

D.L. SEMPLIFICAZIONI (N.73/2022): COME CAMBIA IL CODICE DEL TERZO SETTORE

PREMESSA

Con la conversione in Legge del c.d. Decreto Semplificazioni (D.L. n. 73/2022 convertito con Legge 4 agosto 2022, n. 122, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 193 del 19.08.2022) sono state introdotte alcune modifiche alle disposizioni fiscali contenute nel titolo X del c.d. Codice del Terzo Settore (CTS - D.Lgs. n. 117/2017), nonché agli articoli 16 e 18 del Decreto sulle Imprese sociali (D.Lgs n. 112/2017).

A seguito di queste ulteriori modifiche del CTS dovrebbe essere, dunque, richiesta alla Commissione Europea la prevista autorizzazione: si ricorda, infatti, che l'operatività dell'impianto fiscale previsto per gli Enti del Terzo Settore diventerà efficace solo a partire dall'esercizio successivo a quello di acquisizione dell'autorizzazione della Commissione Europea, fatte salve le specifiche disposizioni già operanti perché non subordinate alla predetta autorizzazione.

Nel presente lavoro si analizzano le novità più rilevanti introdotte dal citato Decreto in materia di Terzo Settore.

1. ARTICOLO 26 - DISPOSIZIONI IN MATERIA DI TERZO SETTORE

L'articolo 26 del Decreto Semplificazioni convertito introduce una numerosa serie di modifiche alla disciplina delle agevolazioni fiscali e finanziarie prevista dal codice del Terzo settore (comma 1) e di quella relativa all'impresa sociale (comma 2).

1.1 Modifiche al CTS (D.Lgs. n. 117/2017) - Comma 1

Il comma 1 dell'articolo 26 in esame apporta le seguenti modificazioni agli articoli 79, 82, 83, 84, 85, 86, 87, 88, 104 del D.Lgs. n. 117/2017.

1.1.1 Articolo 79 - Disposizioni in materia di imposte sui redditi

Le modifiche più importanti sono quelle inerenti l'**articolo 79** del CTS, recante **disposizioni in materia di imposte sui redditi**. In particolare:

- a) il **comma 2** - in base al quale le **attività di interesse generale degli enti del terzo settore** si considerano di natura non commerciale quando *"...sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi..."* - è stato integrato al fine di definire il concetto di **costo effettivo**. La novella dispone che *"I costi effettivi sono determinati computando, oltre ai costi diretti, **tutti quelli imputabili alle attività di interesse generale e, tra questi, i costi indiretti e generali, ivi compresi quelli finanziari e tributari**"*;
- b) il **comma 2-bis** è stato modificato in modo tale che **le attività di interesse generale si considerino non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il 6 per cento** (anziché l'attuale 5 per cento) **i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre tre periodi** (anziché gli attuali due periodi) **d'imposta consecutivi**;
- c) al **comma 5-bis**, che specifica quali entrate sono da considerarsi da attività non commerciali, è aggiunto il riferimento ai **proventi non commerciali di cui agli articoli 84** (che individua le attività non commerciali tipiche delle ODV) **e 85** (che individua le attività non commerciali tipiche delle APS) del codice del Terzo settore;
- d) il **comma 5-ter** specifica che il mutamento della qualifica da ente di terzo settore non commerciale a ente di terzo settore commerciale opera a partire dal periodo d'imposta in cui l'ente assume natura commerciale - è aggiunto, infine, il seguente periodo: *"Per i due periodi d'imposta successivi al termine fissato dall'articolo 104, comma 2, il **mutamento di qualifica, da ente di terzo settore non commerciale a ente di terzo settore commerciale e da ente di terzo settore commerciale a ente di terzo settore non commerciale**, opera a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui avviene il mutamento di qualifica"*.

Si ricorda che l'articolo 104, comma 2 citato, specifica che 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.

In virtù della modifica in esame, dunque, **limitatamente ai primi due anni di applicazione della normativa fiscale del CTS**, gli effetti della eventuale perdita della qualifica di ente non commerciale non si avranno a partire dal periodo d'imposta in cui l'ente la perde (come dettato nel comma ante modifica), ma opereranno a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui avviene il mutamento di qualifica.

Si ricorda inoltre che, ai sensi del comma 5 dell'art. 79, la perdita della qualifica di ente commerciale si realizza quando i proventi delle attività di interesse generale

svolte in forma d'impresa con modalità commerciali e quelli delle attività diverse (fatta eccezione per le sponsorizzazioni) superano, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali (vale a dire: i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente, i proventi non commerciali di cui agli articoli 84 (per le ODV) e 85 (per le APS) e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti);

- e) il **comma 6** viene modificato in modo da prevedere che si considera non commerciale l'attività svolta dalle associazioni del Terzo settore nei confronti dei propri associati e dei **familiari conviventi** (anziché familiari e conviventi della norma precedentemente in vigore) degli stessi in conformità alle finalità istituzionali dell'ente. Non concorrono alla formazione del reddito delle associazioni del Terzo settore le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi. Si considerano, tuttavia, attività di natura commerciale le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati e dei **familiari conviventi** (anziché familiari e conviventi) degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. In base alla modifica, **tali cessioni di beni e prestazioni di servizi non si considerano di natura commerciale nel caso in cui le relative attività siano svolte alle condizioni di cui ai commi 2 e 2-bis, cioè si tratti di attività di interesse generale non commerciali**. Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi a seconda che le relative operazioni abbiano carattere di abitudine o di occasionalità.

1.1.2. Articolo 82 - Disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali

Al **comma 3** dell'art. 82 del CTS, il quale riguarda le **imposte di registro, ipotecaria e catastale** da applicare agli atti costitutivi e alle modifiche statutarie degli enti, si specifica che **per tutti gli enti del terzo settore, comprese le imprese sociali, l'imposta di registro si applica in misura fissa agli atti, ai contratti, alle convenzioni e a ogni altro documento relativo alle attività di interesse generale di cui all'articolo 5** svolte in base ad accreditamento, contratto o convenzione con le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo n. 165 del 2001, con l'Unione europea, con amministrazioni pubbliche straniere o con altri organismi pubblici di diritto internazionale.

Dopo il comma 5 è inserito il **comma 5-bis**, in base al quale si prevede che **i prodotti finanziari, i conti correnti e i libretti di risparmio detenuti all'estero dai soggetti di cui al comma 1** (enti del terzo settore comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società, salvo quanto previsto ai commi 3, 4 e 6) **sono esenti dall'imposta sul valore dei prodotti finanziari esteri, di cui al comma 18 dell'articolo 19 del decreto-legge n. 201 del 2011, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 214 del 2011.**

1.1.3. Articolo 83 - Detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali

All'**articolo 83** del CTS, riguardante le **detrazioni e le deduzioni per erogazioni liberali in favore degli enti del Terzo settore**, vengono apportate le seguenti modifiche:

- a) al **comma 1**, si rendono **detraibili dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche le erogazioni liberali agli enti del Terzo settore di cui all'articolo 82, comma 1** (vale a dire, gli enti del terzo settore comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società), anziché agli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5, come previsto nella formulazione previgente;
- b) al **comma 2**:
 - si rendono **deducibili dal reddito complessivo netto delle persone fisiche le liberalità in denaro o in natura erogate a favore degli enti del Terzo settore di cui all'articolo 82, comma 1**, anziché agli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5 (formulazione previgente);
 - si prevede che **l'eventuale eccedenza dell'erogazione rispetto all'importo deducibile possa essere computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quarto, fino a concorrenza del suo ammontare**;
- c) il **comma 3**, che pone **limiti all'applicazione di detrazioni e deduzioni**, è sostituito in modo da prevedere semplicemente che **le disposizioni in materia di deduzioni e detrazioni si applichino a condizione che le liberalità ricevute siano utilizzate ai sensi dell'articolo 8, comma 1**, cioè per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale;

Dunque, rispetto alla vigente disciplina – che, si ricorda, agevola (con detrazioni e deduzioni) le erogazioni liberali in favore di enti del terzo settore non commerciali – le novelle estendono i benefici fiscali predetti anche per le liberalità in favore degli enti del terzo settore, senza distinzioni.

1.1.4. Articolo 84 - Regime fiscale delle organizzazioni di volontariato e degli enti filantropici

All'**articolo 84** del CTS, riguardante il **regime fiscale delle organizzazioni di volontariato e degli enti filantropici**, il **comma 2** è sostituito in modo da stabilire che **i redditi degli immobili, destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte delle organizzazioni di volontariato, siano esenti dall'imposta sul reddito delle società**. Nella precedente formulazione del comma la destinazione in via esclusiva faceva riferimento agli immobili, e non ai redditi da essi derivanti.

Inoltre, il **comma 2-bis** è sostituito in modo da specificare che **la disposizione di cui al comma 2 si applichi anche agli enti filantropici**, mentre nella versione precedente la disposizione si applicava anche alle organizzazioni di volontariato che, a seguito di

trasformazione in enti filantropici, sono iscritte nella specifica sezione del Registro Unico Nazionale del Terzo settore.

1.1.5. Articolo 85 - Regime fiscale delle associazioni di promozione sociale

All'**articolo 85** del CTS, riguardante il **regime fiscale delle associazioni di promozione sociale**, si modifica la rubrica precisando che lo stesso concerne il regime fiscale sia delle associazioni di promozione sociale sia delle società di mutuo soccorso.

Il **comma 1** – che individua i casi in cui le attività svolte dalle associazioni predette in diretta attuazione degli scopi istituzionali si considerano non commerciali – viene modificato in modo da specificare che **non si considerino commerciali le attività svolte dalle associazioni di promozione sociale in diretta attuazione degli scopi istituzionali effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti** (riferimento non presente nella versione precedente), **dei propri associati e dei familiari conviventi degli stessi, di altre associazioni di promozione sociale che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o iscritti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali** (riferimento non presente nella versione precedente del testo).

Il **comma 7** è sostituito in modo da stabilire che **i redditi degli immobili, destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte delle associazioni di promozione sociale, siano esenti dall'imposta sul reddito delle società**. Nella precedente formulazione del comma la destinazione in via esclusiva faceva riferimento agli immobili, e non ai redditi da essi derivanti.

Infine, viene aggiunto all'art. 85 in esame il nuovo **comma 7-bis**, con il quale **si estendono le disposizioni di cui al comma 1 anche alle società di mutuo soccorso**.

1.1.6. Articolo 86 - Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato

All'**articolo 86** del CTS, riguardante il **regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato**, il **comma 10** viene modificato in modo da far riferimento all'articolo **19-bis.2 (Rettifica della detrazione)** anziché all'articolo 19-bis (Percentuale di detrazione) del D.P.R. n. 633 del 1972 (Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto).

1.1.7. Articolo 87 - Tenuta e conservazione delle scritture contabili degli Enti del terzo settore

All'**articolo 87** del CTS, in materia di obblighi di **tenuta e conservazione delle scritture contabili degli Enti del terzo settore**, il comma 1, lettera b), viene modificato in modo da estendere i predetti obblighi anche in relazione alle attività svolte con modalità commerciali di cui all'art. 7 (Raccolta fondi) rispetto alla disciplina vigente che si limita a

far riferimento alle attività di cui agli articoli 5 (Attività di interesse generale) e 6 (Attività diverse);

Inoltre, il **comma 5** è modificato in modo da prevedere che **gli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5, limitatamente alle attività non commerciali di cui agli articoli 5 e 6, non siano soggetti agli obblighi previsti dall'articolo 2 del decreto legislativo n. 127 del 2015, in materia di trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi**, oltre che all'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante ricevuta o scontrino fiscale previsto dal testo vigente.

1.1.8. Articolo 88 - Aiuti "de minimis"

L'**articolo 88**, comma 1, del CTS, riguardante la **subordinazione della concessione delle agevolazioni previste dagli articoli 82 e 85 alla disciplina dell'Unione europea in materia di aiuti "de minimis"** viene adeguato in modo da includere il riferimento al comma 3 dell'articolo 82, modificato dall'art. 26 del Decreto Semplificazioni convertito in esame. La vigente disciplina colloca le agevolazioni di cui all'articolo 82, commi 7 e 8 e all'art. 85, commi 2 e 3 nell'ambito ed entro i limiti del regolamento (UE) n. 1407/2013 della Commissione del 18 dicembre 2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti "de minimis" e del regolamento (UE) n. 1408/2013 della Commissione del 18 dicembre 2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti "de minimis" nel settore agricolo. Con la novella operata dall'art. 26 del Decreto Semplificazioni convertito in esame **sono state aggiunte le agevolazioni di cui al comma 3, quarto periodo, dell'articolo 82 ed è stato aggiunto il riferimento al regolamento (UE) n. 360/2012 della Commissione del 25 aprile 2012**, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli **aiuti di importanza minore ("de minimis") concessi alle imprese che forniscono servizi di interesse economico generale**.

1.1.9. Articolo 104 - Entrata in vigore

L'**articolo 104** del CTS, riguardante l'**entrata in vigore**, al comma 1 è modificato in modo da prevedere che **le disposizioni richiamate al primo periodo (articoli 77, 78, 81, 82, 83 e 84, comma 2, 85 comma 7 e articolo 102, comma 1, lettere e), f) e g)) si applichino a decorrere dall'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore, agli enti del Terzo settore iscritti nel medesimo Registro¹**.

¹ Il Registro Unico Nazionale del Terzo settore (RUNTS), che a regime sostituirà i registri delle APS, delle ODV e l'anagrafe delle Onlus previsti dalle precedenti normative di settore, è attivo dal 23 novembre 2021. Le procedure di iscrizione nel RUNTS, le modalità di deposito degli atti, le regole per la predisposizione, la tenuta, la conservazione e la gestione del Registro sono state disciplinate dal decreto ministeriale n. 106 del 15 settembre 2020.

Possono essere iscritti nel RUNTS:

- gli enti iscritti all'Anagrafe delle ONLUS alla data del 22 novembre 2021 che sono stati compresi nell'elenco pubblicato sul sito dell'Agenzia delle Entrate il 28 marzo 2022. Tali enti possono presentare la domanda di iscrizione al RUNTS fino al 31 marzo del periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione UE dei provvedimenti fiscali previsti dal Codice del Terzo settore;

1.2 Modifiche al D.Lgs. n. 112/2017 - Comma 2

Il comma 2 dell'articolo 26 del Decreto Semplificazioni convertito apporta le seguenti modificazioni agli articoli 16 e 18 del decreto legislativo n. 112 del 2017 (Revisione della disciplina in materia di **impresa sociale**).

1.2.1 Articolo 16 - Fondo per la promozione e lo sviluppo delle imprese sociali

All'**articolo 16**, comma 1, del D.Lgs. n. 112 del 2017, riguardante il **Fondo per la promozione e lo sviluppo delle imprese sociali**, si **stabilisce l'obbligo, anziché la mera facoltà prevista dal testo vigente, per le imprese sociali di destinare una quota non superiore al tre per cento degli utili netti annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti, a fondi istituiti dagli enti e dalle associazioni di cui all'articolo 15, comma 3, nonché dalla Fondazione Italia Sociale**, specificamente ed esclusivamente destinati alla promozione e allo sviluppo delle imprese sociali attraverso azioni ed iniziative di varia natura, quali il finanziamento di progetti di studio e di ricerca in tema di impresa sociale o di attività di formazione dei lavoratori dell'impresa sociale, la promozione della costituzione di imprese sociali o di loro enti associativi, o il finanziamento di specifici programmi di sviluppo di imprese sociali o di loro enti associativi. Tali versamenti sono deducibili ai fini dell'imposta sui redditi dell'impresa sociale erogante.

1.2.2 Articolo 18 - Misure fiscali e di sostegno economico

All'**articolo 18** del D.Lgs. n. 112 del 2017 il comma 5 è modificato con l'aggiunta della previsione che **fino al quinto periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea** di cui al comma 9, **le agevolazioni fiscali di cui ai commi 3** (detrazione di un importo pari al trenta per cento della somma investita dal contribuente nel capitale sociale di una o più società, incluse società cooperative, che abbiano

-
- le imprese sociali e le cooperative sociali iscritte alla sezione imprese sociali del Registro imprese, che sono presenti nel Registro a partire dal 21 marzo 2022;
 - gli enti del Terzo settore (ETS) non iscritti ai precedenti registri, che, a partire dal 24 novembre 2021, hanno potuto richiedere l'iscrizione nel RUNTS esclusivamente attraverso il portale dedicato. Alla categoria di ETS possono essere ricondotti taluni soggetti che, già per la loro qualifica soggettiva e caratteristiche specifiche, sono considerati ETS di diritto (ODV, APS, enti filantropici, imprese sociali, reti associative e società di mutuo soccorso), nonché quei soggetti di natura privata che operano senza scopo di lucro, svolgono attività di interesse generale e sono iscritti nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS). Il CTS esclude invece dal novero degli ETS le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, D. Lgs. n. 165 del 2001, le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, le associazioni di datori di lavoro, nonché gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti. Gli enti religiosi civilmente riconosciuti possono chiedere l'iscrizione al RUNTS e accedere ai relativi benefici adottando e depositando presso il Registro un regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che disciplini lo svolgimento delle attività di interesse generale, nonché delle eventuali attività diverse, secondo le previsioni del Codice del Terzo settore e del decreto ministeriale attuativo, costituendo un patrimonio destinato e tenendo separatamente le scritture contabili previste.

acquisito la qualifica di impresa sociale da non più di cinque anni) e 4 (deduzione dal reddito dei soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società del trenta per cento della somma investita nel capitale sociale di una o più società, incluse società cooperative, che abbiano acquisito la qualifica di impresa sociale da non più di cinque anni) **si applichino anche alle somme investite nel capitale delle società che hanno acquisito la qualifica di impresa sociale successivamente alla data di entrata in vigore del medesimo decreto n. 112 del 2017.**

2. ARTICOLO 26-BIS – ADEGUAMENTO DEGLI STATUTI DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

L'**articolo 26-bis** del Decreto Semplificazioni convertito - novellando il comma 2, primo periodo, dell'articolo 101 (Norme transitorie e di attuazione) del codice del Terzo settore - **differisce dal 31 maggio 2022 al 31 dicembre 2022 il termine entro il quale devono essere adeguati gli statuti**, con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria, alla disciplina inderogabile prevista dal codice degli enti del terzo settore.

Si ricorda che la disciplina vigente prevede che *“Fino all'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore, continuano ad applicarsi le norme previgenti ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione degli enti nei Registri Onlus, Organizzazioni di Volontariato, Associazioni di promozione sociale che si adeguano alle disposizioni inderogabili del presente decreto entro il 31 maggio 2022. Entro il medesimo termine, esse possono modificare i propri statuti con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria al fine di adeguarli alle nuove disposizioni inderogabili o di introdurre clausole che escludono l'applicazione di nuove disposizioni derogabili mediante specifica clausola statutaria”*.

La predetta proroga dell'applicazione delle norme del nuovo Codice del Terzo Settore è dovuta a *“motivi presumibilmente legati alle operazioni di trasmigrazione degli ETS dai registri preesistenti”*.

Dipartimento Scientifico

 **Fondazione Studi
Consulenti del Lavoro**
Consiglio Nazionale dell'Ordine

A cura di:
Sergio Giorgini