



**Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Roma**



A cura della Commissione Terzo Settore e Non Profit

IL REGIME FISCALE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE: SPUNTI CRITICI SULLA RIFORMA IN AMBITO TRIBUTARIO E DECORRENZE

22 dicembre 2017



AUTORI DEL DOCUMENTO

Presentazione

Francesco Capogrossi Guarna – *Presidente Commissione Terzo Settore e Non Profit*

Gruppo di lavoro “Fiscalità degli ETS”

Coordinatore: Antonio Cuonzo – Dottore Commercialista

Francesco Capogrossi Guarna – *Dottore Commercialista*

Laura Costanzo – *Dottore Commercialista*

Giovanni De Summa – *Dottore Commercialista*

Settimio Desideri – *Dottore Commercialista*

Pasquale Della Corte – *Dottore Commercialista*

Eugenio La Fianza – *Dottore Commercialista*

Andrea Fazi – *Dottore Commercialista*

Roberto Moriconi – *Dottore Commercialista*

Marco Pitotti – *Dottore Commercialista*

Guido Ruggieri – *Dottore Commercialista*



INDICE

Presentazione	4
Capitolo 1: Gli aspetti tributari della Riforma del Terzo settore nella Legge delega n. 106/2016	6
Capitolo 2: Gli aspetti tributari della Riforma del Terzo settore nel D.Lgs. n. 117/2017	8
Capitolo 3: Principali aspetti applicativi e spunti critici di natura tributaria della Riforma del Terzo settore	9
3.1 Entrata in vigore del D.Lgs. n. 117/2017 e conseguenti effetti	9
3.2 Possibilità di adesione alla qualificazione di Ente del Terzo settore e valutazioni di convenienza all'adesione	13
3.3 Qualificazione soggettivo-tributaria degli Enti del Terzo settore	16
3.4 Effetti in termini di tassazione diretta delle disposizioni di cui all'art. 79 del D.Lgs. n. 117/2017 Sulle attuali ONLUS	18
3.5 Effetti in termini di tassazione diretta delle disposizioni di cui agli artt. 80 e 86 del D.Lgs. n. 117/2017	19
3.6 Effetti delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 117/2017 all'art. 148 del TUIR e della soppressione dell'art. 9-bis del D.L. n. 417/1991	22
3.7 Trattamento tributario delle donazioni in capo agli Enti del Terzo settore e relativi adempimenti	23
3.8 Trattamento tributario delle donazioni in capo al donante degli Enti del Terzo settore e relativi adempimenti	25
3.9 Le nuove agevolazioni per l'Impresa sociale previste dal D.Lgs. n. 112/ 2017	28
Capitolo 4: L'entrata in vigore delle norme sulla Riforma del Terzo Settore. Effettiva decorrenza, decreti ministeriali e altri atti da emanare	30
4.1 Entrata in vigore norme del D.Lgs. n. 117/2017 – Codice del Terzo Settore (CTS)	30
4.2 Decreti regolamentari e altri atti da emanare per l'attuazione del D.Lgs. n. 117/2017 – Codice del Terzo Settore (CTS)	34
4.3 Entrata in vigore norme del D.Lgs. n. 112/2017 – Impresa sociale	37
4.4 Decreti regolamentari e altri atti da emanare per l'attuazione del D.Lgs. n. 112/2017 – Impresa sociale	38
4.5 Entrata in vigore norme del D.Lgs. n. 111/2017 - 5 per mille	39
4.6 Decreti regolamentari e altri atti da emanare per l'attuazione del D.Lgs. n. 111/2017 - 5 per mille	39



PRESENTAZIONE

Francesco Capogrossi Guarna – *Presidente Commissione Terzo Settore e Non Profit*

Tra i principali obiettivi della legge delega di Riforma del Terzo Settore (L. 6 giugno 2016 n. 106 in vigore dal 3 luglio 2016) vi era quello di riordino e di revisione delle disposizioni vigenti e, in particolare, di quelle fiscali.

Il decreto attuativo sul Codice del Terzo Settore (CTS) di cui al D.Lgs. 3 luglio 2017 n. 117 (in vigore dal 3 agosto 2017) nonostante sembri riorganizzare in una cornice nuova, *prima facie*, l'impianto normativo e regolamentare degli enti senza scopo di lucro (pur senza interventi sostanziali nel codice civile) è tuttavia riferibile – in via esclusiva - ai nuovi soggetti che liberamente si qualificheranno “*Enti del Terzo Settore*” (ETS), lasciando così pressoché invariate, salvo eccezioni, le regole di tutti gli altri enti presenti e futuri privi della predetta soggettività.

In ambito tributario, profilo questo che interessa ai fini del presente lavoro, emerge poi chiaramente come il legislatore della riforma abbia apportato significative modifiche introducendo novità sostanziali sul regime fiscale degli ETS, non soltanto in termini agevolativi ma anche disapplicando norme previgenti di particolare favore (come ad es. l'IRES ridotta alla metà ex art. 6 del D.P.R. n. 601/1973) ovvero introducendo un sistema di tassazione più penalizzante ad es. avuto riguardo alla qualifica “non commerciale” delle attività configurabile solo se svolte a titolo gratuito o dietro corrispettivi non superiori ai costi effettivi.

E' altresì evidente come il CTS spesso riformuli in modo analogo molte norme tributarie del passato non sempre abrogando quelle precedenti (come ad es. quelle dell'art. 143 comma 3 lett.a) e b) del TUIR riprodotte nell'art. 79 comma del CTS) ma “acquisendo”, quasi integralmente, disposizioni all'epoca concepite per enti a rilevanza solo fiscale come le ONLUS, facendo confluire ad es. l'art. 20-bis del D.P.R. n. 600/73 sulle scritture contabili nell'art.87 del CTS, con un effetto però distorsivo, nel caso di specie, vista la diversa natura tributaria delle vecchie attività “istituzionali” e di quelle “connesse” rispetto alle nuove attività di “interesse generale” e di quelle “diverse” degli ETS.

Di conseguenza sembra persistere una certa complessità ed una stratificazione delle norme fiscali non fosse altro perché si “duplica” di fatto – con un “doppio binario” - il sistema tributario e di tassazione degli enti non profit rinviando l'art. 79 comma 1 del CTS alle norme del Titolo II del TUIR “*in quanto compatibili*” e senza interventi in ambito IVA, e mantenendo integralmente, salvo eccezioni, tutto l'impianto degli enti non lucrativi – presenti e futuri - che *ex lege* (art. 4 comma 2 del CTS) o per scelta non aderiranno agli ETS.

Tale risultato, oltretutto non in linea con i principi e i criteri direttivi della delega di riforma, non sembra risolvere questioni fiscali di ordinamento pratico né tantomeno quelle storiche criticità come ad es. la qualifica e la perdita di *status* fiscale di ente non commerciale che, sulla base dei nuovi criteri (art. 79 comma 5 del CTS), formalmente diversi ma sostanzialmente analoghi a quelli dell'art. 149 del TUIR, incidendo invece di molto in termini peggiorativi sulla tassazione complessiva.

Il CTS inoltre ha previsto un articolato e complesso periodo transitorio, differito in un arco temporale di almeno 18 mesi dalla sua data di entrata in vigore, con un conseguente coordinamento normativo delle disposizioni fiscali. Da ciò ne consegue l'obbligo per tutti gli enti senza scopo di lucro, già costituiti o costituendi, di verificare quali disposizioni si applicano in base al nuovo sistema - secondo



tempistiche differenziate - e quali invece sono le norme previgenti che subiscono variazioni sostanziali, anche per coloro che rimarranno fuori dagli ETS.

La Riforma, infatti, abroga le principali leggi speciali – con i relativi regimi fiscali confluiti nel nuovo CTS - quali la L. n. 266/1991 (ODV), la L. n. 383/2000 (APS) e il D.Lgs. n. 460/1997 sulle ONLUS con gli artt. 10-29, l'art. 20-bis D.P.R. n. 600/1973 e l'art. 150 del TUIR.

Tuttavia fino alla operatività del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS) continuano ad applicarsi le norme previgenti, anche quelle tributarie e senza soluzione di continuità, ai fini e per gli effetti dell'iscrizione nei Registri ONLUS, ODV, APS e Imprese sociali che si adeguano al CTS entro 18 mesi dalla sua data di entrata in vigore (art. 101 commi 1 e 2).

In ogni caso tutte le disposizioni fiscali del CTS di cui al Titolo X (artt. 79-89), incluse quelle di coordinamento normativo (art. 89) e quelle abrogative o modificative di norme tributarie (art. 102 comma 2) – salvo deroghe per alcune agevolazioni già decorrenti dal 1° gennaio 2018 (art.104 comma 1) - si applicano dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione Commissione UE e comunque non prima del periodo d'imposta successivo all'operatività del RUNTS (art. 104 comma 2).

E ciò, a seguito di norma di interpretazione autentica (art. 5-sexies del DL 16 ottobre 2017 n. 148 convertito con modifiche nella L. 4 dicembre 2017 n. 172), deve intendersi nel senso che i termini di decorrenza valgono anche per l'applicabilità delle disposizioni fiscali che prevedono corrispondentemente modifiche o abrogazioni di norme vigenti prima dell'entrata in vigore del CTS. Pertanto, le disposizioni fiscali dell'art. 99 comma 3 (art. 14 DL n. 35/2005, c.d. "più dai meno versi" modificato dall'art. 5-ter del DL n. 148/2017 convertito dalla L. n. 172/2017) e l'art. 102 comma 1 (abrogazioni), continuano a trovare applicazione senza soluzione di continuità fino al 31 dicembre 2017.

Il presente documento, dunque, a cura del Gruppo di lavoro "*Fiscalità degli ETS*" della *Commissione Terzo Settore e Non profit* dell'ODCEC di Roma, esamina ed evidenzia alcuni delle principali criticità in ambito tributario conseguenti alla Riforma, cercando di fornire quegli elementi propositivi, interpretativi e di indirizzo sugli aspetti di maggior interesse. Completa l'elaborato uno schema cronologico e sistematico sull'entrata in vigore delle norme di Riforma del Terzo Settore circa l'effettiva decorrenza e i decreti ministeriali e gli altri atti che dovranno essere emanati per la effettiva attuazione del nuovo sistema.



CAPITOLO 1: GLI ASPETTI TRIBUTARI DELLA RIFORMA DEL TERZO SETTORE NELLA LEGGE DELEGA N. 106/2016 (A CURA DI EUGENIO LA FIANZA)

Il D.Lgs. n. 117 del 3 luglio 2017¹ (noto come “Codice del Terzo settore”, di seguito per brevità “CTS”) attua la delega contenuta nella Legge n. 106 del 6 giugno 2016 (di seguito per brevità “Legge delega”). Quest’ultima ha previsto molti interventi di riordino e revisione volti alla semplificazione della normativa vigente attraverso decreti legislativi, da emanarsi entro un anno dall’entrata in vigore del provvedimento, tali da garantire organicità e coerenza giuridica all’intero sistema. In particolare gli ambiti attuativi di intervento, ai sensi dell’art. 1 comma 2, avrebbero dovuto essere i seguenti:

- a) revisione della disciplina del Libro I Titolo II del codice civile (art. 3)²;
- b) riordino e revisione organica con la redazione di un codice del Terzo settore:
 - delle disposizioni vigenti relative agli enti del Terzo settore (art. 4);
 - della disciplina speciale, anche con specifico riferimento al volontariato, alla promozione sociale e al mutuo soccorso (art. 5);
 - della disciplina tributaria (art. 9);
- c) revisione della disciplina in materia di impresa sociale (art. 6).

La nuova definizione giuridica di Terzo settore introdotta dall’art. 1 della Legge delega è stata ampliata non solo con riguardo alle “finalità” (civiche, solidaristiche e di utilità sociale) ma anche alle “attività” privilegiando la realizzazione di un “interesse generale”, a prescindere dalle modalità in concreto adottate, anche “mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi”. Per tale ragione la questione della “riqualificazione” fiscale dell’ente non commerciale è venuta meno con la conseguenza di non dover più valutare l’oggetto esclusivo o principale dell’ente, se commerciale o meno. Solo in tal caso l’ente avrebbe potuto beneficiare di una fiscalità agevolata, molto simile a quella sinora prevista per le ONLUS, sempreché avesse soddisfatto ogni requisito previsto. Tra questi, primo fra tutti, il divieto di ripartizione anche indiretta degli utili, avanzi di gestione e patrimonio (art. 4 comma 1 lett. e), veniva indicato dalla legge delega anche la realizzazione di un *impatto sociale* positivo da intendersi quale “*valutazione qualitativa e quantitativa, sul breve, medio e lungo periodo, degli effetti delle attività svolte sulla comunità di riferimento rispetto all’obiettivo individuato*” (art. 9 comma 1 lett. a), su cui il Ministero del Lavoro e Politiche Sociali avrebbe predisposto apposite linee guida di valutazione (art. 7 comma 2).

Alla luce di quanto appena evidenziato per gli enti non commerciali, inclusi nella definizione giuridica di Terzo settore, il mutamento normativo sulla “qualifica tributaria” (e l’iscrizione al nuovo Registro unico) dovrebbe (o meglio dovrà) produrre effetti positivi di rilievo, comunque e in ogni caso da verificare nel tempo³.

¹ Pubblicato sul S.O. alla G.U. n. 179 del 2 agosto 2017 ed entrato in vigore il giorno successivo alla pubblicazione.

² Delega purtroppo rimasta inattuata atteso che l’unica previsione in ambito civilistico è quella, all’interno del Codice del Terzo Settore, dell’art. 98 che aggiunge l’art. 42-bis del codice civile rubricato “*Trasformazione, fusione e scissione*” ove è indicato che “*Se non è espressamente escluso dall’atto costitutivo o dallo statuto, le associazioni riconosciute e non riconosciute e le fondazioni di cui al presente titolo possono operare reciproche trasformazioni, fusioni o scissioni*”.

³ Tuttavia alcune norme, che spesso hanno causato lunghi e incerti contenziosi con l’Amministrazione finanziaria, seppure inapplicabili ai nuovi Enti del Terzo Settore come ad esempio quella sulla perdita di qualifica di cui all’art. 149 del TUIR, sono state previste *ex novo* pur sempre sulla base di modalità del tutto simili a quelle già vigenti (si veda l’art. 79 comma 5 e l’art. 87 comma 3 del CTS).



Una “revisione” era poi prevista anche in riferimento alla disciplina delle ONLUS, in particolare prevedendo una migliore definizione delle attività istituzionali e di quelle connesse, fermo restando il vincolo di non prevalenza delle attività connesse e il divieto di distribuzione, anche indiretta, degli utili o degli avanzi di gestione e fatte salve le condizioni di maggior favore relative alle Organizzazioni di volontariato, alle Cooperative sociali e alle Organizzazioni non governative⁴.

Al contrario il CTS con l’art.102 comma 2 lett. a), b), c), ha abrogato le norme in materia di ONLUS⁵ *a decorrere dal periodo d’imposta successivo all’autorizzazione della Commissione Europea e comunque non prima del periodo d’imposta successivo all’operatività del RUNTS*⁶.

Tra le priorità, rientrava anche la necessità di razionalizzare i regimi fiscali e contabili semplificati in favore degli Enti del Terzo settore (di seguito, anche “ETS”), in relazione a parametri oggettivi da individuare con appositi decreti. Come noto la riforma ha introdotto *ex novo* due nuovi regimi forfetari, l’uno per le attività commerciali svolte dalle Associazioni di Promozione Sociale (APS) e dalle Organizzazioni di Volontariato (ODV)⁷ e l’altro per gli Enti del Terzo Settore (ETS) non commerciali⁸ lasciando invariata, seppure disapplicandoli per gli ETS, la possibilità di utilizzo (in tutto o in parte), di quelli preesistenti ex art.145 del TUIR⁹ e L. n. 398/1991¹⁰.

Da quanto sopra, e con riferimento agli aspetti tributari della Riforma contenuti nella Legge delega, appare discutibile, o comunque meritevole di approfondimento, la coerenza e la conformità di alcuni dei suoi contenuti rispetto agli ambiti così come delimitati dal Parlamento.

⁴ Art. 9 comma1 lett. m) Legge delega.

⁵ Artt. 10-29 del D.Lgs. n.460/1997, art. 20-bis del D.P.R. n.600/1973, art. 150 del TUIR.

⁶ Termine di cui all’art.104 comma2 del CTS.

⁷ Art. 86 del CTS.

⁸ Art. 80 del CTS.

⁹ Art. 89 comma3 del CTS.

¹⁰ Art. 89 comma1 lett. c) del CTS.



CAPITOLO 2: GLI ASPETTI TRIBUTARI DELLA RIFORMA DEL TERZO SETTORE NEL D.LGS N. 117/2017 (A CURA DI ANTONIO CUONZO)

Con riferimento a tutto quanto più sopra osservato in merito all'“oggetto definito” e ai “principi e criteri direttivi” della Legge delega, il CTS sembrerebbe operare in maniera alquanto difforme.

Più in particolare, per quanto attiene la tematica relativa alle limitazioni dell'“oggetto” della delegazione legislativa in esame, non si comprende, ad esempio, come il decreto delegato possa modificare (cfr. art. 89, comma 4), seppur sotto il cappello del “coordinamento normativo”, disposizioni come l'art. 148 del TUIR di stretta pertinenza, una volta entrata in vigore la riforma, proprio dei soggetti associativi non commerciali che rimarranno esclusi dalla qualifica di ETS.

Del pari incomprensibile, inoltre, con riferimento invece ai “principi e criteri direttivi” espressi dalla Legge delega, sembrerebbe la richiamata abrogazione (anziché la “revisione” come specificato dal delegante) della disciplina riguardante le organizzazioni non lucrative di utilità sociale [cfr. art. 102, comma 2, lett. a)].

Il chiaro intento legislativo palesato dalla Legge delega di mantenere in vita le disposizioni del D.Lgs. n. 460/1997 relativamente ai soggetti con qualifica di ONLUS era messo in evidenza anche dal dettaglio delle disposizioni di cui al sopra citato art. 9, comma 1, lett. m) le quali si spingevano, come già ricordato, addirittura così nel dettaglio da specificare la richiesta di una migliore definizione delle attività istituzionali e delle attività connesse.

Se a ciò si aggiunge per questa specifica categoria tributaria:

- l'ipotesi, consequenziale alla attuale disciplina delle ONLUS, di obbligata devoluzione a terzi del patrimonio nel caso di perdita della specifica qualifica;
- l'ipotesi, consequenziale alla attuale disciplina del TUIR, di vedersi riqualficati come enti commerciali in assenza delle specifiche disposizioni di qualificazione e decommercializzazione delle attività istituzionali del D.Lgs. n. 460/1997;
- il probabile scenario impositivo che questi soggetti, alla luce delle disposizioni di cui agli art. 79 e 80 del CTS, si troveranno ad affrontare e che vedrà probabilmente maggiori possibilità di azione rispetto al passato ma anche maggiore tassazione;

si ritiene di non poter escludere come il decreto in questione (CTS) non sia del tutto avulso da eventuali, future ed ulteriori¹¹ eccezioni relative ad un'ipotesi di “eccesso di delega”.

¹¹ Preme ricordare come, ad oggi, già la Regione Lombardia e la Regione Veneto abbiano presentato ricorso alla Corte Costituzionale per la dichiarazione di illegittimità costituzionale degli artt. 61 comma 2, 62 comma 7, 64, 65, e 72 del D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117 per violazione degli articoli 3, 76, 97, 114, 117 commi III e IV, 118 e 119 della Costituzione, oltreché del principio di leale collaborazione di cui all'art. 120 della Costituzione stessa.



CAPITOLO 3: PRINCIPALI ASPETTI APPLICATIVI E SPUNTI CRITICI DI NATURA TRIBUTARIA DELLA RIFORMA DEL TERZO SETTORE:

3.1 Entrata in vigore del D.Lgs. n. 117/2017 e conseguenti effetti (a cura di Marco Enzo Pitotti)

Il CTS pur richiedendo, per la sua effettiva applicazione, un gran numero di decreti ministeriali e l'essenziale operatività del Registro Unico Nazionale del Terzo settore (di seguito, anche "RUNTS"), ai sensi di quanto disposto dall'art. 104, comma 3, è entrato in vigore il giorno successivo alla sua pubblicazione in Gazzetta Ufficiale (avvenuta, come noto, in data 2 agosto 2017).

La diretta conseguenza dovrebbe essere l'immediata applicabilità di tutte quelle disposizioni in esso contenute che non necessitino dei citati decreti ministeriali o la cui applicazione non sia espressamente rinviata al futuro da ulteriori ed apposite previsioni legislative.

Alla luce di ciò e prendendo in doverosa considerazione il generale disposto dell'art. 104, comma 2 ai sensi del quale *"Le disposizioni del titolo X, salvo quanto previsto dal comma 1, si applicano agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'articolo 101, comma 10, e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto Registro"*, si ritiene possibile focalizzare l'attenzione, ai fini che qui maggiormente interessano, sulle seguenti disposizioni con riferimento alle quali è dato osservare quanto segue.

In ambito di modifica e coordinamento normativo, come già accennato, con il comma 4 dell'art. 89 del CTS sono apportate modifiche all'art. 148 del TUIR il quale come noto esclude, per alcune tipologie di associazioni, la natura non commerciale per le attività svolte dagli stessi enti associativi, in diretta attuazione degli scopi istituzionali e verso il pagamento di corrispettivi specifici, nei confronti degli associati.

La suddetta modifica comporta l'applicazione della citata disposizione del TUIR solo ad una serie di enti associativi (associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose e sportive dilettantistiche) e la conseguente futura inapplicabilità della stessa ad altri enti associativi (associazioni culturali, assistenziali, di promozione sociale e di formazione extrascolastica della persona) in precedenza richiamati dalla stessa normativa.

Come del pari già accennato, poi, ai sensi del comma 1 dello stesso art. 89 del CTS, il modificato art. 148 del TUIR è una disposizione che mai si applicherà agli Enti del Terzo settore.

Pur essendo quindi il citato art. 89 contenuto nel Titolo X del CTS e per questo potenzialmente soggetto al rinvio applicativo dettato dall'art. 104, comma 2, occorre rilevare come la disposizione del comma 4 dell'art. 89 risulta al tempo stesso potenzialmente estranea al richiamato rinvio normativo in quanto il citato art. 104, comma 2 esprime un chiaro riferimento *"agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore"*, decretando in tal modo l'immediata applicabilità di tutte le disposizioni contenute nel citato Titolo X che si riferiscono a soggetti da non iscriverne nel RUNTS.

Unica ancora di salvezza per un rinvio applicativo della disposizione in parola, come evidenzia il CNDCEC,¹² sembra allora rinvenirsi nell'art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente in virtù del quale *"... Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono"*:

¹² Circolare CNDCEC su "Riforma de Terzo Settore: elementi professionali", paragrafo 5.5 pag.43, Novembre 2017.



la modificata disposizione dell'art. 148 del TUIR avrebbe in tal senso trovato piena applicazione già a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello dell'entrata in vigore del CTS, modificando in via altrettanto immediata la fiscalità di soggetti del tutto estranei alla Riforma stessa.

Sul punto specifico, però, è da ultimo intervenuta la L. 4 dicembre 2017, n. 172 che, convertendo in legge il D.L. 16 ottobre 2017, n. 148, ha inserito nel decreto da ultimo citato l'art. 5-sexies, rubricato *"Interpretazione autentica dell'articolo 104 del decreto legislativo 2 agosto[ndr, 3 luglio] 2017, n. 117"*, che così recita: *"L'articolo 104 del codice di cui al decreto legislativo 2 agosto[ndr, 3 luglio] 2017, n. 117, si interpreta nel senso che i termini di decorrenza indicati nei commi 1 e 2 valgono anche ai fini dell'applicabilità delle disposizioni fiscali che prevedono corrispondentemente modifiche o abrogazioni di disposizioni vigenti prima della data di entrata in vigore del medesimo codice di cui al decreto legislativo n. 117 del 2017. Pertanto, le disposizioni di carattere fiscale richiamate dagli articoli 99, comma 3, e 102, comma 1, del medesimo codice di cui al decreto legislativo n. 117 del 2017 continuano a trovare applicazione senza soluzione di continuità fino al 31 dicembre 2017"*.

Anche alla luce di simile e più recente intervento legislativo, però, si ritiene permangano i dubbi e le perplessità in merito alla decorrenza delle modifiche apportate all'art. 148 del TUIR: la disposizione di interpretazione autentica, infatti, fa riferimento ad entrambi i termini di decorrenza previsti dai primi due commi dell'art. 104 del CTS e nulla si dice espressamente in merito all'art. 148 del TUIR nella seconda parte del citato art. 5-sexies dove si chiarisce la decorrenza di altre disposizioni del CTS.

In tal senso, leggendo l'art. 104 del CTS come espressivo di una duplice e graduata decorrenza (transitoria a decorrere dal periodo di imposta successivo al 31 dicembre 2017 – primo comma– e definitiva a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'articolo 101, comma 10, e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto Registro unico del Terzo settore –secondo comma), si dovrebbe concludere per la decorrenza delle modifiche all'art. 148 del TUIR dal periodo di imposta successivo al 31 dicembre 2017 anche alla luce del fatto che il termine di decorrenza previsto dal comma 2 dell'art. 104 del CTS sarebbe oltretutto riservato *"agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore"*.

Al contrario, facendo leva sulla specificità della decorrenza del comma 2 dell'art. 104 del CTS riservata alle disposizioni tributarie ed ignorando per certi versi la richiamata riserva a favore degli *"enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore"*, si dovrebbe concludere per la decorrenza delle modifiche all'art. 148 del TUIR dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'articolo 101, comma 10, e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto Registro unico del Terzo settore.

Sul punto, non possiamo che auspicare interventi interpretativi ufficiali dell'Amministrazione finanziaria.

Con l'articolo 99, invece, il legislatore delegato è intervenuto in coordinamento di alcune disposizioni vigenti e, nello specifico con il comma 3, ha previsto che fino all'abrogazione di cui all'art. 102, comma 2 lettera h)¹³, l'art. 14, comma 1 del D.L. n. 35 del 2005 (sistema di deduzione delle erogazioni liberali meglio noto con il nome di "Più dai, meno versi"), non possa trovare applicazione con riferimento ai soggetti con qualifica di ONLUS e di Associazione di promozione sociale.

¹³ Ai sensi dell'art. 102, comma 2 del CTS *"Sono altresì abrogate le seguenti disposizioni a decorrere dal termine di cui all'articolo 104, comma 2: a) ...; ... h) l'articolo 14, commi 1, 2, 3, 4, 5 e 6 del decreto-legge 14 marzo 2005, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 maggio 2005, n. 80"*.



In questo caso, l'articolo in questione non avrebbe potuto in alcun modo invocare la salvaguardia temporale prevista dall'art. 104, comma 2 in quanto articolo non incluso nel citato Titolo X ma avrebbe potuto, come sopra ricordato, richiamarsi a quanto più genericamente previsto dall'art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente e trovare, in tal modo, chiaro raccordo con le disposizioni dell'art. 104, comma 1 del CTS.

Anche a tal riguardo è intervenuta la citata L. n. 172/2017 che, oltre ad inserire nel D.L. n. 148/2017 il richiamato art. 5-*sexies*, ha anche inserito nello stesso citato decreto l'art. 5-*ter*, rubricato *"Decorrenza di disposizioni fiscali contenute nel codice del terzo settore"* che così recita: *"All'articolo 99, comma 3, del codice del terzo settore, di cui al decreto legislativo 2 agosto[ndr, 3 luglio] 2017, n. 117, le parole: «Fino all'abrogazione di cui all'articolo 102, comma 2, lettera h),» sono sostituite dalle seguenti: «A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017 e fino all'abrogazione di cui all'articolo 102, comma 2, lettera h)»*".

Alla luce quindi delle due nuove disposizioni (art. 5-*ter* e 5-*sexies*) del D.L. n. 148/2017 possiamo dire realizzato appieno il raccordo della disposizione interessata con le disposizioni dell'art. 104, comma 1 del CTS in maniera tale che ONLUS e Associazioni di promozione sociale, solo dal periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2017, abbandoneranno la c.d. *"Più dai, meno versi"* per passare, almeno inizialmente in via transitoria, ai sistemi di deduzione e detrazione previsti dall'art. 83 del Codice.

Nelle more della completa applicazione del CTS, infatti, il legislatore delegato, all'art. 104, comma 1, ha come noto dettato una transitoria entrata in vigore delle disposizioni fiscali di cui agli artt. 77, 78, 81, 82, 83, 84 comma 2, 85 comma 7 e 102, comma 1 lettere e), f), e g), disponendo che le stesse siano applicabili in via transitoria, già a decorrere dal periodo di imposta successivo al 31 dicembre 2017, alle ONLUS di cui all'art. 10 del D.Lgs. n. 460 del 4 dicembre 1997 iscritte negli appositi registri, alle Organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui alla L. n. 266 del 11 agosto 1991 ed alle Associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionali, regionali e delle provincie autonome di Trento e Bolzano previsti dall'art. 7 della L. n. 383 del 7 dicembre 2000.

Solo in un secondo momento, queste nuove disposizioni troveranno applicazione a tutti gli Enti del Terzo Settore iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo Settore.

Saranno quindi applicabili (per semplicità) dal 1° gennaio 2018 per le ONLUS, le Organizzazioni di volontariato e le Associazioni di promozione sociale iscritte negli appositi registri le agevolazioni fiscali in materia di imposte indirette e tributi locali (cfr. art. 82 CTS), il *"Social Bonus"* (cfr. art. 81 CTS), le nuove Detrazioni e deduzioni fiscali per erogazioni liberali (cfr. art. 83 CTS), l'esenzione ai fini IRES dei redditi degli immobili delle organizzazioni di volontariato (cfr. art. 84 comma 2 CTS) e delle Associazioni di promozione sociale (cfr. art. 85 comma 7 CTS).

Sarebbero poi applicabili, dalla stessa data e sempre in via transitoria, le disposizioni di cui all'art. 102, comma 1, lettere e), f), e g), concernenti l'abrogazione delle disposizioni del TUIR relative alla deducibilità per le società e per le persone fisiche delle erogazioni liberali in denaro a favore delle Associazioni di promozione sociale (art. 100, comma 2, lettera l e art. 15, comma 1, lettera i-*quater* del TUIR), e alla deduzione dei contributi associativi, nei limiti ivi indicati, versati dai soci alle società di mutuo soccorso (art. 15, comma 1 lettera i-*bis* del TUIR).

Proprio con riferimento all'applicabilità di queste ultime tre disposizioni, però, l'articolo in questione (art. 104, comma 1) appariva per certi versi in contrasto con il disposto dell'art. 102, comma 1.



Quest'ultimo articolo, infatti, alle richiamate lettere e), f) e g) prevedeva proprio la specifica abrogazione delle ricordate norme del TUIR e quindi non si comprendeva come le sopresse disposizioni potessero ritrovare nuova abrogazione transitoria e selettiva nell'art. 104.

Pur alla luce della richiamata disposizione di interpretazione autentica (cfr. art. 5-*sexies* del D.L. n. 148/2017), resterebbe incomprensibile una doppia abrogazione (quella dell'art. 102, comma 1 e quella dell'art. 104, comma 1) decorrente dallo stesso periodo d'imposta seppur una (la prima) in via definitiva e una (la seconda) in via transitoria e solo per determinati soggetti.

L'art. 101 del CTS ("*Norme transitorie e di attuazione*") introduce infine apposite disposizioni transitorie, tra cui quelle riguardanti (i) il Consiglio Nazionale del terzo settore, (ii) gli effetti derivanti dall'iscrizione agli attuali registri delle ONLUS, delle Organizzazioni di volontariato, delle Associazioni di promozione sociale e delle Imprese sociali nonché l'adeguamento per questi soggetti alle disposizioni dettate dal CTS ed infine (iii) la valenza, nelle more dell'istituzione del Registro unico, dell'iscrizione ad uno dei registri attualmente previsti dalle normative di settore per le reti associative ed in generale degli Enti del Terzo settore.

Il comma 2 dell'art. 101 fa salva, fino al momento di operatività del Registro unico, l'applicabilità delle norme previgenti ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione degli enti nei Registri delle ONLUS, delle Organizzazioni di volontariato, delle Associazioni di promozione sociale e delle Imprese sociali, tutti soggetti tenuti ad adeguarsi alle disposizioni del CTS entro diciotto mesi dalla data della sua entrata in vigore (vale a dire entro il 3 febbraio 2019).

A tal riguardo, è opportuno osservare come il richiesto adeguamento entro diciotto mesi alle disposizioni del CTS potrebbe, secondo alcuni, evidenziare una criticità insita in eventuali adeguamenti operativi e statutari alle nuove disposizioni del CTS che non risultassero in linea con le disposizioni della specifica disciplina agevolativa "di partenza": il paventato rischio potrebbe essere, per fare un esempio, quello di un soggetto ONLUS che, adeguandosi alle disposizioni del CTS, contravvenga in qualche modo alle disposizioni del D.Lgs. n. 460/1997 e allo stesso tempo continui, a quel punto indebitamente, ad usufruire delle agevolazioni previste dal decreto da ultimo citato.

Sul punto si ritiene al contrario che il citato adeguamento serva proprio ad abbandonare il regime tributario di partenza il quale, seppur ancora in generale applicabile, non dovrebbe più essere applicato dal soggetto che ha proceduto all'adeguamento.

In tal senso andrebbe poi letto il comma 3 del citato art. 101 il quale prevede che, nelle more dell'istituzione del Registro unico, il requisito dell'iscrizione al registro da ultimo citato si intenda soddisfatto, per le reti associative e gli Enti del Terzo settore, dall'iscrizione ad uno dei registri attualmente previsti dalle normative di settore.

Tale disposizione consentirebbe ai soggetti che si adeguano al Codice anche prima dell'istituzione del Registro unico di considerarsi a tutti gli effetti Enti del Terzo settore ed abbandonare, anche prematuramente, la loro precedente qualifica.

Sul punto deve inoltre rilevarsi come, già in data 14 novembre 2017, il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, con avviso n. 1/2017 abbia già dato applicazione all'art. 72 del Codice che prevede, come destinatari del Fondo previsto dall'art. 9, comma 1, lett. g) della Legge delega, Organizzazioni di volontariato, Associazioni di promozione sociale e fondazioni del Terzo settore, iscritti nel RUNTS.

In tal senso, parrebbe dunque che l'interpretazione del Ministero del lavoro e delle politiche sociali sia quella della già attuale esistenza di Enti del Terzo settore proprio sulla base di quanto disposto



dal citato art. 101, comma 3 e a prescindere dalla attuale verifica degli eventuali ed opportuni adeguamenti operativi e statutari al CTS da parte degli stessi soggetti iscritti ad uno dei registri attualmente previsti dalle normative di settore.

3.2 Possibilità di adesione alla qualificazione di Ente del Terzo settore e valutazioni di convenienza all'adesione (a cura di Laura Costanzo)

Le disposizioni previste dalla riforma del Terzo settore hanno introdotto un nuovo regime fiscale che solo in parte abroga e sostituisce quello preesistente, creando un dualismo di norme di fronte alle quali, gli enti interessati dovranno compiere precise scelte.

Si tratta di una valutazione certamente complessa in ordine alla quale le disposizioni di carattere fiscale, pur non rappresentando l'unica variabile in gioco, possono assumere rilevanza strategica ai fini della scelta da compiere.

In merito all'individuazione degli enti interessati alla suddetta valutazione, occorrerebbe preliminarmente verificare che l'ente abbia determinate finalità e se le attività svolte o da svolgere siano compatibili con quelle che consentono l'acquisizione della qualifica di ETS.

In linea di principio, infatti, l'appartenenza al Terzo settore è concessa agli enti che senza scopo di lucro svolgono in via principale od esclusiva una o più tra le ventisei attività di interesse generale di cui all'art. 5 del CTS e lo fanno con finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Ne discende che ove dette finalità fossero assenti oppure l'ente non svolgesse in via principale od esclusiva tali attività, verrebbe già meno la possibilità di assumere la qualifica di ente del Terzo settore.

Sempre con riferimento all'individuazione degli enti interessati, poi, occorre evidenziare l'estraneità al tema di tutti quegli enti che, per espressa previsione normativa, sono esclusi dalla Riforma, quali le pubbliche amministrazioni, le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, le associazioni di datori di lavoro e gli altri enti indicati dall'art. 4, comma 2 del CTS, nonché le fondazioni bancarie cui ugualmente si rende inapplicabile la disciplina in oggetto ai sensi di quanto disposto dall'art. 3, comma 3 dello stesso Codice.

Preme poi al riguardo ricordare come gli enti religiosi civilmente riconosciuti possano far parte del Terzo settore, limitatamente alle attività di interesse generale e con le limitazioni ed alle condizioni previste dall'ultimo comma dell'art. 4 del CTS, e come le Imprese sociali siano a tutti gli effetti da considerare ETS pur se in gran parte disciplinati dall'apposito D.Lgs. del 3 Luglio 2017, n. 112.

Esposti come sopra i confini del tema qui affrontato, una preliminare considerazione potrebbe evidenziare la sostanziale automaticità della valutazione (seppur potenziale) che potrebbero effettuare le attuali Organizzazioni di volontariato e le attuali Associazioni di promozione sociale atteso che per tali organismi le normative speciali - rispettivamente la L. 11 agosto 1991, n. 266 e la L. 7 dicembre 2000, n. 383 - sono espressamente abrogate e novellate dal CTS: a meno di non voler abbandonare le rispettive qualificazioni con effetti anche in termini tributari e magari anche di forzosa devoluzione patrimoniale, queste due tipologie di organizzazioni ci sembrano per certi versi costrette all'adeguamento alla nuova qualifica di ETS.

Parimenti forzati, in un certo senso, alla adeguamento alla nuova qualifica di ETS appaiono anche i soggetti che attualmente rivestono la qualifica fiscale di ONLUS: l'adeguamento alla qualifica di ETS,



come è già stato evidenziato, presenta per questi soggetti profili di assoluta necessità e convenienza in relazione al duplice rischio di dover devolvere il proprio patrimonio sociale costituitosi in vigenza del D.Lgs. n. 460/1997 e di perdere la possibilità di continuare ad essere annoverati tra i beneficiari del Cinque per mille.

Elemento di valutazione, quello della possibilità di continuare a beneficiare del contributo del Cinque per mille, che non solo i soggetti con qualifica di ONLUS bensì tutti i soggetti interessati alla suddetta verifica dovranno prendere in considerazione: tutti gli enti che traggono sostegno in misura significativa dal Cinque per mille dovranno infatti valutare in modo positivo (se non necessario) l'adesione al Terzo settore poiché l'istituto, così come riformato dal D.Lgs. 3 Luglio 2017, n. 111 per espressa previsione della Legge delega, concede il beneficio di potersi annoverare tra i cc.dd. "beneficiari" solo agli enti iscritti al RUNTS oltre che alle associazioni sportive dilettantistiche (ASD) riconosciute a fini sportivi dal CONI a norma di legge che svolgono una rilevante attività di interesse sociale e agli altri organismi operanti in determinati settori (università, ricerca scientifica e sanitaria).

Del pari generico elemento di valutazione si rivela anche la circostanza per cui gli enti che decideranno di aderire alla nuova qualifica di ETS dovranno rinunciare alla possibilità di applicare le disposizioni di cui all'art. 6 del D.P.R. n. 601/1973 che attualmente prevedono il sostanziale dimezzamento della aliquota di tassazione IRES: perdere simile possibilità potrebbe voler dire, in pratica, raddoppiare l'attuale tassazione IRES potenzialmente gravante su questi enti.

Con riferimento invece ai nuovi criteri di qualificazione soggettivo-tributaria previsti dall'art. 79 del CTS possiamo esprimere quanto segue.

Sotto il profilo della qualificazione fiscale gli enti del Terzo settore si divideranno in ETS non commerciali ed ETS commerciali risultando di fondamentale importanza la valutazione da compiere in ordine all'esercizio di attività di interesse generale di cui all'art. 5 del CTS svolte in forma di impresa, ovvero non in conformità ai criteri di cui ai commi 2 e 3 dello stesso art. 79 citato nonché di attività diverse di cui all'art. 6 del CTS: in caso di eccedenza di tutte queste attività rispetto alle attività di interesse generale svolte in conformità ai criteri di cui ai citati commi 2 e 3 dell'art. 79, l'ente assumerebbe fiscalmente la qualifica di ETS commerciale e sarebbe soggetto alla determinazione del proprio reddito secondo le regole ordinarie.

A tale riguardo preme evidenziare che il cambiamento di qualifica tra ente commerciale ed ente non commerciale nell'ambito del Terzo settore, peraltro reversibile¹⁴, non coincide con la perdita di qualifica di ETS, sebbene tra le cause di cancellazione dal Registro l'art. 50 del CTS menzioni i provvedimenti dell'autorità tributaria, oltre alla carenza dei requisiti necessari per la permanenza nel RUNTS¹⁵.

Una volta effettuata simile e preliminare valutazione relativa alla tipologia di attività prevalente, occorrerà inoltre considerare le modifiche introdotte dalla Riforma con riferimento alla possibilità di decommercializzazione del rapporto con i propri associati.

¹⁴ Ma probabilmente molto gravoso in termini tributari alla luce delle destinazioni a finalità estranee all'esercizio di impresa che interesserebbero tutto il patrimonio dell'ente in precedenza confluito in simile regime di tassazione.

¹⁵ Presumibilmente, tra i diversi requisiti necessari alla permanenza, i decreti di attuazione individueranno i criteri di prevalenza tra le attività di interesse generale e quelle secondarie o strumentali di cui all'art. 6 del codice, così come è facile prevedere che i provvedimenti dell'autorità tributaria deriveranno dalla riqualificazione fiscale delle stesse a seguito dei controlli previsti dall'art. 94 del Codice.



Doverosamente ricordando come anche gli enti che pur rientrando nelle previsioni dell'art. 4, comma 1 del CTS non intendono aderire al Terzo settore possono continuare ad applicare le norme tributarie preesistenti, occorre al riguardo evidenziare come le associazioni culturali, assistenziali e di formazione extra-scolastica delle persona, di fatto, risultano assai penalizzate dalla riforma in quanto, in ogni caso perderanno il beneficio della decommercializzazione delle attività svolte nei confronti degli associati a fronte di corrispettivi specifici, ferma restando l'intassabilità dei contributi e delle quote associative.

Ciò in quanto il CTS da una parte ha modificato l'art. 148, comma 3 del TUIR limitandone l'applicazione alle sole associazioni politiche, sindacali, di categoria, religiose e sportive dilettantistiche e, dall'altra, non ha riprodotto, fatta eccezione per le Associazioni di promozione sociale, una similare previsione per le associazioni che assumeranno la qualifica di ETS.

L'ultimo comma dell'art. 79 del CTS, infatti, concede a questi enti solo il beneficio della esclusione da imposizione delle somme versate a titolo di quote associative, determinando così una maggiore imposizione rispetto al passato, resa ancora più gravosa dall'abolizione per i predetti enti della possibilità di avvalersi della L. 16 dicembre 1991, n. 398.

Per tali sodalizi la convenienza o meno alla adesione alla qualifica di ETS, sotto il profilo fiscale, può giocarsi, nella sostanza, sul raffronto tra le diverse aliquote di forfetizzazione della base imponibile del reddito da attività commerciali così come previste dall'art. 145 del TUIR e dall'art. 80 del CTS, salvo che una gestione strutturalmente in perdita non renda opportuna la determinazione del reddito secondo le regole ordinarie.

Particolare evidenza, all'interno di questa specifica area di valutazione relativa agli enti associativi, assume la situazione relativa alle associazioni sportive dilettantistiche iscritte al CONI e che hanno aderito in passato anche agli Enti di Promozione Sportiva (EPS) comunque riconosciuti come promozione sociale e disciplinati dalla (soppressa) L. n. 383/2000.

Il problema del coordinamento delle norme tra i due registri, infatti, non è di poco conto in quanto l'inserimento degli Enti di Promozione Sportiva nel RUNTS nella sezione Associazioni di Promozione Sociale potrebbe comportare conseguenze suscettibili di incidere profondamente sul bilancio dell'ente attraverso la perdita dei benefici fiscali connessi alla citata L. n. 398/1991 - riservato alle sole sportive CONI - ed alla perdita della decommercializzazione dei corrispettivi specifici versati dagli associati in ambito sportivo ancorché permanga la non commercialità in quanto APS.

Sebbene l'art. 3 del CTS preveda che *"Le disposizioni del presente Codice si applicano, ove non derogate ed in quanto compatibili, anche alle categorie di enti del Terzo settore che hanno una disciplina particolare"*, è auspicabile che i decreti regolamentari dirimano il dubbio circa la "prevalenza" di un registro sull'altro ai fini della esatta qualificazione di quelle associazioni con duplice veste di sportiva, da un lato, e di promozione sociale, dall'altro; nelle more dei predetti ed auspicati chiarimenti, gli enti in parola dovranno valutare l'eventuale non adesione alla qualifica di ETS mantenendo così le agevolazioni riservate allo sport o, viceversa, rinunciare a queste ultime e coltivare l'adesione alla qualificazione di ETS.

Analoga valutazione dovranno compiere anche tutte quelle associazioni sportive che volessero entrare a far parte del Terzo settore: esse infatti svolgono un'attività di interesse generale, ricompresa tra quelle di cui all'articolo 5 del CTS e quindi hanno diritto di asilo nel terzo settore; l'adesione alla qualifica di ETS, tuttavia, potrebbe determinare, come già evidenziato, la perdita dei benefici tributari



legati alla decommercializzazione dei proventi diversi dalle quote associative, nonché il rischio di mutamento della qualifica (cfr. art. 79, comma 5) in ETS commerciale¹⁶.

Alla luce degli aspetti qui sommariamente evidenziati, quindi, si può ipotizzare che gli enti sportivi dimostreranno affezione alle vecchie norme che, seppur lacunose e generatrici di tanto contenzioso fiscale e giuslavoristico, hanno indubbiamente svolto la funzione di volano per l'economia dello sport dilettantistico negli ultimi venti anni.

Ulteriori elementi di valutazione tributaria dell'adesione alla qualifica di ETS si rinvergono infine nell'analisi delle agevolazioni fiscali previste ai fini delle imposte indirette e dei tributi locali (cfr. art. 82 del CTS) nonché con riferimento alle disposizioni relative alle deduzioni e detrazioni per erogazioni liberali a favore degli ETS (cfr. art. 83 del CTS).

Con riferimento alle prime (agevolazioni ai fini delle imposte indirette e dei tributi locali), rinviandosi alla migliore trattazione dell'argomento offerta dallo specifico paragrafo contenuto nel presente lavoro, possiamo in questa sede limitarci ad osservare come le nuove agevolazioni previste in tal senso dal CTS siano certamente più ampie ed omnicomprensive rispetto alle precedenti in tal senso determinando certamente una sicura convenienza di acquisizione della qualifica di ETS.

Con riferimento alle seconde (disposizioni relative alle deduzioni e detrazioni per erogazioni liberali a favore degli ETS) invece occorre osservare non soltanto la maggiore agevolazione consentita dalle stesse rispetto alle precedenti disposizioni del TUIR (cfr. art. 15, comma 1.1) e del D.L. n. 35/2005 (cfr. art. 14 del D.L. cit.) ma anche il rischio di assenza di disposizioni agevolative per le erogazioni liberali effettuate a favore di enti che non dovessero acquisire la qualifica di ETS: previa valutazione soggettiva da effettuare caso per caso, è ipotizzabile anche che alcuni enti (es. quelli che oggi godono della qualifica di ONLUS) possano, in assenza della qualifica di ETS e alla luce dell'abrogazione del regime di deduzione previsto dall'art. 14 del D.L. n. 35/2005, ritrovarsi prive di un regime di favore per i loro donatori.

Infine non va trascurata l'introduzione del c.d. "social bonus" finalizzato al recupero di immobili pubblici o sottratti alla criminalità organizzata, sulla base di progetti presentati dagli ETS.

Alla luce di tutto quanto sopra evidenziato, la valutazione di adesione alla nuova qualifica, da un punto di vista meramente tributario, non può che rivelarsi assolutamente soggettiva e peculiare per ogni ente interessato nonché estremamente intrisa di tecnicismi operativi che richiedono uno specifico supporto professionale.

Solo quando il panorama normativo sarà completato e l'Amministrazione finanziaria avrà rilasciato propri documenti di prassi utili al chiarimento di tanti punti ancora dubbi, gli enti interessati avranno probabilmente tutti gli elementi sufficienti per poter deliberare in merito.

3.3 Qualificazione soggettivo-tributaria degli Enti del Terzo settore (a cura di Roberto Moriconi)

Ai sensi del comma 1 dell'art. 79 del CTS, tutti gli ETS, fatta eccezione per le Imprese sociali, dovranno necessariamente applicare la nuova disciplina fiscale prevista nel Titolo X dello stesso CTS nonché le norme del Titolo II del TUIR, in quanto compatibili.

¹⁶ Preme ricordare come la perdita della qualifica di ente non commerciale in caso di superamento dei parametri ai sensi dell'art. 149 del TUIR non è applicabile alle associazioni sportive dilettantistiche.



Stante il persistere (cfr. art. 79, comma 5 del CTS) di un criterio di qualificazione soggettivo-tributaria degli ETS basato (per certi versi, al pari di quanto prevede il TUIR per gli enti non commerciali) sulla esclusività o prevalenza di attività non commerciali rispetto ad attività commerciali esercitate, la reale novità al riguardo sembra contenuta nel criterio in base al quale le attività di interesse generale saranno o meno configurate come attività non commerciali (c.d. “attività di interesse generale conformi”) attribuendo, di conseguenza, caratteristiche non commerciali o commerciali all’ente interessato.

Più in particolare, come ormai ben noto, il comma 2 del citato art. 79 del CTS prevede che *“Le attività di interesse generale di cui all'articolo 5, ivi incluse quelle accreditate o contrattualizzate o convenzionate con le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 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”*.

Criterio, questo, ben diverso da quello attualmente in uso per gli enti non commerciali disciplinati dal TUIR che, in via logica e normativa, dovrebbero verificare la commercialità o meno delle loro attività sulla base di quanto disposto dall’art. 55 del TUIR stesso.

La differenziazione appena evidenziata non risulta essere di poco conto alla luce del fatto che, in base al criterio dell’art. 79, comma 2 del CTS, si rivelerebbero commerciali tutte quelle attività che “riversano sul mercato” la fonte dei loro avanzi di gestione anziché provvedere agli stessi con il proprio patrimonio o con l’appello alle erogazioni liberali di terzi.

Nella sostanza sembra che il nuovo criterio di commercialità sposti la sua attenzione verso la circostanza che l’ETS faccia pagare i propri servizi, pur di interesse generale, al mercato generando o meno avanzi di gestione.

Sul punto avvertiamo quindi uno stravolgimento dei criteri di qualificazione delle attività che sembra tendere più al requisito dell’assenza di lucro oggettivo generato dal mercato che all’assenza di reali attività di natura commerciale, “contravvenendo” in tal modo alla storica distinzione da sempre effettuata tra finalità dell’ente e attività dello stesso.

Quanto invece alla successiva fase di reale bilanciamento tra attività commerciali e attività non commerciali dell’ETS come sancita dal comma 5 dell’art. 79 del CTS, ci limitiamo ad evidenziare come la dizione *“intendendo per queste ultime”*, inserita nella seconda parte del comma da ultimo citato, si riveli, nella sostanza, foriera di una presunzione assoluta di non commercialità (da assumere quindi con la stessa valenza del più sopra esposto criterio generale di valutazione delle attività) per specifiche fattispecie (es. contributi, sovvenzioni, liberalità ecc.) che, in quanto richiama anche i commi 2, 3 e 4, lett. b) (stranamente non anche la lettera a), si pone come più ampia zona di qualificazione delle attività e quindi come ulteriore criterio operativo.

Non si può sottacere al riguardo il timore che simile “doppio strumento” di lavoro possa indurre in errore chi dovrà operativamente applicare la disposizione ai fini della essenziale qualificazione tributaria dell’ETS.

Ultima notazione, infine, attiene al fatto che non è ben chiaro se i criteri di qualificazione delle attività di interesse generale nel campo della ricerca scientifica di particolare interesse sociale (cfr.



comma 3, lettere a e b dell'art. 79 del CTS) debbano intendersi come concorrenti o alternativi rispetto al più generale criterio di cui al comma 2.

Sul punto si è portati a ritenere che il comparto della ricerca scientifica seguirà esclusivamente i criteri di cui al citato comma 3.

3.4 Effetti in termini di tassazione diretta delle disposizioni di cui all'art. 79 del D.Lgs. n. 117/2017 sulle attuali ONLUS (a cura di Guido Ruggeri)

I soggetti che attualmente godono della qualifica di Organizzazione non lucrativa di utilità sociale (ONLUS) subiranno in futuro la netta abrogazione delle disposizioni di riferimento così come previsto dall'art. 102, comma 2, lett. a) del CTS¹⁷.

Preme al riguardo ricordare, inoltre, come ai sensi dell'art. 101, comma 8 *“La perdita della qualifica di ONLUS, a seguito dell'iscrizione nel Registro unico nazionale degli enti del Terzo settore, anche in qualità di impresa sociale, non integra un'ipotesi di scioglimento dell'ente ai sensi e per gli effetti di quanto previsto dagli articoli 10, comma 1, lettera f), del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, e articolo 4, comma 7, lettera b), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”*.

Alla luce di quanto sopra, si è portati a ritenere che per i soggetti che attualmente godono del citato *status* di ONLUS, la scelta di adesione alla qualifica di ETS sia essenzialmente condizionata, in caso di mancato ingresso nel nuovo sistema, dalla concreta conseguenza di dover procedere alla devoluzione del patrimonio sociale formatosi nel periodo di applicazione delle disposizioni da ultimo richiamate.

Se così non fosse, d'altronde, con la Riforma si consentirebbe a chi in precedenza ha beneficiato della qualifica di ONLUS di abbandonare lo specifico regime fiscale in violazione degli obblighi di devoluzione del patrimonio residuo.

Simili considerazioni, unitamente alla eventualità di perdere la possibilità di rimanere beneficiari del Cinque per mille¹⁸ e di perdere la possibilità di consentire a terzi la deducibilità e la detraibilità delle erogazioni liberali acquisite, sembra di fatto costringere, i soggetti ONLUS alla *“forzosa”* acquisizione della qualifica di ETS.

In un simile contesto, questa tipologia di soggetti dovrà necessariamente effettuare due specifiche verifiche relative alla gestione delle attività svolte:

- i. occorrerà innanzitutto operare un raffronto tra i costi sostenuti per i servizi resi e le relative entrate, al fine di stabilire se le attività di interesse generale ex art.5 del CTS esercitate sono da considerarsi o meno di natura commerciale ai sensi e per gli effetti dell'art. 79, comma 2;
- ii. occorrerà poi operare un raffronto tra i proventi delle attività considerate commerciali (comprese quelle diverse, secondarie e strumentali ex art.6 del CTS) e quelle di natura non commerciale (compresi contributi, sovvenzioni, liberalità, quote associative), al fine di definire la natura commerciale o meno dell'ETS.

¹⁷ La disposizione qui richiamata fa salve le disposizioni di cui all'art. 13 commi 2, 3 e 4 del D.Lgs. n. 460/1997.

¹⁸ Come previsto dal D.Lgs. n. 111 del 3 luglio 2017 all'art.3 comma 1 lett.a), le cui disposizioni ai sensi del comma 2 *“hanno effetto a decorrere dall'anno successivo a quello di operatività del Registro; fino a tale anno la quota del Cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche continua ad essere destinata al sostegno degli enti di cui all'articolo 2, comma 4 - novies, lettera a), del decreto-legge 25 marzo 2010, n. 40, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 maggio 2010, n. 73”*.



Simili passaggi valutativi evidenziano appieno il rischio che attività in precedenza considerate istituzionali e per questo decommercializzate si possano ritrovare ad assumere la natura commerciale (quindi fiscalmente rilevanti) esclusivamente in ragione dell'eccedenza dei proventi sui costi o in ragione dell'assenza di gratuità degli interventi realizzati.

Infatti le attività ONLUS definite "istituzionali" dal D.Lgs. n. 460/1997, pur rientrando nel novero delle attività di interesse generale, si qualificerebbero come attività di natura commerciale nel caso in cui:

- a) i relativi corrispettivi superassero i costi sostenuti per i servizi resi;
- b) l'attività fosse svolta nei confronti degli associati, familiari o conviventi degli stessi, ancorché considerati "soggetti svantaggiati" dall'art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997, verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto.

I soggetti che attualmente godono della qualifica di ONLUS, una volta qualificati come ETS "non commerciali" potranno poi anche accedere ai regimi forfetari agevolati per la tassazione dei relativi proventi.

I soggetti che attualmente godono della qualifica di ONLUS che, invece, in futuro si qualificeranno come ETS "commercials" assoggetteranno il loro reddito d'impresa alle misure ordinarie.

In tal senso, le conseguenze fiscali per le diverse tipologie di ONLUS interessate potrebbero essere molto pesanti proprio perché con l'abrogazione dell'art. 150 del TUIR (cfr. art. 102, comma 2, lettera c) non solo risulterebbero commerciali, e quindi integralmente imponibili, le attività secondarie e strumentali (quelle definite come "attività connesse" dall'art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997¹⁹) ma, in diversi casi, potrebbero essere considerate commerciali, e quindi imponibili, anche attività in precedenza definite attività "istituzionali" e per questo sinora decommercializzate²⁰.

I soggetti che attualmente godono della qualifica di ONLUS avrebbero comunque in via residuale l'opportunità di assumere la qualifica di "Impresa sociale" accedendo al relativo regime fiscale agevolato che prevede ad esempio la defiscalizzazione degli utili interamente reinvestiti nelle attività.

In tal caso, l'ente non dovrà svolgere alcuna verifica quantitativa sulle attività, in quanto, nelle imprese sociali, le attività di interesse generale svolte in via prevalente sono sempre commerciali.

3.5 Effetti in termini di tassazione diretta delle disposizioni di cui agli artt. 80 e 86 del D.Lgs. n. 117/2017 (a cura di Andrea Fazi)

Il Titolo X del CTS, attraverso l'art. 80, introduce un nuovo regime forfetario per gli enti del Terzo settore non commerciali mentre con il successivo art. 86 ne introduce uno diverso, specifico per le attività commerciali svolte dalle Associazioni di promozione sociale e dalle Organizzazioni di volontariato.

I citati artt. 80 e 86, nel contesto della tassazione degli ETS, sembrano per certi versi "raccolgere il testimone" delle disposizioni di cui all'art. 145 del TUIR (regime forfetario degli enti non commerciali) e alla L. n. 398/1991 (regime forfetario delle associazioni sportive dilettantistiche e soggetti assimilati) applicabili al di fuori di un simile contesto soggettivo-tributario di riforma.

¹⁹ I cui proventi non hanno sinora concorso ex art. 150 comma 2 del TUIR alla formazione del reddito imponibile.

²⁰ Come prevede l'art. 150 comma 1 del TUIR.



In verità, l'art. 89, comma 1 del CTS, come noto rubricato "*coordinamento normativo*", mentre per la L. n. 398/1991 ne dispone espressamente la disapplicazione agli ETS di cui all'art. 79, comma 1 (quindi tutti gli ETS diversi dalle imprese sociali) nulla dice in merito all'art. 145 del TUIR.

Detto articolo viene invece da ultimo richiamato dal successivo comma 3 dell'art. 89 il quale si preoccupa di prevedere che agli enti di cui all'art. 4 comma 2 del CTS (enti esclusi *ex lege*) e agli enti di cui all'art. 4 comma 3 (enti religiosi civilmente riconosciuti) non iscritti al RUNTS o, se iscritti, solo per le attività *diverse* (strumentali e accessorie ex art.6 del CTS), si applicherà il disposto dell'art. 145 del TUIR.

In ogni caso la relazione illustrativa allo schema del CTS sottolinea come la predetta previsione "*..continua ad applicarsi ai soli enti che...*" facendo chiaramente intendere che si tratta di una univoca ed esclusiva possibilità riservata alle categorie di enti appena richiamate. Non si ritiene comunque possa venir meno *in toto*, nelle more di ufficiali interventi chiarificatori, la possibilità di continuare ad avvalersi del regime forfetario dell'art. 145 anche da parte degli enti non commerciali non iscritti nel RUNTS e diversi da quelli citati nell'art. 89 del CTS.

Deve in aggiunta essere evidenziata l'assoluta marginalità degli enti non commerciali che, ad oggi, utilizzano il regime recato dall'art. 145 del TUIR rispetto alla numerosa platea che si avvale delle disposizioni molto più agevolative della L. n. 398/1991.: Il nuovo regime dell'art. 80 del CTS sembra dunque sfavorevole per gli attuali enti non commerciali che, in tal modo e valutando la "riserva" del regime di cui all'art. 86 a favore delle sole Organizzazioni di volontariato (ODV) e delle Associazioni di Promozione Sociale (APS), si ritroveranno a passare dalla potenziale applicabilità di un regime di forfetizzazione della base imponibile commerciale con aliquota al 3% ad un sistema di forfetizzazione della base imponibile commerciale con scaglioni e aliquote minime del 5%.

Ed appare evidente che questo effetto peggiorativo in termini di tassazione aumenterà proporzionalmente all'aumentare dei ricavi in ragione dei previsti scaglioni di ricavo.

Certo è che sarà probabilmente ancora più ponderata e complessa la scelta tra il regime forfetario di cui all'art. 80 del CTS ed il regime ordinario di tassazione, soprattutto per quegli enti non commerciali che possono contare su una rilevante mole (unita ad una analiticità ben definita) dei costi relativi alla eventuale attività svolta con modalità commerciali e che ben potrebbero essere portati in deduzione dal reddito di riferimento, analogamente a quanto posto in essere dalle imprese commerciali, consentendo probabilmente congrui risparmi di imposta, se non addirittura eventuale azzeramento di materia imponibile.

Quanto invece al regime forfetario di cui all'art. 86 del CTS è evidente come questo si avvicini – ma con effetti applicativi differenti, anche contabili oltreché reddituali - alla L. n. 398/1991 limitandone però, come detto, la sua applicabilità alle ODV e alle APS prevedendo un tetto massimo di ricavi pari ad € 130.000,00.

All'interno di questo regime forfetario, poi, le ODV determineranno il proprio reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi percepiti un coefficiente di redditività pari all'1 per cento, mentre le APS applicheranno al proprio ammontare di ricavi il coefficiente di redditività pari al 3% (il medesimo oggi applicato dagli enti non commerciali associativi in regime di L. n. 398/1991 ma fino ad un tetto di ricavi commerciali ben superiore pari ad € 400.000,00).

Unitamente a tali agevolazioni fiscali, queste due tipologie di enti godranno anche di agevolazioni di carattere contabile, potendo essere esonerate dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili, dalla esenzione delle ritenute alla fonte sui compensi erogati, potranno contare inoltre

sull'esonero dal versamento e dagli altri adempimenti IVA, rimanendo obbligati alla numerazione e conservazione di fatture di acquisto e bollette doganali e certificazione dei corrispettivi.

Entrambe le tipologie di enti in questione ben potranno comunque optare per la applicazione dell'IVA nei modi ordinari, dandone opportuna comunicazione all'Amministrazione Finanziaria.

Le ODV e le APS saranno inoltre esonerate – analogamente a quanto previsto dall'art. 80 – dall'applicazione degli studi di settore, dei parametri e degli indici sistematici di affidabilità.

Trattandosi di facoltà e non di obbligo, sia le ODV che le APS avranno comunque la possibilità di utilizzare gli altri regimi fiscali a disposizione, cioè quello ordinario di tassazione, oppure quello recato dal già citato art. 80 del CTS. Anche tali specifici enti, quindi, nella eventualità che vengano conseguiti ricavi commerciali maggiori, potranno valutare se sia più conveniente "migrare" verso il regime fiscale forfetario previsto dall'art. 80 del CTS se non invece, avendo la possibilità di dedurre congrui costi analitici tali da incidere sostanzialmente sulla base imponibile fiscale, addirittura fino ad azzerarla, adottare appieno il regime di tassazione ordinario.

E' quindi presumibile attendersi in futuro , nel panorama variegato di enti non commerciali presenti oggi nel tessuto economico italiano, un sostanziale incremento di ETS sotto forma di ODV ed APS.

Per maggiore immediatezza può essere di ausilio riepilogare nella tabella seguente i vari regimi forfetari a disposizione degli enti non commerciali (ETS e non ETS) a seguito dell'entrata in vigore del CTS:

Enti/Regimi	Art.80 D.Lgs. n. 117/2017	Art.86 D.Lgs. n. 117/2017	Art.145 TUIR	L. n. 398/1991
ETS art.4 comma 1	X			
ODV-APS	X	X		
ENC art.4 comma 2			X	



ENC NO RUNTS			X (*)	
Enti Religiosi SI RUNTS	X attività di interesse generale (art 5)		X attività diverse (art.6)	
Enti Religiosi NO RUNTS			X	
ASD SI RUNTS (ETS)	X			
ASD NO RUNTS SI Registro CONI				X

(*) Si ritiene non possa venir meno *in toto*, nelle more di ufficiali interventi chiarificatori, la possibilità di continuare ad avvalersi del regime forfetario dell'art.145 da parte degli enti non commerciali non iscritti nel RUNTS e diversi da quelli citati nell'art. 89 del CTS.

3.6 Effetti delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 117/2017 all'art. 148 del TUIR e della soppressione dell'art. 9-bis del D.L. n. 417/1991 (a cura di Antonio Cuonzo)

Richiamando quanto esposto nei Capitoli 1 e 2 in merito ai profili di legittimità costituzionale del CTS circa l'“oggetto” della Riforma, il citato codice prevede anche, come già detto, una specifica modifica all'art. 148, comma 3 del TUIR che si sostanzia nella futura inapplicabilità della decommercializzazione delle attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate, da associazioni assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni 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 partecipanti e dei



tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati (cfr. art. 89, comma 4).

L'effetto di simile modifica normativa non potrà essere che quello di rendere enti commerciali, per gli effetti di quanto disposto dall'art. 149 del TUIR, tutte quelle associazioni culturali o del tipo sopra richiamato che si qualificano oggi come enti non commerciali proprio grazie alla decommercializzazione dei sopra citati rapporti con i propri associati realizzati in diretta attuazione dei propri scopi istituzionali.

Se da un lato detta modifica può sembrare che vada a risolvere buona parte dell'annoso tema delle "finte" associazioni che usufruiscono indebitamente di un trattamento tributario mitigato, dall'altro non possiamo sottacere l'effetto economico-finanziario che si riverserà negli specifici comparti della cultura, della assistenza e della formazione extra-scolastica della persona allorquando dette associazioni, magari prive dei requisiti per la qualifica di ETS o semplicemente ostili alla qualifica di ETS in ragione delle più pressanti disposizioni del CTS, saranno gradatamente condotte nell'ambito tributario degli enti commerciali e crolleranno sotto l'ulteriore peso finanziario delle imposte aggiuntive loro richieste.

Nella migliore delle ipotesi, dette associazioni riusciranno, in ragione della prevalenza di altre attività istituzionali rispetto alle attività sopra descritte, a rimanere confinate nell'ambito degli enti non commerciali tassando i propri proventi commerciali con gli attuali regimi forfetari quando non abrogati.

Altra disposizione, infatti, di futura abrogazione secondo il disposto di cui all'art. 102, comma 2, lett. e) del CTS è l'art. 9-bis del D.L. 30 dicembre 1991, n. 417, convertito con modificazioni dalla L. 6 febbraio 1992, n. 66, che prevede come noto che "Alle associazioni senza fini di lucro e alle associazioni pro-loco si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398".

Gli effetti di simile abrogazione, quindi, come per certi versi anticipato, saranno quelli di una maggiore imposizione a carico delle associazioni che attualmente si avvalgono in tal modo del regime di cui alla L. n. 398/1991 (passeranno probabilmente da una base imponibile pari al 3% dei ricavi ad una base imponibile almeno pari al 5% dei ricavi, nel caso di ETS, o almeno del 10% nel caso di soggetti non ETS).

Alla luce di simile scenario, forse resterà da prendere in considerazione anche la strada dell'Impresa sociale.

3.7 Trattamento tributario delle donazioni in capo agli Enti del Terzo settore e relativi adempimenti (a cura di Giovanni De Summa)

L'art. 82, commi da 1 a 5 del CTS prevede una serie di agevolazioni in materia di imposte indirette diverse dall'IVA (successioni e donazioni, registro, ipotecaria e catastale e imposta di bollo).

Le suddette agevolazioni si applicano, salvo diverse indicazioni, a tutti gli enti del Terzo settore (associazioni di promozione sociale, enti filantropici, reti associative, società di mutuo soccorso, altri enti costituiti in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, o di fondazione) comprese le cooperative sociali ed escluse, invece, le imprese sociali costituite in forma di società. Più in particolare con l'introduzione del CTS, il trasferimento di immobili a titolo gratuito, qualora effettuati a favore degli enti appartenenti al Terzo Settore, non sarà soggetto all'imposta sulle successioni e donazioni e alle imposte ipotecaria e catastale a condizione che i beni donati siano utilizzati per lo svolgimento



dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civilistiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Uno specifico punto di criticità a tal riguardo potrebbe individuarsi nel fatto che la previsione della condizione alla quale è subordinata l'esclusione dalle suddette imposte porta ad una valutazione più stringente dell'agevolazione rispetto al beneficio già in vigore per le fondazioni ed associazioni legalmente riconosciute aventi gli scopi esclusivi di cui all'art. 3, comma 1 del D.Lgs. n. 346/1990 (l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità), nonché per le ONLUS, a favore delle quali l'esclusione da imposta è oggi riconosciuta senza alcuna condizione.

Ciò potrebbe addirittura valutarsi in termini di eventuale contrasto con i principi della Legge delega (in particolare, cfr. art. 9, lett. l della Legge delega), relativi all'introduzione di agevolazioni volte a favorire il trasferimento di beni patrimoniali agli enti del Terzo Settore.

Altra particolare criticità potrebbe poi intravedersi nella mancata riproposizione, nel sistema di tassazione indiretta degli ETS, di una disposizione simile al comma 4 dell'art. 3 del D.Lgs. n. 346/1990, da ultimo modificato nel 2014 al fine di adeguarsi ai principi comunitari, il quale fa espresso riferimento unicamente alle disposizioni dell'art. 3 del citato D.Lgs. n. 346 e distingue tra applicazione diretta dell'esclusione da tale imposta per le fondazioni e associazioni istituite negli Stati appartenenti all'Unione europea e negli Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo e applicazione invece a condizione di reciprocità per le fondazioni e associazioni istituite in tutti gli altri Stati.

Altra previsione agevolativa dell'art. 82 del CTS poi riguarda gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento a favore degli enti del Terzo settore (comprese le cooperative sociali e le imprese sociali) per i quali si applicano le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa.

Questa agevolazione configura una sorta di felice ritorno al passato in quanto, come noto, con l'art. 10 del D.Lgs. n. 23/2011 erano state abrogate tutte le esenzioni ed agevolazioni operanti per l'imposta di registro, tra cui anche la tassazione in misura fissa dei trasferimenti onerosi a favore di ONLUS.

Tale agevolazione è però soggetta ad una specifica condizione e precisamente quella relativa al fatto che i beni o diritti ricevuti o la somma ricavata dalla loro alienazione siano direttamente utilizzati, entro cinque anni dal trasferimento, in attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale e che l'ente renda, contestualmente alla stipula dell'atto, apposita dichiarazione in tal senso.

In caso di dichiarazione mendace o di non utilizzo effettivo del bene per lo svolgimento dell'attività di interesse generale sarà dovuta l'imposta nella misura ordinaria, nonché la sanzione amministrativa pari al 30% dell'imposta dovuta oltre agli interessi di mora decorrente dalla data in cui l'imposta avrebbe dovuto essere versata.

In aggiunta a quanto sopra, il decreto introduce l'agevolazione del pagamento in misura fissa delle imposte di registro, ipotecaria e catastale per gli atti costitutivi e le modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione.

Sul punto, oltre che salutare con favore la risoluzione definitiva dell'annoso tema relativo alla tassazione indiretta delle operazioni straordinarie degli enti non commerciali (storicamente evidenziato in ragione della difficoltà di adattare le disposizioni di cui all'art. 4 della Tariffa Parte prima del D.P.R. n. 131/1986 agli enti non commerciali), si ritiene doveroso osservare la possibile disparità di trattamento che gli ETS potrebbero subire proprio in fase di accesso al Terzo settore: mentre ONLUS, Organizzazioni



di volontariato, Associazioni di promozione sociale e Imprese sociali avranno modo di operare le opportune modifiche statutarie con assemblee ordinarie e potendo sfruttare appieno la tassazione in misura fissa ai fini dell'imposta di registro per le modifiche adottate, altri enti che accederanno alla qualifica di ETS e saranno costretti a modificare i loro statuti dovranno farlo non solo con assemblee straordinarie ma anche senza poter sfruttare le disposizioni qui discusse.

Le previsioni di cui all'art. 82 CTS, infatti, troveranno prima e provvisoria applicazione solo per i soggetti più sopra citati secondo quanto previsto dall'art. 104, comma 1 del CTS.

Ulteriore criticità potrebbe rinvenirsi nella mancata riproposizione, ai fini dell'imposta di registro, della più ampia formula adottata in precedenza dall'art. 8 comma 1 della L. n. 266/1991²¹.

Infine è prevista l'esenzione dall'imposta di bollo degli atti, documenti, istanze, contratti, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazione, copie anche se dichiarate conformi e ogni altro documento cartaceo o informatico posti in essere o richiesti dagli Enti del Terzo Settore.

Nella complessiva valutazione, in sostanza, un reale ampliamento della platea dei soggetti che hanno accesso ad una fiscalità indiretta fortemente agevolata.

3.8 Trattamento tributario delle donazioni in capo al donante degli Enti del Terzo settore e relativi adempimenti (a cura di Pasquale Della Corte)

L'art. 83 del CTS introduce le nuove disposizioni in tema di deducibilità e detraibilità delle erogazioni liberali con riferimento alle quali si ritiene possibile esprimere le seguenti considerazioni.

Un primo aspetto di criticità risiede nel fatto che per le erogazioni liberali in natura occorrerà attendere un decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali²² che le disciplinerà sia per ciò che concerne la tipologia di beni erogabili con valenza tributaria sia per ciò che attiene i relativi criteri di valorizzazione dei beni erogati.

Il timore, ovviamente, è che, qualora all'inizio del periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2017 non fosse ancora emanato tale decreto, la norma in argomento sarebbe formalmente operativa per gli enti richiamati dall'art. 104, comma 1 del CTS ma sostanzialmente inapplicabile per ciò che concerne le liberalità in natura.

In tal senso, rimarrebbe un disallineamento temporale tra l'entrata in vigore delle modifiche all'art. 14 del D.L. n. 35/2005 (c.d. "Più dai, meno versi") che consentono la deducibilità delle erogazioni liberali anche in natura e l'entrata in vigore, seppur transitoria, delle disposizioni di cui all'art. 83 del CTS.

Altra possibile criticità nelle disposizioni di cui all'art. 83 del CTS riguarda l'attestazione della natura non commerciale richiesta agli ETS ed il vincolo posto a carico degli altri ETS come definiti dall'art. 82, comma 1 del CTS.

Se da un lato (per gli ETS non commerciali) è infatti richiesto che l'ETS dichiari la propria natura non commerciale ai sensi dell'art. 79, comma 5 del CTS al momento dell'iscrizione nel Registro unico, dall'altro lato (per tutti gli ETS di cui all'art. 82, comma 1 del CTS) vi sarebbe il vincolo di utilizzo delle liberalità ricevute che dovranno essere utilizzate ai sensi dell'art. 8, comma 1 del CTS.

²¹ In tal senso, vedi Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 158/E del 21 dicembre 2017.

²² Da emanarsi entro un anno dall'entrata in vigore del CTS ai sensi dell'art. 101 co.12.



In tal senso non si comprende il perché della richiesta verifica del requisito della non commercialità (nonché della relativa sanzione) se poi le stesse agevolazioni sono consentite anche per erogazioni liberali dirette anche ad enti prettamente commerciali come le Imprese sociali.

Tra l'altro, per ciò che concerne la dichiarata e poi persa natura non commerciale dell'ente che beneficia dell'erogazione detratta o dedotta secondo quanto disposto dall'art. 83 del CTS, sembra evidente, altresì, come la norma:

- nulla preveda con riferimento al reale *status* che l'ETS debba avere al momento dell'elargizione per permettere il beneficio in capo al benefattore;
- non disciplini l'effetto in capo al soggetto erogatore della liberalità qualora l'ETS abbia perso la qualifica "non commerciale" ma non l'abbia comunicata presso il Registro unico.

Con particolare riferimento a quest'ultimo punto, sembrerebbe che il beneficio della deduzione o della detrazione sia (comunque) garantito al benefattore qualora l'ente abbia già perso la qualifica di "non commercialità" al momento dell'elargizione ma non abbia ancora comunicato nulla presso il Registro unico.

Quanto ai presupposti soggettivi di applicazione, poi, la disposizione in argomento è stata modificata rispetto alla prima bozza: in particolare, al comma 2 (deduzione), sono state aggiunte le persone fisiche che in precedenza non apparivano contemplate.

Occorre sottolineare che il Consiglio di Stato²³ aveva auspicato una modifica della stessa norma (anche se con riferimento alla vecchia formulazione) al fine di ben individuare il presupposto soggettivo del beneficio in argomento: il Consiglio di Stato aveva puntualizzato che la norma non permetteva una individuazione chiara della tipologia di agevolazione spettante ai soggetti diversi dalle persone fisiche assoggettati ad IRPEF (società di persone ed enti assimilati).

Dall'attuale formulazione dei commi 1 e 2 sembrerebbe (comunque) trasparire la seguente logica di costruzione: nel primo comma, viene riprodotto, seppur con qualche modifica (previsione delle erogazioni in natura e aliquota di detrazione più alta) l'attuale disposizione contenuta nell'art. 15, comma 1.1 del TUIR; diversamente, nel comma 2, viene riprodotta, anche qui con qualche modifica (assenza di tetto di € 70.000,00, riferimento al reddito netto, possibilità di riporto dell'eventuale eccedenza, assenza di requisiti di contabilità del beneficiario dell'erogazione, assenza di aggravio sanzionatorio) la disposizione dell'art. 14 del D.L. n. 35/2005 (c.d. "Più dai, meno versi").

Nella sostanza, si ritiene che la disposizione non vada letta distinguendo chi può applicare l'una (persone fisiche) o l'altra (persone fisiche, società o enti) ma vada letta piuttosto distinguendo il sistema della detrazione (nel primo comma) dal sistema della deduzione (nel secondo comma)

Preme dunque evidenziare in proposito come sembrerebbe opportuno interpretare la norma in argomento alla luce delle distinte disposizioni già in vigore, delle quali ricalca il contenuto.

Per ciò che concerne poi la quantificazione della deduzione di cui al comma 2, preme evidenziare che la stessa è parametrata (nella misura del 10%) al reddito complessivo dichiarato dal benefattore ma sia dedotta dal reddito complessivo netto.

La norma così strutturata non sembrerebbe individuare, in maniera chiara, la base di riferimento della deduzione in argomento, ossia l'ammontare al quale applicare il 10% (reddito dichiarato al lordo di tutte le deduzioni o al netto di tutte le deduzioni oppure a lordo o a netto di tutte le deduzioni tranne quelle connesse alle elargizioni erogate agli ETS), visto che il beneficio in argomento è una deduzione e,

²³ Parere adunanza del 31 maggio 2017 numero 01405/2017 del 14 giugno 2017.



pertanto, dovrebbe essa stessa incidere sul reddito complessivo dichiarato, e che i benefattori potrebbero beneficiare di altre deduzioni dal reddito.

Tale circostanza risulta essere fondamentale ai fini dell'agevolazione in argomento, in quanto il beneficio per il benefattore, a parità di elargizione effettuata, varia a seconda della diversa accezione di base a cui applicare il 10%.

A tal fine si evidenzia come l'Amministrazione finanziaria in passato²⁴, con riferimento a deduzioni simili, abbia interpretato le diverse norme nel senso che le agevolazioni siano da parametrare al reddito al netto delle deduzioni stesse.

La disposizione andrebbe interpretata doverosamente distinguendo tra donatore persona fisica al di fuori del regime di impresa e donatori imprenditori (siano essi società o altro):

- nel primo caso, la persona fisica dovrebbe determinare il reddito complessivo dichiarato, riferire ad esso il limite del 10% della deduzione e poi lasciare l'ammontare di deduzione così determinato "postergato" rispetto a tutte le altre deduzioni possibili; qualora vi fosse spazio sufficiente da parte del reddito netto per assorbire tutta l'erogazione liberale deducibile come in precedenza determinata, nessun problema; in caso contrario, l'eccedenza della erogazione liberale deducibile verrebbe rinviata ai successivi periodi di imposta;
- nel secondo caso, l'impresa dovrebbe determinare contestualmente il reddito complessivo utile alla determinazione del limite del 10% dell'erogazione e la stessa deduzione del 10% (come vorrebbero le citate indicazioni fornite in passato dall'Amministrazione finanziaria) e accogliere la deduzione dell'erogazione liberale una volta eseguite tutte le altre deduzioni.

Quanto poi al coordinamento normativo con le altre disposizioni che prevedono deduzioni e detrazioni, i commi 11, 12 e 13 dell'art. 89 del CTS contengono specifiche disposizioni atte solo ad evitare il cumulo tra molteplici deduzioni e detrazioni previste dal TUIR per medesime erogazioni liberali a favore degli enti del Terzo settore.

In tal senso, si ritiene opportuno evidenziare come il comma 7 dello stesso art. 89 del CTS disponga espressamente che *"si intendono riferite agli enti non commerciali del Terzo settore di cui all'art. 82, comma 1, le disposizioni normative vigenti riferite alle ONLUS in quanto compatibili con le disposizioni del presente decreto"*, in tal modo assicurando agli ETS anche la futura applicabilità di tutte le norme del TUIR in cui vengono richiamate le ONLUS comprese quelle inerenti le deduzioni e le detrazioni per erogazioni liberali.

In tal senso, gli artt. 15, comma 1.1 e 100, comma 2, lett. h) del TUIR dovrebbero intendersi in futuro come riferiti non più alle abrogate ONLUS ma agli ETS di cui all'art. 82, comma 1 del CTS.

Se così fosse, l'infelice formulazione del testo del comma 11 dell'art. 89 del CTS non andrebbe letta nel senso della assoluta inapplicabilità agli ETS, come qualcuno vorrebbe, delle disposizioni di cui all'art. 15, comma 1.1 e 100, comma 2, lett. h) del TUIR ma andrebbe piuttosto letta come incumulabilità specifica (la disposizione dice *"per le medesime erogazioni liberali"*) delle diverse disposizioni su una stessa erogazione liberale.

Più chiare in tal senso, sono invece le disposizioni dei successivi commi 12 e 13 dell'art. 89 del CTS nelle quali la differente formulazione si richiama alla *"condizione che per le medesime erogazioni il soggetto erogante non usufruisca ..."*.

²⁴ In tal senso, le istruzioni per la compilazione della dichiarazione dei redditi (Unico 1999).



3.9 Le nuove agevolazioni per l'Impresa sociale previste dal D.Lgs. n. 112/2017 (a cura di Antonio Cuonzo)

L'istituto dell'Impresa sociale è stato fortemente rivisitato, sul piano tributario, con altro e differente decreto²⁵.

Il principale sistema di detassazione del reddito previsto dall'art. 18 del D.Lgs. n. 112/2017 appare abbastanza semplice prevedendo la sostanziale irrilevanza tributaria degli utili destinati ad apposita riserva in sospensione di imposta e poi effettivamente destinati, entro il secondo periodo d'imposta successivo, allo svolgimento di attività statutaria o ad incremento del patrimonio nonché al versamento del contributo per l'attività ispettiva.

Del pari, inoltre, non concorrono alla formazione del reddito dell'Impresa sociale gli utili e gli avanzi di gestione destinati, ai sensi dell'articolo 3, comma 3, lettera a) dello stesso Decreto n. 112/2017, ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato dai soci nei limiti delle variazioni dell'indice nazionale generale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati, calcolate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) per il periodo corrispondente a quello dell'esercizio sociale in cui gli utili e gli avanzi di gestione sono stati prodotti.

Alla luce di quanto sopra, l'Impresa sociale si rivela essere la valida alternativa (se non il chiaro invito per), in chiave tributaria e qualora ce ne siano i presupposti, all'ETS commerciale che, sulla base delle previsioni del CTS, rischierebbe di essere sottoposto a tassazione come qualsiasi altro ente commerciale.

Salutando con favore quindi le disposizioni dell'art. 18 del D.Lgs. n. 112/2017 riferibili alla non concorrenza degli utili come sopra destinati, qualche aspetto critico riteniamo di poterlo scorgere nella formulazione delle disposizioni dei commi 3 e 4 dello stesso art. 18 citato.

Più in particolare, i commi appena richiamati prevedono:

- per le persone fisiche che investono nel capitale sociale di una società che ha acquisito la qualifica di Impresa sociale successivamente alla data di entrata in vigore della nuova disciplina e che sia costituita da non più di 36 mesi dalla medesima data, una detrazione dall'imposta lorda sul reddito pari al 30% della somma investita, con la possibilità di portare in avanti l'eventuale eccedenza nei successivi tre periodi di imposta.

In questo caso specifico l'investimento massimo detraibile non può eccedere, in ogni periodo d'imposta, l'importo di € 1.000.000,00 e deve essere mantenuto per almeno tre anni;

- per i soggetti passivi IRES che investono nel capitale sociale di una società che ha acquisito la qualifica di Impresa sociale successivamente alla data di entrata in vigore della nuova disciplina e che sia costituita da non più di 36 mesi dalla medesima data, invece, la non concorrenza alla formazione del reddito del 30% della somma investita;

In questo caso l'investimento massimo "deducibile" non può eccedere, in ogni periodo d'imposta, l'importo di € 1.800.000,00 e deve essere anche qui mantenuto per almeno tre anni.

La criticità che si intravede nelle suddette disposizioni riguarda la circostanza che la società beneficiaria dell'investimento deve aver acquisito la qualifica di Impresa sociale dopo il 20 luglio 2017 ed

²⁵ D.Lgs. 3 luglio 2017 n. 112 pubblicato in G.U. n. 167 del 19 luglio 2017 ed entrato in vigore il giorno successivo alla pubblicazione.



essere costituita da non più di 36 mesi dalla medesima data: simile dizione letterale porterebbe all'esclusione da questo sistema non solo le "poche ma coraggiose" Imprese sociali che hanno acquisito la qualifica in tempi precedenti e senza (ci piace ricordarlo) nessun tipo di agevolazione tributaria, allontanando in tal modo qualsiasi possibile sospetto di acquisizione della qualifica solo per ragioni fiscali; ma questa formulazione escluderebbe anche tutte quelle società che, al momento dell'erogazione liberale (ci piace sottolineare anche questo), si troveranno con un'anzianità di costituzione superiore ai 36 mesi.

Ai fini dell'appetibilità del sistema Impresa sociale forse varrebbe la pena rivedere i sopraesposti requisiti.

Ultima notazione, infine, riguarda la prevista applicazione del sistema appena commentato agli atti di dotazione (e ai contributi di qualsiasi natura), posti in essere successivamente alla data del 20 luglio 2017, in favore di fondazioni (cfr. comma 5 dell'art. 18 del D.Lgs. n. 112/2017) che abbiano acquisito la qualifica di impresa sociale successivamente alla medesima data e siano costituite da non più di 36 mesi dalla stessa data.

Simile disposizione attribuirebbe deducibilità o detraibilità fiscale agli atti di dotazione delle fondazioni interessate forse in controtendenza con la più recente pronuncia della Suprema Corte di Cassazione²⁶ in tema di natura dell'atto di fondazione.

²⁶ Cfr. Cass. Civ., Sez. 2, Sent. n. 16409 del 10 maggio 2017.

CAPITOLO 4: L'ENTRATA IN VIGORE DELLE NORME SULLA RIFORMA DEL TERZO SETTORE. EFFETTIVA DECORRENZA, DECRETI MINISTERIALI E ALTRI ATTI DA EMANARE (a cura di *Francesco Capogrossi Guarna*)

4.1 Entrata in vigore norme del D.Lgs. n. 117/2017 – Codice del Terzo Settore (CTS)

Decorrenze	Riferimenti e annotazioni sulle decorrenze/effetti	Articoli CTS
3/8/2017 (dal)	Entrata in vigore del CTS salvo deroghe e fatte salve le decorrenze differite nel periodo transitorio (<i>come di seguito indicate</i>)	Art.104 co.3 (*)
3/8/2017 (dal)	Sono abrogate la L. n.266/1991 (ODV) e la L. n.383/2000 (APS).	Art.102 co.1 (**)
3/8/2017 (dal e fino a operatività RUNTS)	Fino all'operatività del Registro Unico del Terzo Settore (RUNTS) continuano ad applicarsi le norme previgenti ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione nei Registri ONLUS, ODV, APS, IMPRESE SOCIALI che si adeguano al CTS entro 18 mesi (3/2/2019) dall'entrata in vigore del CTS. Il requisito di iscrizione al RUNTS, nelle more della sua istituzione, è soddisfatto dalle reti associative e dagli ETS con l'iscrizione nei registri attualmente previsti dalle normative di settore.	Art.101 co.2-3 (***)
3/8/2017 (dal e fino al 3/2/2019)	Le reti associative, ove necessario, integrano il proprio statuto entro 18 mesi dall'entrata in vigore del CTS secondo le previsioni di cui all'articolo 41, comma 1, lettera <i>b</i>) e comma 2, pena l'automatica cancellazione dal relativo registro.	Art.101 co.4



31/12/2017 (fino al)	Sono accreditati come CSV gli enti già istituiti come CSV in forza del decreto del Ministro del tesoro 8 ottobre 1997.	Art.101 co.6
1/1/2018 (da tale data fino all'entrata in vigore delle norme del Titolo X)	In via transitoria si applicano i seguenti articoli sulla fiscalità: art. 77 (titoli solidarietà), art. 78 (regime fiscale social lending), art. 81 (social bonus), art. 82 (imposte indirette e tributi locali), art. 83 (detrazioni e deduzioni erogazioni liberali), art. 84 co. 2 (esenzione redditi immobili non commerciali ODV), art. 85 co.7 (esenzione redditi immobili non commerciali APS), art. 102 co. 1 su oneri utilità sociale e detrazioni per oneri (di cui lett.e) [art.100 co. 2 lett.l TUIR], f) [art.15 co.1 lett.i quater TUIR] e g) [art.15 co.1 lett.i bis TUIR])	Art.104 co.1 (*)
1/1/2018 (dal)	Credito d'imposta alle Fondazioni bancarie per le somme versate ai CSV	Art.61 co.4
1/1/2018	A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017 e fino all'abrogazione di cui all'articolo 102, co.2, lett.h) [art.14 co.1-6 DL n.35/2005, c.d. "più dai meno versi"] sono soppressi i riferimenti alle ONLUS e alle APS nella norma che prevede la deducibilità dal reddito del 10% delle liberalità in denaro	Art.99 co.3 (**)
3/8/2018 (entro il)	Decreto Min. Lavoro su procedura di iscrizione nel RUNTS entro un anno dall'entrata in vigore del CTS	Art.53 co.1



30/1/2019 (entro il termine massimo)	Le Regioni e le Province autonome entro 180 giorni dall'entrata in vigore del decreto che definisce la procedura di iscrizione al RUNTS disciplinano i procedimenti per i provvedimenti di iscrizione e cancellazione degli ETS	Art.53 co.2
3/2/2019 (entro il termine massimo)	Ogni riferimento al Consiglio Nazionale del Terzo Settore diviene efficace del decreto di nomina dei suoi componenti ai sensi dell'articolo 59 co.3. Ogni riferimento al RUNTS diviene efficace dalla sua operatività (art.53 co.2).	Art.101 co.1
Operatività RUNTS (dal)	Sono abrogati l'art.6 L.266/91 (registri ODV regionali e province autonome) e gli artt.7,8,9,10 L. 383/2000 (registri APS nazionale, regionali, provinciali) a decorrere dalla data di operatività del RUNTS	Art.102 co.4
Termine variabile	Entro 6 mesi dalla predisposizione della struttura informatica Regioni e Province autonome rendono operativo il RUNTS	Art.53 co.2
Termine variabile	Il divieto di cui all'articolo 61, comma 1, lettera j) (<i>numero massimo di mandati consecutivi nel cda e di ricoprire la carica di presidente per più di nove anni di CSV</i>), non si applica alle cariche sociali in essere al momento dell'entrata in vigore del CTS e fino alla naturale scadenza del relativo mandato, così come determinato dallo statuto al momento del conferimento.	Art.101 co.7
Termine variabile	L'efficacia delle seguenti disposizioni fiscali è subordinata all'autorizzazione della Commissione Europea: -art.77 co.10 (credito d'imposta emittenti titoli solidarietà), -art.80 (regime forfetario ETS) -art.86 (regime forfetario APS e ODV)	Art.101 co.10
Termine variabile	Sono abrogate le norme in materia di Onlus (artt. 10-29 D.Lgs. n.460/1997, art.20-bis DPR n.600/1973, art.150 TUIR) a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Europea e comunque non prima del periodo d'imposta successivo all'operatività del RUNTS (termine di cui all'art.104 co.2 CTS).	Art.102 co.2 (*)

Termine variabile	Sono abrogate a decorrere dal decreto MEF sulle altre risorse di sostegno di ODV (art.12 co.2 L. 266/91) APS (art.13) e acquisto di beni strumentali ODV (art.96 co. 1 L. 342/2000) secondo atti di indirizzo annuali Min.Lavoro ex art.73 co.1 CTS	Art.102 co.3
Termine variabile	Le norme del Titolo X (regime fiscale artt.79-89 CTS) si applicano agli ETS iscritti al RUNTS a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'art.101, co.10, e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto Registro.	Art.104 co.2 (*)
Termine variabile	L'efficacia di numerose norme del CTS è subordinata all'emanazione di molti decreti ministeriali regolamentari e linee guida (cf. apposita tabella successiva)	

Note:

(*) L'art 5-sexies del DL 16 ottobre 2017 n.148 convertito con modifiche nella L. 4 dicembre 2017 n.172 di "interpretazione autentica" dell'art.104 del CTS dispone che questo si interpreta nel senso che i termini di decorrenza delle norme fiscali (commi 1 e 2) valgono anche ai fini dell'applicabilità delle disposizioni fiscali che prevedono corrispondenti modifiche o abrogazioni di norme vigenti prima dell'entrata in vigore del CTS. Pertanto, le disposizioni di carattere fiscale richiamate dagli artt. 99, co. 3 (art.14 DL n.35/2005, c.d. "più dai meno versi") – modificato dall'art.5-ter DL n.148/2017 convertito con modifiche dalla L. n.172/2017), e 102, co.1 (abrogazioni), continuano a trovare applicazione senza soluzione di continuità fino al 31 dicembre 2017.

(**) L'art 5-ter del DL 16 ottobre 2017 n.148 convertito con modifiche nella L. 4 dicembre 2017 n.172 ha modificato l'art.99 comma 3 del CTS nel senso che la soppressione dei riferimenti a ONLUS e APS tra i beneficiari di erogazioni liberali deducibili ex art. 14 DL n.35/2005 (c.d. «Più dai meno versi») decorre dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2017 (rimangono quindi fino alla definitiva abrogazione della norma le fondazioni e le associazioni di ricerca scientifica e di tutela dei beni artistici, storici e paesaggistici).

Pertanto fino al periodo di imposta in corso al 31/12/2017 continuano a trovare applicazione senza soluzione di continuità le norme sulle liberalità a favore di ONLUS e APS (deduzione 10% dal reddito nel limite di 70 mila € annui);

(***) L'art.17 co. 3 del D.Lgs. n.112/2017 prevede il termine di 12 mesi per le imprese sociali.

4.2 Decreti regolamentari e altri atti da emanare per l'attuazione del D.Lgs. n.117/2017 – Codice del Terzo Settore (CTS)

	Decreti e altri atti da emanare (*)	Articoli CTS
1	DPCM di aggiornamento dell'elenco delle attività di interesse generale <i>(eventuale)</i>	Art.5 co.2
2	Decreto Min.Lavoro MEF su criteri e limiti delle attività diverse secondarie e strumentali	Art.6
3	Decreto Min.Lavoro con Linee guida attività di raccolta fondi anche in forma organizzata e continuativa	Art.7 co.2
4	Decreto Min.Lavoro MEF (a regime) su aggiornamento limite interessi passivi per distribuzioni indirette utili	Art.8 co.3 lett.e)
5	Decreto Min.Lavoro sulla modulistica (schemi) di bilancio (co.1 e 2)	Art.13 co.3
6	Decreto Min.Lavoro con Linee guida sul Bilancio sociale	Art.14 co.1
7	Decreto MISE Min.Lavoro entro il 3/2/2018 per assicurazioni volontariato con cui sono individuati meccanismi assicurativi semplificati, con polizze anche numeriche, e sono disciplinati i relativi controlli	Art.18 co.2
8	Decreto Min.Lavoro, MIUR e Ministro semplificazione PA sui criteri per il riconoscimento in ambito scolastico e lavorativo delle competenze acquisite nello svolgimento di attività o percorsi di volontariato	Art.19 co.2
9	Decreto di natura non regolamentare Min. Lavoro per istituire sottosezioni o nuove sezioni o modificare le sezioni esistenti <i>(eventuale)</i>	Art.46 co.3
10	Decreto Min. Lavoro su modelli <i>standard</i> di statuti tipizzati predisposti da reti associative	Art.47 co.5



11	Decreto Min. Lavoro su procedura di iscrizione nel RUNTS entro 3/8/18 e modalità con cui gli enti pubblici territoriali provvedono a comunicare al Registro i dati in loro possesso degli enti già iscritti nei registri speciali delle ODV e delle APS esistenti al giorno antecedente l'operatività del RUNTS	Art.53 co.1
12	Decreto Min.Lavoro nomina componenti Consiglio Nazionale Terzo Settore	Art.59 co.3
13	Decreto Min.Lavoro e MEF con le disposizioni applicative e le procedure per la concessione dei contributi per il finanziamento dei CSV	Art.62 co.6
14	Decreto Min.Lavoro di costituzione dell'Organismo Nazionale di Controllo (ONC) quale fondazione di diritto privato e nomina componenti cda	Art.64 co.1,2
15	Decreto Min.Lavoro di nomina componenti cda Organismi Territoriali di Controllo (OTC)	Art.65 co.5
16	Atti di indirizzo (uno o più annualmente) del Min.Lav. per determinare annualmente, nei limiti delle risorse disponibili, gli obiettivi generali, le aree prioritarie di intervento, le linee di attività finanziabili e la destinazione delle risorse del fondo nazionale delle politiche sociali per sostegno ad attività di ODV, APS, contributi autoambulanze e autoveicoli per prestazioni sanitarie	Art.73 co.2
17	Decreto Min. Lavoro con cui sono stabilite le modalità per l'attuazione delle disposizioni relative all'art.76 CTS (contributo per l'acquisto di autoambulanze, autoveicoli per attività sanitarie e beni strumentali)	Art.76 co.4
18	Decreto MEF su disposizioni attuative dei titoli di solidarietà	Art.77 co.15



19	Decreto MEF su disposizioni attuative del social lending	Art.78 co.3
20	Decreto Min.Lavoro, Min.Interno, MEF, MIBAC su modalità di attuazione agevolazioni social bonus e procedure per l'approvazione dei progetti di recupero finanziabili	Art.81 co.7
21	Decreto Min.Lavoro e MEF su tipologie dei beni in natura per la detrazione o deduzione d'imposta, criteri e modalità di valorizzazione delle liberalità di cui ai commi 1 e 2.	Art.83 co.2
22	Decreto MEF e Min.Lavoro su modalità di versamento al bilancio dello Stato delle sanzioni a carico dei rappresentanti legali e dei componenti degli organi amministrativi	Art.91 co.4
23	Decreto Min.Lavoro per definire forme, contenuti, termini e modalità di esercizio delle funzioni di vigilanza, controllo e monitoraggio, raccordo con le altre Amministrazioni interessate e schemi delle relazioni annuali. Sono individuati i criteri, i requisiti e le procedure per l'autorizzazione all'esercizio di attività di controllo delle reti associative nazionali e dei CSV, le forme di vigilanza del Min. Lavoro sui soggetti autorizzati, nonché i criteri per effettuare i controlli dal 2019	Art.96 co.1
24	DPR per stabilire la composizione e le modalità di funzionamento della Cabina di regia	Art.97 co.3
25	Decreti MEF ai fini dell'attuazione dell'art.73 co.1 CTS (risorse per il Fondo Nazionale Politiche Sociali)	Art.103 co.2

Note:

(*) Ai sensi dell'art.101 comma 12 del CTS i decreti di cui agli articoli 6 comma 1, 7 comma 2, 13 comma 3, 14 comma 1, 18 comma 2, 19 comma 2, 46 comma 3, 47 comma 5, 53 comma 1, 59 comma 3, 62 comma 6, 54 comma 1, 64 comma 3, 65 comma 4, 76 comma 4, 77 comma 15, 78 comma 3, 81 comma 7, 83 comma 2, e 96 comma 1 ove non diversamente disposto, sono emanati entro un anno dall'entrata in vigore del CTS (3/8/2018).

(**) Ai sensi dell'art.5 comma 2 del CTS, a regime, potrà essere aggiornato con DPCM l'elenco delle attività di interesse generale.



4.3 Entrata in vigore norme del D.Lgs. n.112/2017 – Impresa sociale

Decorrenze	Riferimenti e annotazioni sulle decorrenze/effetti	Articoli Impresa sociale
20/7/2017	Entrata in vigore delle nuove norme sull'impresa sociale	Art.21
20/7/2017	Abrogazione D.Lgs. 24 marzo 2006 n. 155 relativo alle vecchie norme sull'impresa sociale	Art.19
20/7/2017 (dal e fino al 3/8/2018)	Le imprese sociali già costituite al momento dell'entrata in vigore del presente decreto, si adeguano alle sue disposizioni entro 12 mesi dalla data della sua entrata in vigore. Entro il medesimo termine, possono modificare i propri statuti con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinari	Art.17 co.3
Termine variabile	Ogni riferimento al Consiglio Nazionale del Terzo Settore diviene efficace del decreto di nomina dei suoi componenti ai sensi dell'articolo 59 co.3 del CTS.	Art.17 co.4
Termine variabile	L'efficacia dell'art.18 (misure fiscali e di sostegno economico) decorre dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea	Art.18 co.9
Termine variabile	L'efficacia di numerose norme sull'impresa è subordinata all'emanazione di decreti regolamentari di cui agli artt.2 (computo % ricavi), 9 (bilancio sociale), 11 (modalità coinvolgimento interessati), 15 (enti associativi), 18 (misure fiscali) e 54 (atti al Registro imprese e procedure)	Artt. 2 co.3, 9 co.2, 11 co.3, 15 co.4-5, 18 co.6



4.4 Decreti regolamentari e altri atti da emanare per l'attuazione del D.Lgs. n. 112/2017 – Impresa sociale

	Decreti e altri atti da emanare	Articoli decreto Impresa sociale
1	Decreto MISE Min.Lavoro sui criteri di computo della percentuale dei ricavi di attività di interesse generale come principale	Art.2 co.3
2	Decreto MISE Min.Lavoro per definire gli atti che devono essere depositati al Registro Imprese e le relative procedure	Art.54 co.5
3	Decreto Min.Lavoro con Linee guida sul Bilancio sociale	Art.9 co.2
4	Decreto Min.Lavoro con Linee guida sulle modalità di coinvolgimento di lavoratori, utenti e altri interessati che esercitano un'influenza sulle decisioni dell'impresa	Art.11 co.3
5	Decreto Min.Lavoro sugli atti relativi alle operazioni di trasformazione, fusione, scissione o cessione d'azienda	Art.12 co.2
6	Decreto Min.Lavoro MEF per individuare criteri e modalità di remunerazione dei commissari liquidatori e membri dei comitati di sorveglianza	Art.14 co.3
7	Decreto Min.Lavoro per definire forme, contenuti e modalità dell'attività ispettiva nonché il contributo a carico delle imprese sociali e i criteri, i requisiti e le procedure per il riconoscimento degli enti associativi tra imprese sociali	Art.15 co.4
8	Decreto MISE Min.Lavoro per individuare le norme di coordinamento sull'attività ispettiva	Art.15 co.5
9	Decreto Min.Lavoro MEF MISE entro 60 giorni dall'entrata in vigore del DLgs.112/2017 per individuare le modalità di cui ai commi 3, 4 e 5 dell'art.18 (misure fiscali)	Art.18 co.6

4.5 Entrata in vigore norme del D.Lgs n. 111/2017 - 5 per mille

Decorrenze/ Effetti	Riferimenti e annotazioni sulle decorrenze/effetti	Articoli 5 per mille
19/7/2017	Entrata in vigore delle nuove norme sul 5 per mille	Art.10
16/11/2017 (entro il)	Emanazione DPCM sul 5 per mille (entro 120 giorni dall'entrata in vigore del DLgs. n. 111/2017) sulle nuove modalità e termini di accesso, sull'aggiornamento degli elenchi e la pubblicazione degli enti ammessi, criteri di ripartizione e di pagamento e di accelerazione del riparto.	Art.4 co.1 Art.5 co.1-2
Termine variabile	Entrata in vigore delle nuove norme sui beneficiari del 5 per mille con qualifica di ETS dall'anno successivo all'operatività del RUNTS. Fino a tale anno la quota continua ad essere destinata al sostegno degli enti di cui all'art.2 co.4-novies lett.a) DL n. 40/2010 conv. nella L. 22 maggio 2010 n. 73	Art.3 co.2
Termine variabile	Sino alla effettiva emanazione del DPCM di cui all'art. 4 co.1 D.Lgs. n. 111/2017, ai fini della trasparenza e delle modalità di rendicontazione delle somme del 5 per mille, continuano ad applicarsi le norme previgenti in materia (DPCM 23 aprile 2010 e DPCM 7 luglio 2016) unitamente alle linee guida ministeriali (2013).	---

4.6 Decreti regolamentari e altri atti da emanare per l'attuazione del D.Lgs. n. 111/2017 - 5 per mille

	Decreti e altri atti da emanare	Articoli decreto 5 per mille
1	DPCM sul 5 per mille (entro 120 giorni dall'entrata in vigore del D.Lgs. n. 111/2017) sulle modalità e termini di accesso, sull'aggiornamento degli elenchi, la pubblicazione degli ammessi, i criteri di ripartizione, di pagamento e accelerazione del riparto	Art.4 co.1 Art.5 co.1-2