Novità importanti per la fiscalità degli enti del Terzo settore

Francesca Colecchia, | 05 ottobre 2022

L'articolo è stato pubblicato anche su Cantiere Terzo Settore

Cambia l'impianto fiscale previsto dalla riforma del Terzo settore. In sede di conversione in legge del decreto Semplificazioni n. 73 del 2021, infatti, sono stati approvati diversi emendamenti che incidono in modo significativamente sulla fiscalità e sugli adempimenti degli enti del Terzo settore (Ets).

L'impianto normativo non è stato riformato e il testo presenta ancora alcune criticità ma sicuramente **gli emendamenti rispondono ad alcune esigenze di chiarezza e semplificazione per gli enti e possono portare al passo successivo**, ossia alla **richiesta di autorizzazione alla Commissione europea.** Si ricorda che l'operatività delle disposizioni fiscali è infatti prevista dall'esercizio successivo a quello di acquisizione di detta autorizzazione fatte salve alcune disposizioni già operative.

La nuova fiscalità degli enti del Terzo settore

L'articolo 79 del codice del Terzo settore definisce i tratti comuni della fiscalità diretta degli enti del Terzo settore.

La disposizione prevede che **le attività di interesse generale 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 eventualmente erogati da pubbliche amministrazioni e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento (es: ticket sanitari).

Mancava una definizione di "**costi effettivi**" e per poter garantire l'effettività del beneficio era necessario riconoscere la copertura non solo dei costi di diretta imputazione ma anche di una quota parte dei costi generali ascrivibili alle attività di interesse generale. È stato così introdotto il criterio secondo cui "**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 formulazione non appare di chiarissima interpretazione ma si immagina possibile applicare il criterio di imputazione dei costi promiscui di cui all'articolo 144, comma 4, del Testo unico delle imposte sui redditi.

Il principio di carattere generale per cui è non commerciale l'attività a pareggio o in perdita, è derogabile in presenza di una piccola percentuale di **utile**: con il **correttivo è stata modificata l'aliquota (dal 5 al 6%)** e viene presa in considerazione per ciascun periodo d'imposta e per non oltre tre periodi d'imposta consecutivi (originariamente erano due).

Peggiorative appaiono le condizioni per gli Ets che assumono la qualifica di ente commerciale.

Si concretizza tale circostanza quando la somma dei proventi derivanti dall'esercizio di:

- attività di interesse generale svolte in forma d'impresa/con modalità commerciali,
- attività diverse da quelle di interesse generale, fatta eccezione per le sponsorizzazioni

supera, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali.

Per attività non commerciali si intendono:

- i contributi, le sovvenzioni, le liberalità;
- le quote associative dell'ente;
- i proventi e le entrate da attività di interesse generale svolte con modalità non commerciali;
- i proventi non commerciali di cui agli articoli 84 e 85: novità introdotta dal correttivo per chiarire che le entrate fiscalmente agevolate per le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale devono essere calcolate come attività non commerciali;
- ogni altra entrata assimilabile alle precedenti;

tenuto conto altresì del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti alle attività svolte con modalità non commerciali (con imputazione quindi dei proventi figurativi).

Conformemente a quanto previsto per gli enti commerciali dal Testo unico delle imposte sui redditi, nel correttivo viene previsto che anche gli **enti del Terzo settore** quando assumono la qualifica di **enti commerciali** perdono le agevolazioni in materia di imposte dirette rispetto alle seguenti entrate:

1. fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;
2. contributi e apporti erogati da parte delle amministrazioni pubbliche per lo svolgimento, anche convenzionato o in regime di accreditamento delle attività di interesse generale.

Il vero problema è che **l'ente perde la qualifica dall'esercizio stesso in cui si configura la prevalenza**, circostanza che trova una deroga solo nei primi anni di applicazione del Codice. Il correttivo ha infatti previsto che per i due periodi di imposta successivi al periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea, il mutamento di qualifica, da ente non commerciale a ente commerciale, opera a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui avviene il mutamento di qualifica.

Per quanto possa essere salutata con favore, **la norma non risolve a sistema i significativi problemi del cambiamento di qualifica dell'Ets** che non solo deve effettuare la ricostruzione contabile retroattiva a far tempo dal 1° gennaio dell'anno in cui avviene il mutamento, ma deve liquidare le imposte dirette calcolando l'imponibile su tutte le entrate percepite dall'inizio dell'esercizio in cui muta la qualifica e deve liquidare l'iva, nonostante non l'abbia introitata, su tutte le prestazioni in relazione alle quali beneficiava dell'esenzione in qualità di Ets ente non commerciale.

Vengono infine apportate due modifiche al comma 6 dell'art. 79: le attività sono agevolate quando dirette non solo ai soci ma anche ai relativi famigliari. La formulazione precedente contemplava famigliari e conviventi, con il correttivo si parla invece di **famigliari che siano conviventi,** come previsto dalla legge 383/2000 disciplinante le associazioni di promozione sociale.

Viene inoltre corretto il comma 6 per cui viene chiarito che i corrispettivi a copertura costi rendono l'attività non commerciale anche quando erogati dai soci, circostanza negata nella precedente formulazione. Resta ovviamente invariata l'agevolazione prevista per le associazioni di promozione sociale dove il corrispettivo versato da associati può essere superiore ai costi effettivi per beneficiare della non imponibilità ai fini delle imposte.

Novità in materia di imposte indirette

L'articolo 82 del codice del Terzo settore è dedicato alle imposte indirette "minori". Le disposizioni si applicano agli Ets comprese le cooperative sociali e le imprese sociali purché non siano costituite in forma societaria, fatte salve le eccezioni previste ai commi 3, 4 e 6.

Si tratta (comma 3) dell'applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa (200 euro ad imposta) in luogo della relativa quantificazione in base percentuale sul valore dell'atto, con riferimento alle operazioni di fusione, scissione o trasformazione.

Viene inoltre prevista:

- l’esenzione dall’imposta di registro per le modifiche statutarie necessarie per adeguare gli atti a modifiche o integrazioni normative;
- l’esenzione dall’imposta assoluta per le organizzazioni di volontariato;
- l’applicazione dell’imposta di registro in misura fissa – in questo caso la disposizione del correttivo include le imprese sociali senza escludere quelle costituite in forma societaria – 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 di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, con l'Unione europea, con amministrazioni pubbliche straniere o con altri organismi pubblici di diritto internazionale.

Viene infine introdotta l’esenzione dall'imposta sul valore dei prodotti finanziari esteri (ex comma 18 dell'articolo 19 del decreto-legge 6 dicembre 2011) sui prodotti finanziari, conti correnti e i libretti di risparmio detenuti all'estero dagli enti del terzo settore, incluse cooperative sociali e imprese sociali costituite non in forma societaria.

Gli incentivi alle erogazioni liberali dirette agli enti del Terzo settore

Gli interventi sull’articolo 83 del codice del Terzo settore si erano resi necessari con l’estensione delle agevolazioni fiscali a chi effettua erogazioni liberali agli Ets commerciali. Con essi viene in particolare abrogata la disposizione che subordinava l’accesso al beneficio alla circostanza che l’Ets dichiarasse la propria natura non commerciale al momento dell'iscrizione nel registro unico nazionale del Terzo settore (Runts) così come la comunicazione di eventuali variazioni di qualificazione, con connesso regime sanzionatorio.

Agevolazioni alle organizzazioni di volontariato e agli enti filantropici

Il correttivo garantisce agli enti filantropici – a prescindere dalla circostanza che fossero prima organizzazioni di volontariato - l’esenzione dall’Ires dei redditi degli immobili (art. 84 del codice del Terzo settore).

Agevolazioni alle associazioni di promozione sociale e alle società di mutuo soccorso

Il correttivo interviene modificando l’articolo 85 del codice del Terzo settore, nello specifico

- estende alle società di mutuo soccorso le agevolazioni contemplate per le associazioni di promozione sociale con riferimento ai corrispettivi specifici versati dai soci;
- estende la platea dei soggetti a cui l’associazione di promozione sociale può indirizzare le proprie attività accedendo ad agevolazioni fiscali sui relativi corrispettivi percepiti. Mutuando quanto previsto dal testo unico delle imposte sui redditi, articolo 148, sono equiparati agli associati – ai fini fiscali - i familiari conviventi degli associati, altre associazioni di promozione sociale 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 dalle rispettive organizzazioni nazionali. A titolo esemplificativo una associazione sportiva dilettantistica di promozione sociale potrà equiparare al socio la persona tesserata da una società sportiva dilettantistica quando affiliate al medesimo organismo sportivo.

La tenuta della contabilità

Il correttivo modifica l’articolo 87 del codice del Terzo settore e prevede che la tenuta delle scritture contabili previste dalle disposizioni di cui all'articolo 18 del dpr 600/1973 è prevista quando si svolgono attività con modalità commerciali non solo se attività di interesse generale e diverse ma anche – novità – se si tratta di attività di raccolta fondi di natura non erogativa.

Viene inoltre introdotta una semplificazione: gli Ets non commerciali che non applicano il regime forfettario di cui all’art. 86 del codice del Terzo settore, limitatamente alle attività non commerciali di cui agli articoli 5 e 6 non sono soggetti all’obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante ricevuta o scontrino fiscale né – novità - agli obblighi in materia di trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi.

Il *de minimis*

Alcune agevolazioni fiscali vengono definite come aiuti di Stato per cui sono fruibili nei limiti indicati da un plafond che con il correttivo è stato individuato in quello pensato per le imprese che forniscono servizi di interesse economico generale (Sieg), sensibilmente superiore rispetto al parametro precedente in quanto tali 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.

Le agevolazioni che è necessario monitorare sono:

- imposta di registro fissa 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 enti del Terzo settore, comprese le imprese sociali;
- riduzione o esenzione dal pagamento dei tributi di pertinenza di Comuni, province, città metropolitane e regioni e dai connessi adempimenti, con riferimento a tributi diversi dall'imposta municipale propria e dal tributo per i servizi indivisibili;
- riduzione o esenzione dall'Irap deliberata da regioni e Provincie autonome nei confronti degli Ets diversi dalle imprese sociali costituite in forma societaria, nel rispetto della normativa dell'Unione europea e degli orientamenti della Corte di giustizia dell'Unione europea;

oltre alle agevolazioni previste per le associazioni di promozione sociale dall’art. 85 commi 2 ("agevolazioni sulle cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati e ai familiari conviventi degli stessi") e 4 ("agevolazioni per le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell’Interno inerenti alla somministrazione di alimenti o bevande nonché all'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici").

Le agevolazioni del *de minimis* sono contenute nell’art. 88 del codice del Terzo settore.

Le agevolazioni fiscali già operative

Viene confermato quanto già introdotto nel decreto Semplificazione: chi si iscrive al Runts accede da subito – quindi senza attendere l’autorizzazione della Commissione europea – alle agevolazioni previste dagli articoli 77 (Titoli di solidarietà), 78 (social lending), 81 (social bonus), 82 (imposte indirette minori), 83 (incentivi fiscali alle erogazioni liberali) con la conseguente abrogazione delle agevolazioni fiscali indicate all'articolo 102, comma 1, lettere e), f) e g), 84, comma 2 (esenzione dall’imposta del reddito fondiario per organizzazioni di volontariato ed enti filantropici), 85 comma 7 (esenzione dall’imposta del reddito fondiario per associazioni di promozione sociale) del codice del Terzo settore (art. 104 del codice del Terzo settore).