

Analisi e commenti

## Disciplina del Terzo settore: analisi del nuovo Codice \_13

**Le agevolazioni tributarie introdotte dal decreto legislativo 117/2017 sono concesse ai sensi e nei limiti della normativa europea in materia di aiuti di Stato de minimis**



Il Capo IV del Codice è formato da due articoli (88 e 89) che, in chiusura del Titolo X, rispettivamente si occupano della compatibilità di alcune agevolazioni fiscali riconosciute agli enti del Terzo settore dalle nuove disposizioni con la normativa europea in materia di aiuti di Stato e del necessario coordinamento della nuova disciplina e con quella previgente, soprattutto di carattere fiscale.

### **Agevolazioni fiscali e normativa europea sugli aiuti di Stato**

#### **(Articolo 88)**

L'articolo 88 richiama alcune specifiche agevolazioni fiscali introdotte dal Codice, stabilendo che esse sono concesse ai sensi e nei limiti della disciplina europea in materia di aiuti di Stato, con particolare riferimento alle disposizioni concernenti gli aiuti "*de minimis*" (anche nel settore agricolo).

Si ricorda che secondo il diritto europeo, sono "*de minimis*" gli aiuti di Stato che non superano un importo prestabilito concessi a un'impresa unica in un determinato arco di tempo.

Le **agevolazioni fiscali** a cui fa riferimento l'articolo 88 sono le seguenti:

- la riduzione o l'esenzione dal pagamento dei tributi di loro competenza (diversi dall'imposta municipale propria e dal tributo per i servizi indivisibili) che i comuni, le province, le città metropolitane e le regioni possono deliberare nei confronti degli enti del Terzo settore non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale ([articolo 82](#), comma 7)
- la riduzione o l'esenzione dall'Irap che, nel rispetto della normativa Ue e degli orientamenti della Corte di giustizia, le regioni e le province autonome di Trento e Bolzano possono disporre nei confronti degli enti del Terzo settore, escluse le imprese sociali costituite in forma di società ([articolo 82](#), comma 8)
- la qualificazione di operazioni non commerciali, ai fini delle imposte sui redditi, delle cessioni, anche a terzi, operate dalle associazioni di promozione sociale, di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati e ai familiari conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici in attuazione degli scopi istituzionali ([articolo 85](#), comma 2)

- la qualificazione di operazioni non commerciali, anche se effettuate a fronte del pagamento di corrispettivi specifici, della somministrazione di alimenti o bevande presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale da bar e esercizi similari, nonché l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, da parte delle associazioni di promozione sociale iscritte nell'apposito registro, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal ministero dell'Interno, a condizione che tali attività siano strettamente complementari a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, siano effettuate nei confronti degli associati e dei familiari conviventi e che per il loro svolgimento non ci si avvalga di alcuno strumento pubblicitario o comunque di diffusione di informazioni a soggetti terzi, diversi dagli associati (articolo 85, comma 4).

## **Coordinamento normativo**

### **(Articolo 89)**

In chiusura del Titolo X, il legislatore detta molteplici disposizioni per consentire il necessario coordinamento delle norme del Codice con quelle previgenti.

Innanzitutto, il comma 1 dell'articolo 89 introduce una clausola di **non applicazione** nei confronti degli enti del Terzo settore (diversi dalle imprese sociali) dei seguenti articoli del Tuir:

- l'[articolo 143](#), comma 3, secondo cui non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli enti non commerciali i 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 e i contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti
- l'[articolo 144](#), commi 2, 5 e 6 in materia di tenuta delle scritture contabili da parte degli enti non commerciali
- l'[articolo 148](#), in materia di enti non commerciali di tipo associativo
- l'[articolo 149](#), in tema di perdita della qualifica di ente non commerciale.

Inoltre, agli enti del Terzo settore (diversi dalle imprese sociali) **non si applicano**:

- l'[articolo 3](#), commi 1 e 2, Dlgs 346/1990, in ordine ai trasferimenti non soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni e gli articoli [1](#), comma 2 e [10](#), comma 3, Dlgs 347/1990, concernenti le imposte ipotecaria e catastale (*tali norme, peraltro, continuano ad applicarsi ai trasferimenti a titolo gratuito, non relativi alle attività di interesse generale, eseguiti a favore degli enti religiosi civilmente riconosciuti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore*)
- la [legge 398/1991](#), che disciplina il regime fiscale regime semplificato per le associazioni sportive dilettantistiche.

Attraverso la previsione della clausola di non applicazione "*viene assicurata, in particolare, l'effettività delle previsioni di cui agli articoli 79, 80, 81 ed 86*" del Codice.

L'[articolo 145](#) del Tuir (relativo al regime forfetario degli enti non commerciali) **continua ad applicarsi** ai soli enti che non possono ottenere l'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore (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) nonché agli enti religiosi civilmente riconosciuti che non sono iscritti nel Registro unico.

Peraltro, agli enti religiosi civilmente riconosciuti iscritti nel Registro l'articolo 145 si applica limitatamente alle attività diverse da quelle di interesse generale.

Viene modificato l'[articolo 148](#), comma 3, Tuir - che esclude la natura commerciale per le attività svolte da taluni enti associativi, in diretta attuazione degli scopi istituzionali e verso pagamento di corrispettivi specifici, nei confronti degli associati - limitandone l'applicazione a soli enti che per definizione restano esclusi dall'ambito del Terzo settore. Questa previsione si coordina con quanto previsto, per i soggetti iscritti al Registro unico, dall'[articolo 79](#), comma 6.

Viene aggiunto un comma alla fine dell'[articolo 6](#), Dpr 601/1973 (*Disciplina delle agevolazioni tributarie*) in forza del quale la riduzione alla metà dell'aliquota Ires ivi prevista **non si applica** agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del terzo settore. Agli enti religiosi civilmente riconosciuti iscritti nel Registro unico la riduzione **si applica limitatamente** alle attività diverse da quelle di interesse generale.

Questa disposizione ha lo scopo di evitare una duplicazione di benefici fiscali, rispetto a quelli previsti dal Codice per gli enti del Terzo settore.

Si modifica l'[articolo 52](#), comma 1, Dpr 633/1972, sostituendo le parole “*al decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460*” con “*al codice del Terzo settore (...)*”, in modo tale da consentire la regolare effettuazione dei necessari accessi, ispezioni e verifiche da parte dell'amministrazione finanziaria nei confronti degli enti del Terzo settore.

Viene prevista una **clausola generale** secondo cui si intendono riferite agli enti non commerciali del Terzo settore, comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società, le disposizioni normative vigenti riferite alle Onlus in quanto compatibili con le disposizioni del Codice.

Al Dpr 633/1972 in materia di Iva sono apportate le seguenti **modificazioni**:

- all'[articolo 3](#), terzo comma, primo periodo, in materia di prestazioni di servizi, le parole “*di enti e associazioni che senza scopo di lucro perseguono finalità educative, culturali, sportive, religiose e di assistenza e solidarietà sociale, nonché delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus)*” sono **sostituite** dalle seguenti: “*di enti del Terzo settore di natura non commerciale*”
- all'[articolo 10](#), primo comma, ai numeri 15), 19), 20) e 27-ter), in materia di operazioni esenti, la parola “*Onlus*” è **sostituita** dalle seguenti: “*enti del Terzo settore di natura non commerciale*”.

**Modificata** anche la legge 112/2016 che detta disposizioni in materia di assistenza in favore delle persone con disabilità grave prive del sostegno familiare (“*Legge dopo di noi*”):

- all'[articolo 1](#), comma 3, infatti, le parole “*organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10, comma 1, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, riconosciute come persone giuridiche, che operano prevalentemente nel settore della beneficenza di cui al comma 1, lettera a), numero 3), dell'articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, anche ai sensi del comma 2-bis dello stesso articolo*” sono **sostituite** dalle seguenti:

*“enti del Terzo settore non commerciali, che operano prevalentemente nel settore della beneficenza di cui all’articolo 5, comma 1, lettera u)”*. In tal modo, la legge in esame viene adeguata alla mutata realtà normativa

- all’[articolo 6](#), comma 9, in materia di istituzione di *trust*, vincoli di destinazione e fondi speciali composti di beni sottoposti a vincolo di destinazione, le parole *“le agevolazioni di cui all’articolo 14, comma 1, del decreto-legge 14 marzo 2005, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 maggio 2005, n. 80, e i limiti ivi indicati sono elevati, rispettivamente, al 20 per cento del reddito complessivo dichiarato e a 100.000 euro”* sono **sostituite** dalle seguenti: *“le agevolazioni previste per le organizzazioni di volontariato ai sensi dell’articolo 83, commi 1 e 2, del codice del Terzo settore”*. In tal modo, viene inserito all’interno della disposizione il rinvio alle agevolazioni fiscali previste dal Codice per le erogazioni liberali eseguite a favore degli enti del Terzo settore non commerciali (detrazione Irpef pari al 30%, per un importo complessivo in ciascun periodo d’imposta non superiore a 30mila, elevata al 35% qualora l’erogazione liberale in denaro sia a favore di organizzazioni di volontariato, e deduzione dal reddito complessivo netto del soggetto erogatore nel limite del 10% del reddito complessivo dichiarato).

**Novellata** anche la legge 125/2014 (*Disciplina generale sulla cooperazione internazionale per lo sviluppo*) al cui [articolo 32](#), comma 7, viene aggiunto un periodo finale secondo cui *“le organizzazioni non governative di cui al presente comma sono iscritte nel Registro unico nazionale del Terzo settore”*.

Per evitare duplicazioni con i benefici fiscali previsti dall’articolo 83 del Codice, si stabilisce che nei confronti di coloro che effettuano erogazioni liberali a favore degli enti del Terzo settore non commerciali, nonché alle cooperative sociali, **non si applicano**, per le medesime erogazioni liberali, le disposizioni previste dall’[articolo 15](#), comma 1.1. e dall’[articolo 100](#), comma 2, lettera h), del Tuir che rispettivamente prevedono la detrazione Irpef del 26% a decorrere dal 2014 (24% per il 2013) per importo non superiore a 30mila euro annui e la deducibilità, per importo non superiore a 30mila euro o al 2% del reddito d’impresa dichiarato, delle erogazioni liberali in denaro a favore delle Onlus, nonché delle iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati ed enti individuati con dpcm nei Paesi non appartenenti all’Ocse.

Per evitare il cumulo tra molteplici deduzioni e detrazioni previste dal Tuir per le medesime erogazioni liberali a favore degli enti del Terzo settore viene previsto che:

- la deducibilità dal reddito imponibile delle erogazioni liberali prevista dall’[articolo 10](#), comma 1, lettera g), Tuir (deducibilità dei contributi, delle donazioni e delle oblazioni erogati in favore delle organizzazioni non governative per un importo non superiore al 2% del reddito complessivo dichiarato) è consentita a condizione che per le medesime erogazioni il soggetto erogante non usufruisca delle detrazioni d’imposta di cui all’[articolo 15](#), comma 1.1, dello stesso Tuir
- la deducibilità dal reddito imponibile delle erogazioni liberali previste dall’[articolo 100](#), comma 2, lettere a) e b), Tuir (deducibilità delle erogazioni liberali fatte a favore di persone giuridiche che perseguono esclusivamente determinate finalità per un ammontare complessivamente non superiore al 2% del reddito d’impresa dichiarato e delle erogazioni liberali fatte a favore di persone giuridiche aventi sede nel Mezzogiorno che perseguono esclusivamente finalità di ricerca scientifica, per un ammontare complessivamente non superiore al 2% del reddito d’impresa dichiarato) è consentita a condizione che per le

medesime erogazioni liberali il soggetto erogante non usufruisca delle deduzioni previste dalla lettera h) del medesimo articolo 100, comma 2

- la deducibilità dal reddito imponibile delle erogazioni liberali previste dall'[articolo 153](#), comma 6, lettere a) e b), Tuir (relativa alle erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, di altri enti pubblici e di associazioni e di fondazioni private legalmente riconosciute, le quali, senza scopo di lucro, svolgono o promuovono attività dirette alla tutela del patrimonio ambientale e quelle a favore di organismi di gestione di parchi e riserve naturali, terrestri e marittimi, statali e regionali, e di ogni altra zona di tutela speciale paesistico-ambientale effettuate per sostenere attività di conservazione, valorizzazione, studio, ricerca e sviluppo dirette al conseguimento delle finalità di interesse generale cui corrispondono tali ambiti protetti) è consentita a condizione che per le medesime erogazioni liberali il soggetto erogante non usufruisca delle detrazioni d'imposta previste dal comma 3 del medesimo articolo 153.

Alle fondazioni lirico-sinfoniche, iscritte nel Registro unico nazionale del Terzo settore, **non si applica** l'[articolo 25](#), comma 5, Dlgs 367/1996. Sul punto la relazione illustrativa precisa che, per effetto della disposizione in esame, *“gli enti in questione potranno applicare le norme fiscali contenute nel Codice iscrivendosi al Registro o continuare ad applicare il loro odierno regime tributario”*.

Una norma analoga è prevista per le associazioni che operano o che partecipano a manifestazioni di particolare interesse storico, artistico e culturale, legate agli usi e alle tradizioni delle comunità locali, alle quali, se iscritte nel Registro unico nazionale, **non si applica** l'[articolo 1](#), commi 185, 186 e 187, legge 296/2006. Ne consegue che tali associazioni, in mancanza di iscrizione al Registro, continueranno ad applicare il regime tributario per essere attualmente previsto. Se iscritte, invece, possono applicare le disposizioni fiscali previste dal Codice del Terzo settore.

Il ministero dei Beni e delle attività culturali e del turismo, le regioni, gli enti locali e gli altri enti pubblici possono attivare forme speciali di partenariato con enti del Terzo settore che esercitano determinate attività di interesse generale (interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio, attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso, attività di riqualificazione dei beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata) dirette alla prestazione di attività di valorizzazione di beni culturali immobili di appartenenza pubblica.

Le attività 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, fermo restando il regime di esclusione dall'Iva, sono **esenti** da ogni altro tributo.

Infine, gli ultimi commi dell'articolo 89 contengono una serie di disposizioni che modificano diverse norme già vigenti per adeguarne il contenuto alla nuova disciplina mediante la sostituzione, al loro interno, del riferimento a particolari tipologie di enti con il riferimento agli enti non commerciali del Terzo settore.

Le disposizioni modificate sono le seguenti:

- [articolo 2](#), comma 1, lettera b) e [articolo 16](#), comma 5, lettera a), numero 2, legge 166/2016

*(Disposizioni concernenti la donazione e la distribuzione di prodotti alimentari e farmaceutici a fini di solidarietà sociale e per la limitazione degli sprechi)*

- [articolo 15](#), comma 6, Dpr 571/1982 (Destino delle cose sequestrate dopo che il provvedimento che dispone la confisca sia divenuto inoppugnabile)
- [articolo 1](#), comma 236, legge 147/2013 (legge di stabilità 2014)
- [articolo 1](#), comma 1, legge 155/2003 (*Disciplina della distribuzione dei prodotti alimentari a fini di solidarietà sociale*)
- [articolo 157](#), comma 1-bis, Dlgs 219/2006 (*Sistemi di raccolta di medicinali inutilizzati o scaduti*).

13 – continua.

La [prima puntata](#) è stata pubblicata giovedì 21 settembre

La [seconda puntata](#) è stata pubblicata martedì 26 settembre

La [terza puntata](#) è stata pubblicata venerdì 29 settembre

La [quarta puntata](#) è stata pubblicata giovedì 5 ottobre

La [quinta puntata](#) è stata pubblicata venerdì 6 ottobre

La [sesta puntata](#) è stata pubblicata mercoledì 11 ottobre

La [settima puntata](#) è stata pubblicata giovedì 19 ottobre

L'[ottava puntata](#) è stata pubblicata martedì 24 ottobre

La [nona puntata](#) è stata pubblicata mercoledì 25 ottobre

La [decima puntata](#) è stata pubblicata lunedì 30 ottobre

L'[undicesima puntata](#) è stata pubblicata venerdì 3 novembre

La [dodicesima puntata](#) è stata pubblicata giovedì 9 novembre

**Gennaro Napolitano**

*pubblicato Lunedì 13 Novembre 2017*

---