

CIRCOLARE INFORMATIVA
RIFORMA TERZO SETTORE ED EROGAZIONI LIBERALI

Di seguito si provvede a segnalare le più importanti novità legate alla Riforma del Terzo Settore, inerenti al contesto degli enti non profit.

§ RIFORMA DEL TERZO SETTORE E DISPOSIZIONI TRANSITORIE

Con lettera direttoriale del 29 dicembre 2017 "**Codice del Terzo settore. Questioni di diritto transitorio. Prime indicazioni**" la Direzione Generale del terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese fornisce prime indicazioni, anche in merito a taluni aspetti di diritto transitorio legate al novello Codice del Terzo Settore (D.Lgs, n. 117/2017).

In particolare, la nota ministeriale evidenzia che:

1. L'art. 101, co. 2 del D.Lgs. n. 117/2017 (di seguito denominato "Codice") assegna alle associazioni di promozione sociale (APS), alle organizzazioni di volontariato (OdV) ed alle ONLUS **un termine di 18 mesi decorrenti dalla data di entrata in vigore del codice medesimo** (3 agosto 2017), al fine di apportare ai propri statuti le modifiche derivanti dall'obbligo di conformarsi a quanto previsto dal novello intervento legislativo. Modifiche che, peraltro, potranno deliberarsi - per gli enti associativi - con lo strumento dell'**assemblea ordinaria**.
2. **Sotto il profilo temporale**, si è diversificata l'efficacia applicativa di talune disposizioni.

Più specificamente, **in materia fiscale, l'articolo 104, comma 1** prevede che le disposizioni in esso indicate (nel solo comma 1, dunque) si applichino a partire dal periodo d'imposta successivo al 31.12.2017 (pertanto dal 1 gennaio 2018) mentre tutte le disposizioni fiscali contenute nel titolo X del codice, **fatta salva l'applicazione**

transitoria sopra cennata, potranno essere applicate solo una volta ricevuta l'autorizzazione da parte della Commissione europea e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS).

3. L'art. 101, commi 2 e 3, del Codice contiene due indicazioni rilevanti finalizzate a disciplinare proprio il periodo transitorio:
 - i. fino all'operatività del Registro (RUNTS), continuano a trovare applicazione le norme previgenti, ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione degli enti nei registri ONLUS, nei registri del volontariato e dell'associazionismo di promozione sociale (co. 2).
 - ii. nelle more dell'istituzione del Registro e fino all'operatività dello stesso il requisito dell'iscrizione in esso si intende soddisfatto attraverso l'iscrizione degli enti ad uno dei registri attualmente previsti dalle normative di settore.

Alla luce di quanto evidenziato nei due commi citati sono indicate alcune precisazioni da riferirsi alle APS ed alle OdV, e **ad esclusione delle ONLUS che saranno oggetto di successivo approfondimento congiunto con l'Agenzia delle Entrate**.

In particolare, è necessario evidenziare che **in sede di iscrizione, nei Registri OdV o APS, di enti costituitisi precedentemente all'entrata in vigore del Codice (cioè prima del 3 agosto 2017)** la verifica dovrà essere condotta sulla base della normativa vigente al momento della costituzione dell'organizzazione: qualora dovesse essere riscontrata una corrispondenza solo parziale delle disposizioni statutarie con le norme del codice, tale disallineamento non potrà *ex se* costituire motivo di rigetto della domanda di iscrizione, dovendosi tenere presente che gli enti hanno a disposizione il

termine di 18 mesi per apportare le conseguenti modifiche al proprio statuto.

Viceversa, **gli enti che si sono costituiti a partire dal 3 agosto 2017** sono tenuti a conformarsi *ab origine* alle disposizioni codicistiche, purché queste siano applicabili in via diretta ed immediata. Ai fini dell'individuazione delle norme che presentano tali caratteristiche, si deve ritenere che nel periodo transitorio non sono suscettibili di immediata applicazione le norme del codice del Terzo settore che presentano un nesso di diretta riconducibilità all'istituzione ed all'operatività del registro unico nazionale, ovvero all'adozione di successivi provvedimenti attuativi.

Pertanto, come precisa la nota ministeriale:

- a) non essendo operativo il registro unico nazionale, **non potrà trovare ancora applicazione la procedura semplificata di acquisizione della personalità giuridica** di cui all'articolo 22 del Codice;
- b) **non possono trovare immediata applicazione** gli obblighi di pubblicazione sul registro degli atti e degli elementi informativi di cui all'articolo 48 del Codice;
- c) l'obbligo di adozione del bilancio sociale da parte per gli enti del Terzo settore di maggiori dimensioni (cfr. art. 14 del Codice) dovrà redigersi secondo linee guida da definirsi con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali. Poiché la conformità alle linee guida rappresenta un elemento pregnante, **fino all'emanazione delle linee guida in parola, si deve ritenere che l'adozione del bilancio sociale da parte degli enti del Terzo settore assuma carattere facoltativo**;
- d) indipendentemente dal relativo deposito presso il registro unico nazionale, **tutti gli enti del Terzo settore sono tenuti alla redazione del bilancio di esercizio, nelle forme di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 13**: l'attuale mancanza della modulistica, da

definirsi con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, non esonera gli enti da tale adempimento, traducendosi detta mancanza esclusivamente nell'eterogeneità dei documenti contabili in questione;

e) l'obbligo di pubblicazione annuale sul proprio sito internet degli emolumenti, compensi o corrispettivi, a qualsiasi titolo attribuiti dagli enti del Terzo settore ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti ed ai propri associati, non è in alcun modo condizionata dall'operatività del registro unico nazionale, di cui all'articolo 14, comma 2, in considerazione del riferimento temporale annuale ivi contenuto, **dovrà cominciare a trovare attuazione a partire dal 1° gennaio 2019**, con riferimento alle attribuzioni disposte nel 2018, cioè nel primo anno successivo all'entrata in vigore della norma in esame;

f) **la denominazione sociale dell'ente e all'utilizzo degli acronimi ETS, OdV, APS.** Per queste ultime due fattispecie (OdV e APS), durante il periodo transitorio, non sorge alcun problema in ordine all'utilizzo dei relativi acronimi. Discorso diverso deve essere fatto per gli enti non rientranti nelle tipologie particolari sopra indicate o non in possesso della qualifica fiscale di ONLUS (che mantengono tale acronimo in quanto ancora vigente il D.Lgs. n. 460/1997).

Per gli enti non rientranti nelle tipologie particolari sopra indicate o non in possesso della qualifica fiscale di ONLUS, poiché la qualificazione giuridica di ente del Terzo settore, discende, tra l'altro, dall'iscrizione nel Registro (articolo 4, comma 1 del codice), l'acronimo ETS, anche se previsto nella denominazione sociale, non sarà spendibile nei rapporti con i terzi, negli atti, nella corrispondenza e nelle comunicazioni con il pubblico.

DECORRENZA DISPOSIZIONI CODICE TERZO SETTORE – Art. 5-sexies (DL n. 148/2017 convertito dalla Legge n. 172/2017, collegato alla finanziaria)

In sede di conversione, con una norma di natura interpretativa è stabilito che le previsioni di cui all'art. 104, D.Lgs n. 117/2017 (Codice del Terzo Settore) relative alla decorrenza delle novità, sono applicabili anche alle disposizioni in materia fiscale contenenti modifiche o abrogazioni di previgenti disposizioni.

Di conseguenza, fino al **31.12.2017** erano applicabili:

- le disposizioni che prevedono la deducibilità delle liberalità effettuate a favore di ONLUS e APS, di cui all'art. 99, comma 3;
- la legge sul volontariato (Legge n. 266/91) e la disciplina delle APS (Legge n. 383/2000);
- gli artt. 2, 3, 4 e 5, Legge n. 438/98 contenenti modifiche alla disciplina del sostegno alle attività di promozione sociale;
- il regolamento contenente i criteri e le modalità per la concessione/erogazione dei contributi in materia di attività di utilità sociale, in favore di associazioni di volontariato e ONLUS (DM n. 177/2010);
- il DM 8.10.97 contenente le “*Modalità per la costituzione dei fondi speciali per il volontariato presso le regioni*”;
- l'art. 100, comma 2, lett. 1), TUIR, relativo ad erogazioni liberali nei confronti di ONLUS e APS;
- l'art. 15, comma 1, lett. i-quater), TUIR, relativo alle erogazioni liberali nei confronti di APS;
- l'art. 15, comma 1, lett. i-bis), TUIR, che prevede la detraibilità dei contributi associativi versati alle società di mutuo soccorso per un importo non superiore a € 1.291,14.

§ EROGAZIONI LIBERALI

(periodo transitorio: 01/01/2018 – momento di effettiva istituzione del RUNTS)

L'art. 83 del Codice Terzo Settore (CTS – D.Lgs. 117/2017) ridefinisce il sistema delle agevolazioni fiscali riconosciute alle erogazioni liberali (in denaro ed in natura) effettuate nei confronti degli “enti del terzo settore”.

Le **nuove agevolazioni** trovano applicazione a decorrere **dal 1 gennaio 2018** mentre **il previgente sistema agevolativo** cessa di avere effetto al **termine del 31 dicembre 2017**.

Non essendo operativo, alla data del 1 gennaio 2018, il Registro Unico Nazionale Terzo Settore (RUNTS) il nuovo regime agevolativo è applicabile (art.104 comma 1 CTS):

- alle ONLUS (si ritiene possano essere ricomprese anche le cooperative sociali);
- alle organizzazioni di volontariato (ODV legge 266/1991);
- alle associazioni di promozione sociale (APS legge 383/2000).

Per le persone fisiche che intendono finanziare l'attività svolta dagli ETS, il comma 1 dell'art. 83 istituisce una **detrazione IRPEF** pari al **30%** dei valori erogati, sia in denaro che in natura, a favore degli ETS, per un importo complessivo non superiore a euro 30.000 in ciascun periodo d'imposta.

Per le erogazioni in natura, il comma 3 della disposizione in esame demanda l'individuazione delle tipologie di beni che danno diritto alla detrazione, nonché le modalità di valorizzazione della liberalità effettuata, ad un apposito decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali. La **detrazione** viene **incrementata al 35%** nel caso in cui beneficiarie dell'erogazione liberale siano delle **ODV**. A tal proposito, tuttavia, va sottolineato che, in base al tenore testuale della disposizione di riferimento, tale maggior beneficio è riconosciuto con riferimento alle sole erogazioni in denaro; mentre, eventuali liberalità in natura potranno beneficiare unicamente della detrazione pari al 30% degli oneri sostenuti.

In alternativa al regime di detrazioni descritto, è prevista la possibilità di **dedurre** la liberalità effettuata, dal reddito complessivo netto nei limiti **del 10% del reddito complessivo dichiarato**. Se la deduzione supera il reddito complessivo netto l'eccedenza può essere riportata nei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quarto periodo, fino a concorrenza del suo ammontare.

Entrambi i regimi di detrazione/deduzione **non sono cumulabili** né fra loro, né con altre analoghe

agevolazioni fiscali, previste a fronte delle medesime erogazioni liberali.

Per gli enti e le società che finanziano gli enti del terzo settore, il regime agevolativo riconosciuto è quello della **deducibilità** delle erogazioni in denaro o in natura effettuate, **nel limite del 10% del reddito complessivo dichiarato**. Qualora la deduzione sia di ammontare superiore al reddito complessivo netto dichiarato, l'eccedenza potrà essere computata dal donante in aumento dell'importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quarto e fino a concorrenza del suo ammontare.

Anche in questa ipotesi, il **regime** di favore descritto **non è cumulabile con altre analoghe agevolazioni** fiscali, previste a fronte delle medesime erogazioni liberali.

Per le **erogazioni in denaro**, l'agevolazione è consentita a condizione che il versamento sia eseguito tramite banche o uffici postali, nonché altri sistemi che ne garantiscono la **tracciabilità** (previsti dall'art. 23 del D.Lgs. n. 241 del 1997).

Le tabelle a seguire sintetizzano in modo schematico il nuovo sistema agevolativo, in essere dal 1 gennaio 2018 e fino all'effettiva istituzione del RUNTS.

Erogante persona fisica

Beneficiario ⁽³⁾	Tipo di liberalità	Agevolazione	Riferimenti normativi
• Onlus • Aps	Erogazioni in denaro ⁽¹⁾ e in natura ⁽²⁾	Detrazione di un importo pari al 30% dell'erogazione per un importo complessivo non superiore a € 30.000 in ciascun periodo d'imposta.	Art. 83, c. 1, D. Lgs 117/2017
Organizzazioni di volontariato	Erogazioni in denaro ⁽¹⁾ Erogazioni in natura ⁽²⁾	Detrazione di un importo pari al 35% nel limite di € 30.000 in ciascun periodo d'imposta. Detrazione di un importo pari al 30% dell'erogazione per un importo complessivo non superiore a € 30.000 in ciascun periodo d'imposta.	
• Onlus • Aps • Organizzazioni di volontariato	Erogazioni in denaro ⁽¹⁾ e in natura ⁽²⁾	<i>in alternativa</i> • Deducibilità del reddito complessivo netto del soggetto erogatore nel limite del 10% del reddito complessivo dichiarato. • Qualora la deduzione sia di ammontare superiore al reddito complessivo dichiarato, diminuito di tutte le deduzioni, l'eccedenza può 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.	Art. 83, c. 2 D. Lgs 117/2017
Note	⁽¹⁾ La detrazione è consentita, per le erogazioni liberali in denaro, a condizione che il versamento sia eseguito tramite banca o uffici postali ovvero mediante altri sistemi di pagamento tracciabili. ⁽²⁾ Con apposito decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sono individuate le tipologie dei beni in natura che danno diritto alla detrazione o alla deduzione d'imposta e sono stabiliti i criteri e le modalità di valorizzazione delle liberalità (Art. 83, c. 2 D. Lgs. 117/2017). ⁽³⁾ Enti del terzo settore e in via transitoria Onlus, Aps e Organizzazioni di volontariato.		

Erogante ente o società

Beneficiario ⁽²⁾	Tipo di liberalità	Agevolazione	Riferimenti normativi
• Onlus • Aps • Organizzazioni di volontariato	Erogazioni in denaro e in natura ⁽¹⁾	• Deducibilità del reddito complessivo netto del soggetto erogatore nel limite del 10% del reddito complessivo dichiarato. • Qualora la deduzione sia di ammontare superiore al reddito complessivo dichiarato, diminuito di tutte le deduzioni, l'eccedenza può 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.	Art. 83, c. 2 D. Lgs 117/2017
Note	⁽¹⁾ Con apposito decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sono individuate le tipologie dei beni in natura che danno diritto alla detrazione o alla deduzione d'imposta e sono stabiliti i criteri e le modalità di valorizzazione delle liberalità (art. 83, c. 2 D. Lgs. 117/2017). ⁽²⁾ Enti del terzo settore e in via transitoria Onlus, Aps e Organizzazioni di volontariato.		

Risultano inoltre in essere le seguenti agevolazioni:

- **Beneficiario Associazioni e società sportive dilettantistiche:** art. 15 comma 1 lettera i-ter) del TUIR (DPR 917/86), il quale prevede la **detraibilità IRPEF** per le erogazioni poste in essere dalle **persone fisiche**, nel limite del 19% di Euro 1.500, a condizione che il versamento di tali erogazioni sia eseguito tramite banca o ufficio postale ovvero

secondo altre modalità stabilite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400.

- **Beneficiario persone giuridiche (enti dotati di riconoscimento giuridico)** che perseguono esclusivamente finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria, culto o finalità di ricerca scientifica: art. 100 comma 2 lettera a) del TUIR (DPR 917/86), il quale prevede la **deducibilità dal reddito d'impresa** dell'erogazione posta in essere, per un ammontare complessivamente **non superiore al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato**.

L'agevolazione è consentita a condizione che il versamento sia eseguito tramite sistemi che ne garantiscono la **tracciabilità**.

Rimane inoltre in essere l'agevolazione prevista dall'**art. 14 DL 35/2005** ma, rispetto al passato, variano i soggetti destinatari dell'erogazione per i quali è usufruibile l'agevolazione. Trattasi in particolare delle liberalità in denaro o in natura erogate da persone fisiche o da enti soggetti all'imposta sul reddito delle società **in favore**:

- **di fondazioni e associazioni riconosciute aventi per oggetto statutario** la tutela, la promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42;
- **di fondazioni e associazioni riconosciute aventi per scopo statutario** lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica, individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, adottato su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze e del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca.

L'agevolazione si concretizza nella **deducibilità** dal reddito complessivo del soggetto erogatore **nel limite del 10%** del reddito complessivo dichiarato, e comunque **nella misura massima di 70.000 euro** annui.

Presupposto per l'applicazione dell'agevolazione è la tenuta, da parte del soggetto che riceve le erogazioni, di scritture contabili atte a rappresentare con completezza e analiticità le operazioni poste in essere nel periodo di gestione, nonché la redazione, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, di un apposito documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria.

L'agevolazione è consentita a condizione che il versamento sia eseguito tramite sistemi che ne garantiscono la **tracciabilità**.