

OGGETTO: DL Semplificazioni e Codice del Terzo Settore - Modifica norme fiscali Enti del Terzo Settore

In sede di conversione in legge del c.d. Decreto Semplificazioni sono stati approvati diversi emendamenti diretti ad apportare alcune modifiche alla parte fiscale del c.d. Codice del Terzo Settore.

Di seguito riepiloghiamo gli aspetti salienti e le novità più rilevanti introdotte per gli Enti del Terzo Settore con il richiamato Decreto.

Premessa

Con la conversione in Legge del c.d. Decreto Semplificazioni (DL 73/2022 convertito con Legge 4 agosto 2022, n. 122, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 193 del 19/8/2022) sono state introdotte alcune modifiche alle disposizioni fiscali, contenute nel titolo X del c.d. Codice del Terzo Settore (CTS - D. Lgs. 117/2017), riguardanti gli Enti del Terzo Settore.

Gli interventi di modifica riguardano, in particolare, gli art. 79,82,83,84,85,86,87,88,104 del D.Lgs. 117/2017, nonché gli artt. 16 e 18 del Decreto sulle Imprese sociali (D.Lgs 11/2017). Gli stessi, tuttavia, contrariamente a quanto da molti auspicato e atteso, non modificano l'impianto normativo, ma apportano solo alcuni correttivi diretti a meglio chiarire alcuni aspetti; lasciando però ancora in essere diversi punti critici. Alcuni dei quali, si spera, possano, magari in ottica semplificatrice, essere chiariti dall'attesa circolare dell'Agenzia delle Entrate.

A seguito di questo ulteriore passaggio di modifica del CTS con molta probabilità sarà attivato l'iter diretto a richiedere alla Commissione Europea la prevista autorizzazione.

Si ricorda in merito che l'operatività dell'impianto fiscale previsto per gli Enti del Terzo Settore diventerà efficace solo a partire dall'esercizio successivo (2023?? 2024??) a quello di acquisizione della autorizzazione della Commissione Europea, fatte salve le specifiche disposizioni già operanti perché non subordinate a detta autorizzazione.

Sintesi delle modifiche più rilevanti

Le modifiche più importanti sono sicuramente quelle inerenti l'**art 79 del CTS**, che rappresenta un caposaldo dell'intero impianto disegnato dal titolo X del Decreto.

In particolare:

- ✓ il comma 2 dell'art 79, secondo cui 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..." è stato integrato al fine di definire il concetto di costo effettivo. In questo senso, facendo in ciò riferimento alla più ampia definizione di costo pieno, è stato chiarito 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". Facendo quindi rientrare in tale costo, oltre ai costi diretti, anche i costi indiretti e generali, ivi compresi quelli finanziari e tributari. Ci si aspetta ora che l'AGE possa chiarire le modalità (oltre che l'interpretazione) cui far riferimento per l'imputazione e la costruzione del costo. Ci si immagina che in ciò possa far riferimento al criterio già previsto dall'art 144 del TUIR (cioè imputazione parziale basata sul rapporto tra l'ammontare dei ricavi delle attività di interesse generale e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi);

- ✓ il comma 2 bis dell'art 79 è stato modificato incrementando (dal precedente 5% all'attuale 6%) il c.d "margine di tolleranza" "concesso" per non considerare commerciale le attività di interesse generale, e portando a 3 (rispetto ai due prima fissati) i periodi d'imposta consecutivi ammessi per detto "sfornamento". Per cui, alla luce di dette modifiche, dovranno essere considerate come commerciali tutte quelle attività di interesse generale che presenteranno margini di utili (corrispettivi superiori ai costi effettivi) superiore al margine consentito ovvero che rimangono nei margini ma per più di tre esercizi;
- ✓ il comma 5 bis dell'art 79 è stato integrato con l'inciso "i proventi non commerciali di cui agli articoli 84 e 85" dopo le parole "le quote associative dell'ente" al fine di opportunamente chiarire che sono da considerare entrate derivanti da attività non commerciali anche i proventi non commerciali di cui agli articoli CTS 84 (che individua le attività non commerciali tipiche delle ODV) e 85 (che individua le attività non commerciali tipiche delle APS);
- ✓ il comma 5 ter è stato integrato al fine di inserire una deroga al principio stabilito nello stesso comma. In virtù di tale modifica, limitatamente ai primi due anni di applicazione della normativa fiscale del CTS, gli effetti della eventuale perdita non si avranno a partire dal periodo d'imposta in cui l'ente perde la qualifica (come dettato nel comma ante modifica) ma opereranno ".. a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui avviene il mutamento di qualifica". Viste le enormi difficoltà pratiche che l'applicazione della regola generale di certo potrà generare si auspica che, in sede di ulteriore modifica, la deroga possa diventare regola generale sostituendo definitivamente quanto ancora previsto nella prima parte del comma 5 ter. Al riguardo si ricorda, in maniera sintetica, che ai sensi del comma 5 dell'art. 79 la perdita della qualifica di ente commerciale si realizza quando i proventi delle attività di interesse generale svolte in forma d'impresa/con modalità commerciali e quelli delle attività diverse (fatta eccezione per le sponsorizzazioni) superano, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali. Ovvero le entrate/proventi derivanti da:
 - 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 (per le ODV) e 85 (per le APS);
 - 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).

Di rilievo anche le modifiche apportate all'**art. 82**. In virtù delle quali, in aggiunta a quanto già previsto nello stesso articolo relativamente alle imposte indirette, vengono aggiunte le seguenti ulteriori agevolazioni:

- ✓ applicazione in misura fissa dell'imposta di registro dovuta sugli 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;
- ✓ 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.

Le modifiche apportate **all'art 83** sono, in particolare, dirette a semplificare le procedure inerenti l'utilizzo delle detrazioni/deduzioni delle erogazioni particolare. Con la modifica del comma 3 viene infatti 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).

Importante e opportuna la modifica del testo dell'**art 85**, diretta a ripristinare per le APS il regime oggi previsto, per una categoria più ampia di soggetti, dall'art 148, comma 3, del TUIR. In virtù della suddetta modifica, le attività effettuate dalle APS in diretta attuazione degli scopi istituzionali verso pagamento di corrispettivi specifici potranno continuare ad essere considerate non commerciali se svolte nei confronti degli iscritti, dei propri associati e dei familiari conviventi degli stessi, di 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. In precedenza, per un probabile difetto di coordinamento, la non commercialità valeva solo nei confronti degli associati e dei familiari conviventi degli stessi. Ciò potrebbe essere di sicuro interesse anche per le ASD che (se le modifiche normative inerenti la riforma dello sport saranno confermate) intendessero acquisire la doppia qualifica di ASD e APS.

Rispetto all'attuale normativa ad essere penalizzate saranno invece tutti gli altri soggetti che oggi godono della medesima agevolazione in virtù di quanto previsto dall'art 148, comma 3 del TUIR e che, se non sceglieranno (o non potranno) di diventare APS, perderanno tale beneficio per effetto della modifica del richiamato articolo (che difatti potrà poi essere utilizzato solo da "associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, sportive dilettantistiche").

Importante altresì il chiarimento introdotto, attraverso la leggera modifica apportata agli **artt. 84 e 85** del CTS, in materia di redditi degli immobili di ODV e APS. In virtù della quale risulta chiarito che l'esenzione dall'imposta sul reddito si applica sia ai redditi fondiari che a quelli derivanti dalla gestione degli immobili (es canoni di locazione), purché destinati allo svolgimento delle attività di interesse generale.

A quanto sopra descritto va poi aggiunto quanto già previsto nel testo originario del decreto Semplificazione, ovvero la possibilità, connessa alla modifica dell'**art 104**, di utilizzare le agevolazioni in essere da parte di tutti gli iscritti al Runts (in precedenza ciò valeva solo per ODV, APS e ONLUS

iscritte nei precedenti registri). Quindi, senza attendere l'autorizzazione della Commissione europea, dopo l'iscrizione al RUNTS, qualunque Ente potrà (nel rispetto delle specifiche norme) godere delle agevolazioni previste dagli articoli 77 (Titoli di solidarietà), 78 (social lending), 81 (social bonus), 82 (imposte indirette minori), 83 (incentivi fiscali alle erogazioni liberali), 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)

*A cura di Antonio Sisca – Dottore Commercialista Revisore Legale, Esperto in materia di Terzo Settore- Consulente del CESVOL Umbria