il Decreto Semplificazioni, rientravano nell'ambito di applicazione della disposizione in esame non solo i familiari conviventi con gli associati all'ETS; ma anche i familiari non conviventi con questi ultimi, nonché i soggetti conviventi privi di legami di parentela. La modifica in esame, sebbene restringa i margini dell'ambito di applicazione del regime agevolativo di cui al menzionato comma 6 dell'articolo 79 del CTS, si pone in linea con le disposizioni recate dalla legge 7 dicembre 2000, n. 383 per le APS, disciplina abrogata dall'articolo 102, comma 2, lettera g) del CTS, con effetto a decorrere dall'entrata in vigore del regime fiscale degli ETS contenuto nel Titolo X del CTS⁶.

⁶ Per un approfondimento della tempistica di entrata in vigore della nuova disciplina fiscale degli ETS (di cui al Titolo X del CTS), si rinvia al documento di ricerca CNDCEC e FNC *La riforma del Terzo settore: il regime transitorio* del 18 aprile 2018.



Analoga modifica soggettiva opera anche con riferimento alle attività (di natura commerciale) rese a fronte di corrispettivi specifici, di cui al terzo periodo del medesimo comma 6 dell'articolo 79 del CTS. Ai sensi della disposizione da ultimo richiamata, infatti, per le associazioni del Terzo settore si considerano attività commerciali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati e dei "familiari conviventi" (e non più dei "familiari e conviventi") degli stessi, verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto.

Anche tale ultimo principio generale (che qualifica come commerciali le operazioni effettuate a fronte di corrispettivi specifici anche quando rese ai propri associati, nonché ai famigliari conviventi degli stessi) è stato oggetto di un importante intervento correttivo, in ottica agevolativa. Infatti, l'articolo 26, comma 1, lettera a), numero 6.2, del Decreto Semplificazioni ha aggiunto al terzo periodo del comma 6 dell'articolo 79 del CTS il seguente inciso "salvo che le relative attività siano svolte alle condizioni di cui ai commi 2 e 2-bis".

In sostanza, a seguito della novella normativa, si considerano non commerciali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuati dalle associazioni del Terzo settore a favore dei propri associati e dei loro familiari conviventi, verso pagamento di corrispettivi specifici (compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto) quando questi ultimi sono a copertura dei costi effettivi ovvero non superano di oltre il 6 per cento i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre tre periodi d'imposta consecutivi.

Sempre con riferimento alle modifiche apportate all'articolo 79 del CTS, si segnalano da ultimo due interventi di carattere sostanzialmente formale.

Un primo intervento è quello operato dall'articolo 26, comma 1, lettera a), numero 3) del Decreto Semplificazioni che ha modificato il comma 4, primo capoverso, dell'articolo 79 del CTS nel senso di specificare che la disposizione è riferita agli ETS di natura non commerciale "ai sensi" del comma 5 del medesimo articolo 79 (e non già quelli "di cui" al comma 5). Una rettifica, dunque, meramente funzionale a semplificare la lettura del dettato normativo che rimane inalterato nella portata sostanziale.

La seconda misura è recata dal numero 4) della lettera a) del comma 1 del medesimo articolo 26 del Decreto Semplificazioni, in rettifica del comma 5-bis dell'articolo 79 del CTS. In questo caso, la modifica è finalizzata ad evidenziare che si considerano entrate derivanti da attività non commerciali, fra le altre, anche "i proventi non commerciali di cui agli articoli 84 e 85" del CTS, che riguardano rispettivamente il regime fiscale delle OdV e delle APS. Anche in questa seconda ipotesi, l'intervento modificativo non ha portata sostanziale dal momento che la natura non commerciale delle entrate in oggetto è già disciplinata all'interno delle due disposizioni richiamate (gli articoli 84 e 85 del CTS).



4. Articolo 82 del CTS - Disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali

Il Decreto Semplificazioni ha apportato alcune interessanti modifiche anche all'articolo 82 del CTS che disciplina alcune agevolazioni in materia di imposte indirette e tributi locali applicabili agli ETS. Un primo importante gruppo di interventi riguarda le agevolazioni relative all'imposta di registro, recate dal comma 3 del cennato articolo 82 del CTS.

Come noto, la disposizione in esame prevede che agli atti costitutivi e alle modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione, poste in essere dagli ETS (comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma societaria) si applicano le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa. La norma, nel suo tenore letterale, replica in buona sostanza l'articolo 11-*bis* della Tariffa, parte I, acclusa al d.P.R. n. 131 del 1986, che applica l'imposta di registro in misura fissa agli atti costitutivi e modifiche statutarie riguardanti le ONLUS.

Quest'ultima disposizione, tuttavia, è interpretata in senso restrittivo dall'Amministrazione finanziaria che esige le imposte in misura proporzionale (anziché fissa) in caso di operazioni che: (i) comportano il trasferimento di beni e (ii) coinvolgono enti non commerciali. In sostanza, secondo tale orientamento, le operazioni degli enti non commerciali sono state sempre considerate realizzative⁷.

Con l'introduzione del CTS si è inteso superare questa impostazione, risalente per certi versi ad un'epoca in cui gli enti non commerciali erano caratterizzati da una gestione più "statica" e che, nei fatti, comportava notevoli ed ingiustificati oneri a carico di soggetti particolarmente meritevoli.

L'articolo 26, comma 1, lettera a), numero 2) del Decreto Semplificazioni è intervenuto ad ampliare la misura agevolativa adottata con il comma 3 dell'articolo 82 del CTS sia dal punto di vista soggettivo che oggettivo. Infatti, la richiamata disposizione, integrando il comma 3 dell'articolo 82 del CTS, ha previsto che per tutti gli ETS (in questo caso comprese anche le imprese sociali costituite in forma societaria), l'imposta di registro si applica in misura fissa anche agli atti, ai contratti, alle convenzioni e a ogni altro documento relativo alle attività di interesse generale svolte in base ad accreditamento, contratto o convenzione con le pubbliche amministrazioni (di cui all'articolo 1, comma 2, del D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165), con l'Unione europea, con amministrazioni pubbliche straniere o con altri organismi pubblici di diritto internazionale.

Un'ulteriore importante modifica apportata all'articolo 82 del CTS riguarda i tributi locali e, peraltro, recepisce un'istanza rappresentata dal CNDCEC nelle competenti sedi istituzionali. In particolare, l'articolo 26, comma 1, lettera b), numero 3, del Decreto Semplificazioni ha aggiunto alla norma in commento un comma 5-*bis* ai sensi del quale sono esenti da IVAFE (di cui al comma 18 dell'articolo 19 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 214) i prodotti finanziari, i conti correnti e i libretti di risparmio

⁷ Si legge, infatti, nella Risoluzione 15 aprile 2008, n. 152/E: "Ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lettera b) della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, infatti, l'applicazione alle operazioni di fusione dell'imposta in misura fissa è subordinata alla condizione che le stesse avvengano tra società od enti "aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale od agricola". Nel caso in esame, invero, l'operazione di fusione interviene tra due enti non commerciali, per i quali l'attività commerciale è da considerare, pertanto, oggetto non esclusivo o principale dell'attività d'impresa. Ne consegue che, nel caso di specie, l'imposta di registro deve essere applicata nella misura proporzionale del 3%, così come dispone l'articolo 9 della Tariffa allegata al DPR n. 131 del 1986." (in senso analogo, in giurisprudenza: Cass. Civ., 27 febbraio 2009, n. 4763).



detenuti all'estero da tutti gli ETS, comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società.

In sostanza, il legislatore ha inteso estendere l'esenzione prevista per l'imposta di bollo dal precedente comma 5 dell'articolo 82 del CTS (che data la sua ampia formulazione risulta applicabile anche ai conto correnti e conto titoli) anche all'IVAFE che colpisce i prodotti finanziari, i conto correnti e i libretti di risparmio detenuti all'estero da quegli ETS che ivi svolgono la loro attività benefica.

5. Articolo 83 del CTS - Detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali

L'articolo 26, comma 1, lettera c), del Decreto Semplificazioni interviene in modifica dell'articolo 83 del CTS che disciplina alcune agevolazioni riconosciute sotto forma di deduzione e detrazione fiscale, a fronte di erogazioni liberali effettuate da persone fisiche o giuridiche a favore di ETS⁸.

L'intervento correttivo recepisce anch'esso un'istanza rappresentata dal CNDCEC e non è finalizzato ad incidere sulla portata sostanziale della disposizione di riferimento, bensì a semplificarne la lettura ed eliminare un evidente refuso determinatosi nel corso dell'*iter* normativo.

Come emerge chiaramente dai lavori preparatori al D.Lgs. 3 agosto 2018, n. 105 (il c.d. "Decreto Correttivo" al CTS)⁹, il regime di deduzioni e detrazioni fiscali in esame era stato originariamente pensato con riferimento ai soli ETS non commerciali e, solo nel corso del suo *iter normativo*, si è deciso di estenderne la portata a tutti gli ETS, comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma societaria¹⁰. A seguito dell'estensione dell'ambito soggettivo di applicazione della disciplina di riferimento, tuttavia, il legislatore non ha provveduto al necessario coordinamento del dettato normativo. Determinando così l'insorgere di diversi dubbi interpretativi e difficoltà operative.

Con la novella normativa si è provveduto all'abrogazione del comma 3 dell'articolo 83 del CTS, che introduceva alcuni adempimenti supplementari a carico dei soli ETS non commerciali. Detti adempimenti, infatti, apparivano ormai sproporzionati considerando che le erogazioni previste dalla versione definitiva della norma in esame possono essere attribuite anche ad ETS commerciali, cooperative sociali ed imprese sociali costituite in forma non societaria. In sostituzione al precedente dato testuale, al comma 3 rimane unicamente la previsione in base alla quale le disposizioni dell'articolo 83 del CTS si applicano a condizione che le liberalità ricevute siano utilizzate per lo svolgimento delle attività di interesse generale, ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. Disposizione in precedenza contenuta nel successivo comma 6 del medesimo articolo.

Inoltre, la clausola contenuta nel vecchio comma 6 dell'articolo 83 del CTS, con cui si ammetteva l'applicazione delle agevolazioni in oggetto a favore delle cooperative sociali ed alle imprese sociali non costituite in forma di società è stata spostata nel testo dei commi 1 e 2, sostituendo le parole ETS

⁸ Per un approfondimento su questa agevolazione si rinvia al documento di ricerca CNDCEC FNC *Riforma del Terzo settore: erogazioni liberali e "Social Bonus"*, del 28 dicembre 2017.

⁹ CFR. Relazione Illustrativa al D.Lgs. 3 agosto 2018, n. 105, articolo 26.

¹⁰ Cfr. articolo 83, comma 6, del CTS nel dato testuale previgente le modifiche apportate in sede di Decreto Semplificazioni.



“non commerciali di cui all’articolo 79 comma 5” con le parole ETS “di cui all’articolo 82, comma 1”. Conseguentemente è stato abrogato il comma 6 dell’articolo 83 del CTS.

Sempre nell’ottica di rendere più chiaro il tenore letterale della norma, al secondo periodo del comma 2 è stato espunto l’inciso “Qualora la deduzione sia di ammontare superiore al reddito complessivo dichiarato, diminuito di tutte le deduzioni”, prevedendo direttamente che “l’eventuale” eccedenza può essere computata in aumento dell’importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quarto, fino a concorrenza del suo ammontare.

6. Articolo 84 del CTS - Regime fiscale delle Organizzazioni di Volontariato e degli enti filantropici

L’articolo 84 del CTS disciplina alcune ulteriori fattispecie di decommercializzazioni delle attività, che si sommano ai criteri generali individuati per tutti gli ETS dall’art. 79 del CTS, per le OdV e per gli enti filantropici.

In sintesi, ai sensi della richiamata disposizione, per le OdV non si considerano commerciali la vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione (a condizione che la vendita sia curata direttamente dalla OdV, senza intermediari); la cessione di beni prodotti da assistiti e volontari (sempre che la vendita sia curata direttamente dalla OdV); la somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni e celebrazioni a carattere occasionale.

Inoltre, i commi 2 e 2-*bis* dell’articolo in esame contengono un regime di esenzione IRES per i redditi degli immobili, destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale. Peraltro, l’esplicito riferimento ai “redditi degli immobili” lascia intendere che l’esenzione operi con riferimento non solo ai proventi da locazione, ma anche ad eventuali plusvalenze.

L’ambito soggettivo del cennato regime di esenzione IRES, di cui al comma 2-*bis* dell’articolo 84 del CTS, è stato in parte modificato dall’articolo 26, comma 1, lettera d) dal Decreto Semplificazioni. La disposizione agevolativa, infatti, era originariamente riferita alle sole OdV, comprese quelle che, a seguito di trasformazione in enti filantropici, si erano iscritte nella specifica sezione del Registro Unico Nazionale del Terzo settore (di seguito anche solo RUNTS). La norma novellata, viceversa, prevede che detto regime di esenzione operi non solo per tutte le OdV ma anche per tutti gli enti filantropici, a prescindere che in precedenza avessero (o meno) la forma giuridica di OdV.

Con riferimento ai presupposti normativamente fissati per l’operatività dell’agevolazione in esame, si evidenzia che il comma 2 dell’articolo 84 del CTS ha subito esclusivamente una modifica della punteggiatura, al fine di dissipare eventuali dubbi interpretativi.

Il dato testuale originario prevedeva che “I redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte di organizzazioni di volontariato sono esenti dall’imposta sul reddito delle società”. L’intervento modificativo è stato nel senso di inserire due virgole e rendere un inciso il periodo “destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte di organizzazioni di volontariato”.



A seguito della novella normativa, risulta dunque incontrovertibile il fatto che, per poter fruire dell'esenzione IRES, è necessario che i redditi immobiliari siano reinvestiti per lo svolgimento di attività non commerciali e non già che gli immobili siano essi stessi destinati allo svolgimento di attività non commerciali. Di conseguenza, il regime di esenzione IRES riguarderà anche i redditi derivanti dalla locazione commerciale degli immobili, purché i medesimi vengano destinati allo svolgimento delle attività di interesse generale con modalità non commerciale.

Analoga modifica è stata operata anche al comma 7 dell'articolo 85 del CTS, con riferimento agli immobili delle APS¹¹.

7. Articolo 85 del CTS - Regime fiscale delle Associazioni di Promozione Sociale e delle società di mutuo soccorso

Le modifiche apportate all'articolo 85 del CTS sono finalizzate ad ampliare le categorie di soggetti nei confronti dei quali le APS possono svolgere attività, in diretta attuazione delle finalità istituzionali e dietro il pagamento di corrispettivi specifici, senza che dette attività vengano qualificate come commerciali.

In particolare, a seguito delle modifiche apportate al comma 1 della disposizione in esame dall'articolo 26, comma 1, lettera e), numero 2) del Decreto Semplificazioni, dette attività non si considerano commerciali, anche quando effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici, se svolte nei confronti degli iscritti (in precedenza non inclusi), dei propri associati e dei familiari conviventi degli stessi, di altre APS (in precedenza non incluse) che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o iscritti e dei tesserati (in precedenza solo gli associati) dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché nei confronti di enti composti in misura non inferiore al 70 per cento da ETS.

L'intervento correttivo in esame ha consentito di superare il previgente disallineamento con l'analogo regime di cui all'articolo 148, comma 3, del Tuir che rappresenta oggi una delle principali agevolazioni fiscali utilizzate dagli enti associativi e che, una volta intervenuta l'autorizzazione comunitaria sui nuovi regimi fiscali del CTS, verrà disapplicata per gli ETS. Gli ETS, tuttavia, qualora scelgano di assumere la veste di APS, accederanno alla disciplina fiscale dell'articolo 85 del CTS che, a seguito delle ultime modifiche, è stato appunto allineato al dettato dell'articolo 148 del Tuir.

Inoltre, il comma 7-bis aggiunto all'articolo 85¹², estende tale previsione anche alle società di mutuo soccorso che, conseguentemente, vengono incluse anche nella rubrica della disposizione in esame.

Infine, la stessa platea di soggetti viene richiamata al comma 4, lettere a) e b) dell'articolo 85 del CTS¹³, che disciplina ulteriori ambiti di decommercializzazione per le APS, iscritte nell'apposito registro, le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'Interno, di cui all'articolo 3, comma 6, lettera

¹¹ Cfr. Articolo 26, comma 1, lettera e), numero 4, del Decreto Semplificazioni.

¹² Cfr. articolo 26, comma 1, lettera e), numero 5), del Decreto Semplificazioni.

¹³ Cfr. articolo 26, comma 1, lettera e), numero 3), del Decreto Semplificazioni.



e), della legge 25 agosto 1991, n. 287. Tale ultimo intervento modificativo è necessaria conseguenza della ridefinizione dell'ambito soggettivo di applicazione dell'agevolazione disciplinata al comma 1 dell'articolo 85 in esame.

8. Articolo 86 del CTS - Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle Associazioni di Promozione Sociale e dalle Organizzazioni di Volontariato

Di natura meramente formale la modifica apportata al comma 10 dell'articolo 86 del CTS, che disciplina il regime forfetario opzionale per la tassazione delle APS e OdV, dall'articolo 26, comma 1, lettera f), del Decreto Semplificazioni.

Nello specifico, il legislatore ha corretto un evidente refuso nel rinvio alla disciplina IVA da seguire qualora il passaggio dal regime IVA ordinario a quello forfetario comporti una rettifica alla detrazione d'imposta, da operarsi nella dichiarazione dell'ultimo periodo d'imposta di applicazione delle regole ordinarie.

In precedenza, infatti, il cennato comma 10 dell'articolo 86 del CTS a tal fine richiamava l'articolo 19-bis del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che viceversa si occupa del pro-rata IVA, anziché l'articolo 19-bis2 del medesimo decreto, che è riferito alla rettifica della detrazione IVA.

9. Articolo 87 del CTS - Tenuta e conservazione delle scritture contabili degli Enti del Terzo settore

Anche l'articolo 87 del CTS, che regola gli obblighi di tenuta delle scritture contabili per gli ETS, ha subito modifiche per effetto di quanto disposto dall'articolo 26, comma 1, lettera g), del Decreto Semplificazioni.

In particolare, con la novella normativa si estendono gli obblighi predetti anche in relazione all'attività di raccolta fondi (di cui all'articolo 7 del CTS) quando svolta con modalità commerciali. Viceversa, la disciplina previgente si limitava a far riferimento alle sole attività di cui agli articoli 5 (le attività di interesse generale) e 6 (le attività diverse) del CTS, sempre quando svolte con modalità commerciali.

Inoltre, intervenendo anche sul comma 5 dell'articolo 87 del CTS, riguardante l'esenzione dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante ricevuta o scontrino fiscale, è stato esteso il predetto regime di esenzione anche agli obblighi previsti dall'articolo 2 del D.lgs. 5 agosto 2015, n. 127, in materia di trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi.

10. Articolo 88 del CTS - "De minimis"

Nel sistema fiscale introdotto per gli ETS dal CTS alcune delle misure agevolative adottate sono qualificate come aiuti di Stato, per cui, ai sensi dell'articolo 88 del CTS, sono fruibili nei limiti indicati da un determinato *plafond* stabilito in funzione di alcuni Regolamenti UE relativi all'applicazione degli



articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti di minore importanza (il c.d. “*de minimis*”).

Nel testo previgente le recenti modifiche, i *plafond* di riferimento venivano individuati in funzione del Regolamento 18 dicembre 2013 n. 1407/2013/CE e n. 1408/2013/CE (quest'ultimo relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti “*de minimis*” nel settore agricolo).

A detti regolamenti, è stato da ultimo aggiunto¹⁴ il Regolamento 25 aprile 2012, n. 360/2012 relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti “*de minimis*” concessi alle imprese che forniscono servizi di interesse economico generale (SIEG). Siffatta modifica, fortemente richiesta dal CNDCEC, introduce la possibilità per gli enti interessati di fare riferimento ad un *plafond* sensibilmente superiore rispetto al parametro precedente, in quanto tali ultimi aiuti non devono essere notificati se l'importo totale non supera i 500.000 euro nell'arco di tre esercizi finanziari e nel caso in cui siano rispettate le condizioni relative al cumulo.

Per quanto concerne le misure agevolative soggette a monitoraggio, in quanto devono rispettare il *de minimis*, l'articolo 88 del CTS già prima della novella normativa individuava le seguenti disposizioni:

- articolo 82, comma 7 del CTS – inerente alla possibilità di disporre, nei confronti degli ETS non commerciali, la riduzione o esenzione dal pagamento dei tributi (diversi da IMU e TASI) di pertinenza di Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni e dai connessi adempimenti;
- articolo 82, comma 8 del CTS – inerente alla possibilità di disporre, nei confronti di tutti gli ETS (comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma societaria), la riduzione o esenzione dall'IRAP deliberata da Regioni e Province autonome di Trento e Bolzano, nel rispetto della normativa dell'Unione europea e degli orientamenti della Corte di giustizia dell'Unione europea;
- articolo 85, commi 2 e 4 – inerenti, rispettivamente, l'agevolazione concessa alle APS sulle cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni effettuate prevalentemente agli associati e ai familiari conviventi degli stessi e quella prevista per le APS ricomprese tra gli enti le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'Interno, inerente alla somministrazione di alimenti o bevande nonché all'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici.

A seguito delle modifiche apportate dal Decreto Semplificazioni, va soggetta al *de minimis* anche la nuova agevolazione aggiunta al comma 3, quarto periodo dell'articolo 82 del CTS e relativa all'applicabilità in misura fissa dell'imposta di registro agli atti, ai contratti, alle convenzioni e a ogni altro documento relativo alle attività di interesse generale svolte in base ad accreditamento, contratto o convenzione con le amministrazioni pubbliche, con l'Unione europea, con amministrazioni pubbliche straniere o con altri organismi pubblici di diritto internazionale quando l'atto riguarda tutti gli ETS, comprese le imprese sociali.

¹⁴ Cfr. Articolo 26, comma 1, lettera h), del Decreto Semplificazioni.



11. Articolo 101 del CTS - Norme transitorie e di attuazione

L'articolo 26-*bis* del Decreto Semplificazioni, modificando il comma 2 dell'articolo 101 del CTS, ha prorogato dal 31 maggio al 31 dicembre 2022 il termine entro il quale le OdV, le APS e le ONLUS, iscritte nei rispettivi previgenti registri, possono ricorrere alle modalità e alle maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria, per apportare ai propri statuti le modifiche necessarie ad adeguarli a disposizioni inderogabili del CTS o introdurre clausole che escludono l'applicazione di disposizioni derogabili mediante specifica clausola statutaria.

12. Articolo 104 del CTS - Entrata in vigore

Come noto, il regime fiscale degli ETS è disciplinato all'interno del Titolo X del CTS, entrato in vigore il 3 agosto 2017. Tuttavia, l'efficacia normativa di molte delle relative disposizioni fiscali è subordinata all'autorizzazione della Commissione europea, nonché all'operatività del RUNTS.

Infatti, il comma 2 dell'art. 104 del CTS espressamente prevede che dette disposizioni si applichino agli enti iscritti al RUNTS *“a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'art. 101, comma 10, e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo all'operatività del predetto Registro”*.

In particolare, è subordinata all'autorizzazione comunitaria delle misure sottoposte a notifica e alla operatività del RUNTS l'efficacia delle seguenti disposizioni fiscali:

- le disposizioni relative alla qualificazione commerciale o non commerciale delle attività svolte dagli ETS ai fini delle imposte dirette (articolo 79 del CTS);
- il regime forfetario di tassazione dei redditi derivanti dall'esercizio di attività commerciali da parte di ETS non commerciali (articolo 80 del CTS);
- le disposizioni relative alla qualificazione commerciale o non commerciale di alcune specifiche attività svolte dalle OdV (articolo 84 del CTS, fatta eccezione per quanto previsto al comma 2 della medesima disposizione) e dalle APS (articolo 85 del CTS, fatta eccezione per quanto previsto al comma 7 della medesima disposizione);
- il regime forfetario di tassazione dei redditi derivanti dall'esercizio di attività commerciali da parte delle OdV e delle APS, siano esse qualificate ai fini fiscali come enti commerciali o non commerciali (articolo 86 del CTS);
- le disposizioni di coordinamento normativo (articolo 89 del CTS) e abrogazione di alcuni regimi fiscali previgenti alla riforma del Terzo settore (articolo 102, comma 2, del CTS).

Viceversa, con riferimento ad alcune agevolazioni fiscali, la cui adozione non richiedeva l'intervento di specifiche autorizzazioni comunitarie, il legislatore delegato ha optato per un'anticipata entrata in vigore al 1° gennaio 2018 (articolo 104, comma 1, del CTS). In tal modo, si è inteso raggiungere il duplice obiettivo di assicurare la compatibilità comunitaria delle norme tributarie di carattere strutturale e fornire rapidamente nuovi incentivi per rafforzare la dotazione finanziaria e patrimoniale degli ETS, mediante adozione di alcune disposizioni agevolative.



Si tratta, in particolare, delle seguenti norme:

- il credito d'imposta per i soggetti che emettono titoli di solidarietà (articolo 77, comma 10, del CTS);
- il regime fiscale del *Social lending* (articolo 78 del CTS);
- il nuovo credito d'imposta definito Social bonus (articolo 81 del CTS);
- alcune esenzioni e agevolazioni riconosciute ai fini dei tributi locali e delle imposte indirette (articolo 82 del CTS);
- le disposizioni che regolano il regime di deducibilità/detraibilità delle erogazioni liberali effettuate a favore degli ETS (articolo 83 del CTS);
- il nuovo regime di esenzione IRES dei redditi immobiliari riconosciuto alle OdV (articolo 84, comma 2, del CTS) e alle APS (articolo 85, comma 7, del CTS).

Ai sensi di quanto disposto dall'articolo 104, comma 1, del CTS nel testo previgente le recenti modifiche normative, dette agevolazioni trovano applicazione nei confronti delle ONLUS iscritte negli appositi registri, delle OdV iscritte nei registri di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266 e delle APS iscritte nei registri nazionali, regionali e delle Province autonome di Trento e Bolzano, previsti dall'articolo 7, della legge 7 dicembre 2000, n. 383¹⁵.

Con l'articolo 26, comma 1, lettera i) del Decreto Semplificazioni, si è previsto che le medesime disposizioni agevolative si applichino, a decorrere dall'operatività del RUNTS (anche in assenza dell'intervenuta autorizzazione della Commissione europea) a tutti gli ETS iscritti nel medesimo Registro.

La modifica normativa ha inteso superare alcuni dubbi interpretativi sorti in merito all'articolo 104 in esame il quale, in base ad una interpretazione letterale e restrittiva, sembrava riservare l'applicabilità di dette agevolazioni alle sole ONLUS, OdV e APS, anche a seguito dell'operatività del RUNTS.

Siffatto intervento normativo potrebbe risultare di particolare interesse nel processo valutativo di iscrizione al RUNTS di quelle ONLUS che non svolgono alcuna attività commerciale e ricevono fondi soprattutto attraverso erogazioni liberali. Per questi soggetti, infatti, la perdita della qualifica di ONLUS a seguito dell'iscrizione al RUNTS non determinerà l'impossibilità di continuare a beneficiare delle misure agevolative del CTS delle quali potevano fruire (in quanto ONLUS) a partire dal 1° gennaio 2018. Mentre con l'ingresso nel RUNTS potrebbero superare alcune rigidità e parametri restrittivi previsti dalla disciplina ONLUS. Si pensi, ad esempio, al fatto che le attività di interesse generale non dovranno essere più rivolte esclusivamente a soggetti svantaggiati, garantendo così un ampliamento della platea dei possibili beneficiari; o anche alla possibilità di fruire del superamento del vincolo funzionale fra le attività connesse e quelle di interesse generale che caratterizza la disciplina ONLUS.

¹⁵ Per un approfondimento della tempistica di entrata in vigore della nuova disciplina fiscale degli ETS (di cui al Titolo X del CTS), si rinvia al documento di ricerca CNDCEC e FNC *La riforma del Terzo settore: il regime transitorio* del 18 aprile 2018.



13. Conclusioni

Fermo restando quanto osservato in premessa e, quindi, la consapevolezza dei “vincoli” unionali che suggeriscono l’opportunità di non “stravolgere” l’impianto normativo disegnato dal Titolo X del CTS, si segnala l’importanza di operare ulteriori interventi sia interpretativi che normativi, al fine di rendere la disciplina in esame maggiormente fruibile e scevra da possibili contrasti interpretativi.

Sebbene non sia questa la sede nella quale svolgere i relativi approfondimenti, in estrema sintesi, di seguito si segnalano alcuni degli interventi correttivi maggiormente auspicabili.

In primo luogo, sarebbe necessario delimitare la nozione di “apporti economici”, di cui al comma 2 dell’articolo 79 del CTS, ai soli apporti di natura tariffaria e, più in generale, a quelli che presentano un nesso di sinallagmaticità con l’attività svolta dall’ETS.

In tal modo si eviterebbe che apporti economici versati da enti pubblici che non hanno un collegamento diretto con l’attività dell’ETS (quali, per esempio, i contributi a bilancio non collegati al livello o quantità di attività svolta) possano influenzare la classificazione delle attività di interesse generale e, in via indiretta, la classificazione dell’ETS come commerciale.

Inoltre, a beneficio degli ETS che esercitano due o più attività di interesse generale, si dovrebbe prevedere (sempre nell’ambito del comma 2 dell’articolo 79 del CTS) che, qualora l’ente eserciti attività di interesse generale rientranti in diverse categorie di cui all’articolo 5 del CTS, le condizioni per la decommercializzazione delle medesime possano essere opzionalmente riferite non solo alle singole attività ma anche alla totalità delle stesse.

Tale modifica perseguirebbe lo scopo di semplificare la verifica ed evitare che gli ETS debbano tenere contabilità analitiche eccessivamente complesse. In assenza della modifica proposta, infatti, diversi sarebbero i dubbi interpretativi della disposizione in esame: primo fra tutti se detto calcolo analitico debba essere fatto in base alla diversificazione delle attività istituzionali operata dall’articolo 5 del CTS, ovvero in base ai diversi codici ATECO adottati.

In materia di tributi locali, invece, andrebbe modificato l’articolo 82 del CTS al fine di estendere l’esenzione IMU, di cui al comma 6 della cennata disposizione, anche agli immobili posseduti ed utilizzati all’estero dagli ETS, nel perseguimento di finalità istituzionali.

Infine, con riferimento all’IRAP, andrebbe adottata una disposizione finalizzata ad evitare che gli ETS non commerciali subiscano una pressione fiscale più onerosa di quella incombente su enti e società commerciali.

Come noto, infatti per gli enti e le società commerciali, che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9 del D.lgs. n. 446 del 1997, esiste la detrazione IRAP denominata “cuneo fiscale” che esclude dall’imponibile tutto il costo del lavoro a tempo indeterminato, mentre analoga esclusione non è attualmente contemplata per gli ETS.