



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti

DOCUMENTO DI RICERCA

RIFORMA DEL TERZO SETTORE: LE EROGAZIONI LIBERALI E IL “SOCIAL BONUS”

Viviana Capozzi

28 DICEMBRE 2017





ABSTRACT

La riforma del Terzo settore, avviata con la legge delega del 2016 (legge 6 giugno 2016, n. 106), ha trovato compimento nell'agosto scorso, con l'adozione dei relativi decreti attuativi e, in particolare, con l'entrata in vigore del D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117, recante il Codice del Terzo settore. La rilevanza della riforma in atto, nonché l'ampiezza dei temi affrontati, ha suggerito l'opportunità di dedicare documenti di approfondimento monotematico ai principali contenuti della riforma.

Data la diversa tempistica di entrata in vigore delle disposizioni che compongono il quadro normativo della riforma, si è ritenuto utile prendere le mosse da quella parte di disciplina di prossima applicazione e, in particolare, dal nuovo regime di agevolazioni fiscali riconosciute a fronte di erogazioni liberali.

La riforma del Terzo settore ha, infatti, riservato particolare attenzione alla razionalizzazione e incentivazione del sistema delle agevolazioni fiscali riconosciute ai soggetti che scelgono di sostenere finanziariamente gli enti del Terzo settore, favorendo l'afflusso verso enti particolarmente meritevoli di beni e risorse finanziarie derivanti da liberalità che, notoriamente, costituiscono una delle fonti principali di sostentamento degli enti del Terzo settore.



INDICE

1. Premessa	4
2. Entrata in vigore della nuova disciplina e disposizioni transitorie	4
3. Le erogazioni liberali nel CTS	5
4. Profili soggettivi	10
5. Il nuovo regime di deduzioni e detrazioni a fronte di erogazioni liberali.....	11
6. Coordinamento ed efficacia normativa	13
7. Il “Social bonus”	15



1. Premessa

La riforma del Terzo settore, avviata con la legge delega del 2016 (legge 6 giugno 2016, n. 106), ha trovato compimento nell'agosto scorso, con l'adozione dei relativi decreti attuativi¹ e, per quanto qui ci occupa, con l'entrata in vigore del D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117, recante il Codice del Terzo settore (di seguito anche solo "CTS")².

L'intervenuta codificazione della normativa del Terzo settore fornisce, finalmente, una disciplina unitaria che regola gli enti del Terzo settore (di seguito anche solo "ETS") sotto il profilo civilistico, aziendalistico e fiscale. In linea generale, il CTS istituisce un Registro unico nazionale del Terzo settore (di seguito anche sono "RUNTS"), strutturato per diversi sotto-settori, definisce la categoria degli ETS, ne individua diverse tipologie, specifica le attività di interesse generale che i medesimi possono svolgere, delinea le diverse forme di finanziamento cui possono accedere e regola gli adempimenti contabili e gestionali cui sono chiamati.

Dette forme di finanziamento, nonché gli specifici regimi fiscali agevolativi disegnati dal legislatore delegato saranno riservati unicamente agli enti che, integrandone i presupposti, intenderanno iscriversi al RUNTS.

2. Entrata in vigore della nuova disciplina e disposizioni transitorie

Gli Enti che decideranno di divenire ETS (iscrivendosi al RUNTS) adotteranno i modelli impositivi disegnati dal Titolo X del CTS³, tenuto conto sia della qualificazione fiscale di ente commerciale o non commerciale (ai sensi di quanto disposto dall'art. 79, CTS e artt. 84 e 85, CTS rispettivamente per le Organizzazione di Volontariato - ODV - e le Associazione di promozione sociale - APS), sia delle specifiche tipologie di ente (ODV, APS, Ente filantropico o ETS generico).

La disciplina normativa del Titolo X si applicherà agli ETS a decorrere dal periodo di imposta successivo all'intervenuta autorizzazione da parte della Commissione europea, di cui all'art. 101, co. 10, CTS e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo a quello di operatività del RUNTS.

Ai fini delle imposte sui redditi, per espresso richiamo normativo, nei confronti degli ETS troveranno ancora applicazione le disposizioni di cui al Titolo II del Tuir, "in quanto compatibili". Pertanto, anche detti enti dovranno essere, innanzitutto, qualificati ai fini fiscali come ETS "commerciali" o ETS "non commerciali". Operata tale qualificazione, gli ETS determineranno la propria base imponibile secondo

¹ Si tratta, in ordine dei tempo, dei seguenti decreti: D.Lgs. 6 marzo 2017, n. 4 (servizio civile universale), D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 111 (riforma del cinque per mille), D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 112 (revisione della disciplina dell'impresa sociale) e D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (Codice del Terzo settore).

² Sulla riforma si veda anche la circolare pubblicata dal CNDCEC "Riforma del Terzo settore: elementi professionali" (novembre 2017): <http://www.cndcec.it/Portal/News/NewsDetail.aspx?id=28f010cf-cdf5-4bab-a2d8-c1402dc3ef40>.

³ Ai fini dell'assoggettamento ad imposte dirette e indirette degli enti che sceglieranno di non iscriversi al RUNTS, o che comunque non possono divenire ETS (ai sensi di quanto disposto dall'art. 4, CTS), si continuerà a fare riferimento alla previgente disciplina normativa, recata in via generale dal Tuir (Titolo II, capo II per gli enti commerciali e capo III per gli enti non commerciali), nonché dalle singole leggi speciali. A tal proposito, tuttavia, si dovrà tenere conto delle modifiche apportate a detta disciplina in occasione della riforma e, in particolare, delle disposizioni di disapplicazione e coordinamento normativo recate dall'art. 89, CTS (rilevanti non solo ai fini delle imposte dirette, ma anche ai fini IVA), nonché delle disposizioni abrogative di cui all'art. 102, CTS.



le modalità dettate dal Titolo II, Capo II del Tuir (per gli enti commerciali) e Capo III del Tuir (per gli enti non commerciali), tenuto conto delle disposizioni di disapplicazione e coordinamento normativo recate dall'art. 89, CTS, rilevanti non solo ai fini delle imposte dirette, ma anche ai fini IVA.

In alternativa ai criteri ordinari di determinazione del reddito, alcune tipologie di ETS potranno inoltre optare per i criteri forfettari di determinazione del reddito d'impresa eventualmente prodotto, stabiliti dall'art. 80, CTS (riservato agli ETS non commerciali) e 86, CTS (riservato ad ODV e APS con ricavi non superiori a 130.000,00 euro annui).

In linea generale, l'efficacia normativa delle citate disposizioni fiscali è subordinata all'autorizzazione della Commissione europea e all'operatività del RUNTS; tuttavia, con riferimento ad alcune agevolazioni fiscali, la cui adozione non richiedeva l'intervento di specifiche autorizzazioni comunitarie, il legislatore delegato ha optato per un'anticipata entrata in vigore al 1° gennaio 2018. In tal modo, si è raggiunto il duplice obiettivo di assicurare la compatibilità comunitaria delle norme tributarie di carattere strutturale e fornire rapidamente nuovi incentivi per rafforzare la dotazione finanziaria e patrimoniale degli enti, mediante adozione di poche e semplici disposizioni agevolative.

Si tratta, in particolare, delle norme che regolano il regime di deducibilità/detraibilità delle erogazioni liberali effettuate a favore degli ETS (art. 83, CTS), il nuovo credito d'imposta definito "Social bonus" (art. 81, CTS), alcune esenzioni e agevolazioni riconosciute ai fini dei tributi locali e delle imposte indirette (art. 82, CTS), nonché il nuovo regime di esenzione IRES dei redditi immobiliari riconosciuto alle ODV (art. 84, co. 2, CTS) e APS (art. 85, co. 7, CTS). Queste misure agevolative, come si è detto, entreranno in vigore il 1° gennaio 2018 e, a regime, dovrebbero andare a sostituire le misure previgenti, nell'ottica della razionalizzazione incentivante del sistema, voluta dalla legge delega.

3. Le erogazioni liberali nel CTS

Posto l'intento di illustrare, con documenti di approfondimento monotematico, i principali contenuti della riforma in atto, si ritiene utile prendere le mosse da quella parte di disciplina di prossima applicazione e, in particolare, dal nuovo regime di agevolazioni fiscali riconosciute a fronte di erogazioni liberali. La riforma del Terzo settore ha, infatti, riservato particolare attenzione alla revisione del sistema delle agevolazioni fiscali riconosciute ai soggetti che scelgono di sostenere finanziariamente gli ETS. Nel complesso, appare evidente l'intenzione di favorire l'afflusso, verso enti particolarmente meritevoli, di beni e risorse finanziarie derivanti da liberalità che, come noto, costituiscono una delle fonti principali di sostentamento di molti ETS.

Il lavoro di razionalizzazione e incentivazione delle misure in tal senso previgenti all'entrata in vigore del CTS appare senz'altro in linea con i criteri direttivi forniti dalla legge delega per la riforma del Terzo settore. Le disposizioni che ci si accinge ad esaminare, infatti, attuano le indicazioni contenute all'art. 9, co. 1, lett. b), l. n. 106 del 2016, realizzando la razionalizzazione e semplificazione del regime delle detrazioni e deduzioni, al contempo provvedendo alla progressiva eliminazione della sovrapposizione esistente tra le disposizioni del Tuir e quelle contenute all'art. 14, d.l. 14 marzo 2005, n. 35 convertito con modificazioni dall'art. 1, co. 1, l. 14 maggio 2005, n. 80. (il c.d. «più dai meno versi»).



A tal uopo, è possibile ricordare che l'ordinamento tributario previgente al CTS contiene molteplici disposizioni che incentivano le erogazioni liberali effettuate, sia da persone fisiche che giuridiche, a favore del settore *no profit*. Si tratta di un coacervo di norme susseguitesesi nel tempo che, prevedendo diversi meccanismi di calcolo dell'agevolazione e di erogazione della liberalità, vanno valutate con riferimento alla singola fattispecie al fine di trarne il maggior beneficio fiscale possibile.

Così, per esempio, in base alla normativa previgente il CTS, nel caso di persone fisiche che effettuano erogazioni liberali a ONLUS o APS si può scegliere fra la deduzione prevista dall'art. 14, d.l. n. 35 del 2005 (deduzione dell'erogazione in denaro o natura, fino a 70.000,00 euro, nei limiti del 10% del reddito complessivo dell'erogatore) e le detrazioni di cui all'art. 15, co.1, lett. i-*quater*), Tuir (detrazione del 19% delle erogazioni liberali fino a euro 2.065,83 a favore di APS) e art. 15, co. 1.1., Tuir (detrazione del 26% delle erogazioni liberali, fino a 30.000,00 euro, a favore delle ONLUS). In queste ipotesi, la scelta della misura più vantaggiosa per l'erogatore è necessariamente condizionata dalla misura della sua aliquota marginale IRPEF.

Analogamente, sempre a titolo esemplificativo, è possibile immaginare il caso in cui una persona giuridica intenda erogare ad una ONLUS 90.000,00 euro, dichiarando un reddito complessivo di 5.000.000,00 di euro. Se applica la disciplina recata dall'art. 100, co.2, lett. h), Tuir (deduzione IRES pari a 30.000,00 euro o al 2% del reddito d'impresa dichiarato) ottiene una deduzione di 90.000,00; mentre, applicando la disciplina di cui all'art. 14, d.l. n. 35 del 2005 (deducibilità IRES nei limiti del 10% del reddito complessivo dichiarato e comunque nella misura massima di 70.000,00 euro), otterrebbe una deduzione di 70.000,00 euro. In questa ipotesi, dunque, il maggior beneficio fiscale è ritraibile dall'applicazione delle norme del Tuir. Siffatto risultato, tuttavia, può essere invertito (a parità di donazione) in funzione dell'entità del reddito complessivo dichiarato. Infatti, qualora il reddito complessivo della società erogante sia pari a 3.000.000,00 di euro, con la disciplina del Tuir otterrebbe una deduzione di 60.000,00; mentre con la "più dai meno versi" una deduzione pari a 70.000,00 euro.

Al fine di evidenziare la complessità del tessuto normativo previgente al CTS, di seguito, senza alcuna pretesa di esaustività, si riepilogano le disposizioni (previgenti al CTS) che riconoscono deduzioni/detrazioni a favore dei soggetti che effettuano erogazioni liberali ad enti non commerciali.

Art. 10, co.1, lett. g), Tuir	La norma riconosce la deducibilità IRPEF dei contributi, delle donazioni e delle oblazioni erogati in favore delle organizzazioni non governative (di seguito anche solo "ONG") idonee ai sensi dell'art. 28 della l. 26 febbraio 1987, n. 49, per un importo non superiore al 2% del reddito complessivo dichiarato.
Art. 10, co. 1, lett. i) e l), Tuir	La norma riconosce la deducibilità IRPEF delle erogazioni liberali in denaro, fino all'importo di 2.000.000 di lire, disposte a favore dell'Istituto centrale per il sostentamento del clero della Chiesa cattolica italiana e delle confessioni religiose che hanno stipulato un'intesa con lo Stato italiano.
Art. 10, co. 1, lett. l-<i>quater</i>), Tuir	La norma riconosce la deducibilità IRPEF delle erogazioni liberali in denaro effettuate a favore di Università, fondazioni universitarie, del Fondo per il merito degli studenti universitari e di istituzioni universitarie pubbliche, degli enti di ricerca pubblici, ovvero degli enti di ricerca vigilati dal Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca, ivi compresi l'Istituto superiore di sanità e l'Istituto superiore per la prevenzione e la sicurezza del lavoro, nonché degli enti parco regionali e nazionali.



Art. 15, co. 1, lett. h) e h-bis), Tuir	La norma riconosce il diritto ad una detrazione IRPEF del 19% in relazione alle erogazioni liberali in denaro o in natura effettuate a favore dello Stato, delle Regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di comitati organizzatori appositamente istituiti con decreto ministeriale, di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro, che svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico o che organizzano e realizzano attività culturali, effettuate in base ad apposita convenzione, per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro dei beni indicati nell'art. 1 della l. 1° giugno 1939, n. 1089, e nel d.P.R. 30 settembre 1963, n. 1409, ivi comprese le erogazioni effettuate per l'organizzazione in Italia e all'estero di mostre e di esposizioni di rilevante interesse scientifico-culturale delle cose anzidette, e per gli studi e le ricerche eventualmente a tal fine necessari, nonché per ogni altra manifestazione di rilevante interesse scientifico-culturale anche ai fini didattico-promozionali, ivi compresi gli studi, le ricerche, la documentazione e la catalogazione, e le pubblicazioni relative ai beni culturali.
Art. 15. co. 1, lett. i), Tuir	La norma riconosce il diritto ad una detrazione IRPEF del 19% in relazione alle erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore al 2% del reddito complessivo dichiarato, disposte a favore di enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono esclusivamente attività nello spettacolo, effettuate per la realizzazione di nuove strutture, per il restauro ed il potenziamento delle strutture esistenti, nonché per la produzione nei vari settori dello spettacolo.
Art. 15. co. 1, lett. i-bis), Tuir	La norma riconosce il diritto ad una detrazione IRPEF del 19% degli oneri sostenuti per contributi associativi, per importo non superiore a 2.500.000 lire [1.291,14 euro], versati dai soci alle società di mutuo soccorso che operano, al fine di assicurare ai soci un sussidio nei casi di malattia, di impotenza al lavoro o di vecchiaia, ovvero, in caso di decesso, un aiuto alle loro famiglie.
Art. 15. co. 1, lett. i-ter), Tuir	La norma riconosce il diritto ad una detrazione IRPEF del 19% in relazione alle erogazioni liberali in denaro, per un importo annuale complessivo non superiore a 1.500,00 euro, disposte in favore delle società e associazioni sportive dilettantistiche (di seguito anche solo "ASD"), a condizione che il versamento di tali erogazioni sia eseguito tramite banca o ufficio postale, ovvero secondo altre modalità stabilite con apposito decreto.
Art. 15. co. 1, lett. i-quater), Tuir	La norma riconosce il diritto ad una detrazione IRPEF del 19% in relazione alle erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore a 4.000.000 di lire [2.065,83 euro], a favore delle APS iscritte negli appositi registri.
Art. 15. co. 1, lett. i-octies), Tuir	La norma riconosce il diritto ad una detrazione IRPEF del 19% in relazione alle erogazioni liberali in denaro disposte a favore degli istituti scolastici di ogni ordine e grado, statali e paritari senza scopo di lucro appartenenti al sistema nazionale di istruzione, nonché a favore degli istituti tecnici superiori, delle istituzioni dell'alta formazione artistica, musicale e coreutica e delle Università, finalizzate all'innovazione tecnologica, all'edilizia scolastica e universitaria e all'ampliamento dell'offerta formativa.
Art. 15, co. 1.1., Tuir	La norma riconosce il diritto ad una detrazione IRPEF del 26% a fronte di erogazioni liberali in denaro, per un importo non superiore a 30.000,00 euro annui, effettuate da persone fisiche a favore delle ONLUS, delle iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati ed enti individuati con D.P.C.M. nei Paesi non appartenenti all'OCSE.
Art. 100, co. 2, lett. a), Tuir	La norma riconosce la deducibilità IRES delle erogazioni liberali fatte a favore di persone giuridiche che perseguono esclusivamente finalità di educazione,



	istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria, culto, ricerca scientifica, nonché i contributi, le donazioni e le oblazioni di cui all'art. 10, co. 1, lett. g), Tuir per un ammontare complessivamente non superiore al 2% del reddito d'impresa dichiarato.
Art. 100, co. 2, lett. f), Tuir	La norma riconosce la deducibilità IRES delle erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico, ivi comprese le erogazioni effettuate per l'organizzazione di mostre e di esposizioni, che siano di rilevante interesse scientifico o culturale, e per gli studi e le ricerche eventualmente a tal fine necessari.
Art. 100, co. 2, lett. g)	La norma riconosce la deducibilità IRES delle erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore al 2% del reddito d'impresa dichiarato, disposte a favore di enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono esclusivamente attività nello spettacolo, effettuate per la realizzazione di nuove strutture, per il restauro ed il potenziamento delle strutture esistenti, nonché per la produzione nei vari settori dello spettacolo.
Art. 100, co. 2, lett. h), Tuir	La norma riconosce il diritto ad una deduzione IRES pari al 2% del reddito d'impresa dichiarato, nei limiti di 30.000,00 euro, per le erogazioni liberali in denaro effettuate a favore delle ONLUS, delle iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati ed enti individuati con D.P.C.M. nei Paesi non appartenenti all'OCSE.
Art. 100, co. 2, lett. i), Tuir	La norma riconosce la deducibilità IRES delle le spese relative all'impiego di lavoratori dipendenti, assunti a tempo indeterminato, utilizzati per prestazioni di servizi erogate a favore di ONLUS, nel limite del 5 per mille dell'ammontare complessivo delle spese per prestazioni di lavoro dipendente, così come risultano dalla dichiarazione dei redditi.
Art. 100, co. 2, lett. l), Tuir	La norma riconosce la deducibilità IRES delle erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore a 1.549,37 euro o al 2% del reddito di impresa dichiarato, a favore delle APS iscritte negli appositi registri.
Art. 100, co. 2, lett. m), Tuir	La norma riconosce la deducibilità IRES delle erogazioni liberali in denaro disposte a favore dello Stato, delle Regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute, per lo svolgimento dei loro compiti istituzionali e per la realizzazione di programmi culturali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo.
Art. 100, co. 2, lett. n), Tuir	La norma riconosce la deducibilità IRES delle erogazioni liberali in denaro a favore di organismi di gestione di parchi e riserve naturali, terrestri e marittimi, statali e regionali, e di ogni altra zona di tutela speciale paesistico-ambientale, effettuate per sostenere attività di conservazione, valorizzazione, studio, ricerca e sviluppo dirette al conseguimento delle finalità di interesse generale cui corrispondono tali ambiti protetti. Il Ministro dell'Ambiente e della Tutela del territorio individua con proprio decreto, periodicamente, i soggetti e le categorie di soggetti che possono beneficiare delle predette erogazioni liberali; determina, a valere sulla somma allo scopo indicata, le quote assegnate a ciascun ente o soggetto beneficiario.
Art. 100, co. 2, lett. o), Tuir	La norma riconosce la deducibilità IRES delle erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, delle Regioni, degli enti territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute, per la realizzazione di programmi di ricerca scientifica nel settore della sanità autorizzate dal Ministro della salute con apposito decreto che individua annualmente i soggetti che possono



	beneficiare delle predette erogazioni liberali. Detto decreto determina altresì, fino a concorrenza delle somme allo scopo indicate, l'ammontare delle erogazioni deducibili per ciascun soggetto erogatore.
Art. 100, co. 2, lett. o-bis), Tuir	La norma riconosce la deducibilità IRES delle erogazioni liberali in denaro a favore degli istituti scolastici di ogni ordine e grado, statali e paritari senza scopo di lucro appartenenti al sistema nazionale di istruzione, nonché a favore degli istituti tecnici superiori, finalizzate all'innovazione tecnologica, all'edilizia scolastica e all'ampliamento dell'offerta formativa, nel limite del 2% del reddito d'impresa dichiarato e comunque nella misura massima di 70.000,00 euro annui.
Art. 14, d.l. 14 marzo 2005, n. 35 (la c.d. "più dai meno versi")	La norma riconosce la deducibilità IRPEF e IRES delle erogazioni liberali, nel limite del 10% del reddito dichiarato e comunque nella misura massima di 70.000,00 euro annui, effettuate a favore di ONLUS, APS, 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 D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42 e in favore 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.
Art. 1, co. 353, l. 23 dicembre 2005, n. 266	La norma riconosce la deducibilità IRES dei fondi trasferiti per il finanziamento della ricerca, a titolo di contributo o liberalità, in favore di Università, fondazioni universitarie e di istituzioni universitarie pubbliche, degli enti di ricerca pubblici, delle fondazioni e delle associazioni regolarmente riconosciute, aventi per oggetto statutario lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica, ovvero degli enti di ricerca vigilati dal Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca, ivi compresi l'ISS e l'ISPESL, nonché degli enti parco regionali e nazionali.
Art. 8, co. 3, l. 6 marzo 2001, n. 52	La norma riconosce il diritto ad una detrazione IRPEF ed IRES in relazione alle donazioni effettuate da enti o privati all'ente ospedaliero Ospedale Galliera di Genova, per un importo non superiore al 30% dell'imposta lorda dovuta.
Art. 1, l. 18 febbraio 1999, n. 28	La norma riconosce il diritto ad una detrazione IRPEF del 19% in relazione alle erogazioni liberali effettuate a favore della Fondazione La biennale di Venezia, nei limiti del 2% del reddito dichiarato, per la realizzazione di nuove strutture, per il restauro e il potenziamento delle strutture esistenti, nonché per la produzione nei vari settori dello spettacolo.
Art. 11, d.l. 28 dicembre 2013, n. 149	La norma riconosce il diritto ad una detrazione IRPEF del 26% in relazione alle erogazioni liberali effettuate a favore di partiti e movimenti politici, per importi compresi tra i 30,00 euro e i 30.000,00 euro annui.
Art. 27, l. 13 maggio 1999, n. 133	La norma riconosce la deducibilità IRES delle erogazioni liberali in denaro effettuate in favore delle popolazioni colpite da eventi di calamità pubblica o da altri eventi straordinari anche se avvenuti in altri Stati, per il tramite di fondazioni, di associazioni, di comitati e di enti.
Art. 25, D.Lgs. 29 giugno 1996, n. 367	La norma riconosce il diritto ad una detrazione IRPEF del 19% (in alcune ipotesi elevata al 30%) in relazione alle erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore al 2% del reddito complessivo dichiarato, disposte a favore delle fondazioni operanti nel settore musicale.

Il nuovo quadro normativo, delineato dall'art. 83, CTS, oltre a conseguire l'importante risultato di razionalizzare le misure agevolative in esame (con conseguente semplificazione delle scelte che dovranno operare quanti intenderanno finanziare gli ETS), comporta un ampliamento dell'ambito



soggettivo di applicazione delle misure in esame, rafforza le agevolazioni fiscali concesse agli erogatori, nonché introduce agevolazioni del tutto innovative (come il “Social bonus”).

4. Profili soggettivi

In coerenza con il disegno complessivo della riforma, il legislatore delegato ha provveduto all'estensione dell'ambito soggettivo di applicazione delle misure in esame. In precedenza, come si è visto, dette agevolazioni erano per lo più riservate alle erogazioni liberali disposte a favore di ONLUS e poche altre specifiche tipologie di enti *no profit*. Viceversa, a partire dal 1° gennaio 2018 il regime di deduzioni e detrazioni di cui si dirà fra breve opererà con riferimento alle erogazioni liberali effettuate a favore di tutti gli ETS compresi, a ricorrere di determinate condizioni, anche gli ETS commerciali, le imprese sociali (non costituite in forma societaria) e le cooperative sociali.

In particolare, il nuovo regime di deducibilità o detraibilità delle erogazioni liberali effettuate è, in via generale, riconosciuto unicamente qualora dette liberalità siano rese a favore di ETS non commerciali (così come qualificati in base al computo di prevalenza di cui al co. 5 dell'art. 79, CTS), con particolari e ulteriori vantaggi qualora l'ente beneficiario sia un'ODV. Tuttavia, come si è detto, il medesimo regime trova applicazione anche nei confronti delle erogazioni effettuate a favore di ETS commerciali, di cooperative sociali e di imprese sociali (non costituite in forma societaria). Fermo restando che, per poter usufruire del regime di vantaggio fiscale è necessario che l'ente beneficiario utilizzi le liberalità ricevute per lo svolgimento dell'attività statutaria, ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale (art. 83, co. 6, CTS).

La riforma, nel suo complesso, intende superare la preesistente netta dicotomia tra enti commerciali e non commerciali. Si va incontro ad una nuova nozione di ETS che fondamentalmente valorizza lo svolgimento di attività di interesse generale (tipizzate all'art. 5, CTS⁴) e il reinvestimento degli eventuali

⁴ L'art. 5, CTS individua le seguenti attività di interesse generale, se svolte in conformità alle norme particolari che ne disciplinano l'esercizio:

- interventi e servizi sociali ai sensi dell'art. 1, co. 1 e 2, l. 8 novembre 2000, n. 328 e interventi, servizi e prestazioni di cui alla l. 5 febbraio 1992, n. 104 e alla l. 22 giugno 2016, n. 112;
- interventi e prestazioni sanitarie;
- prestazioni socio-sanitarie di cui al d.P.C.M. 14 febbraio 2001;
- educazione, istruzione e formazione professionale, ai sensi della l. 28 marzo 2003, n. 53, nonché le attività culturali di interesse sociale con finalità educativa;
- interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi;
- interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio, ai sensi del D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42;
- formazione universitaria e post-universitaria;
- ricerca scientifica di particolare interesse sociale;
- organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, incluse attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato e delle attività di interesse generale di cui al medesimo art. 5, CTS;
- radiodiffusione sonora a carattere comunitario, ai sensi dell'art. 16, co. 5, della l. 6 agosto 1990, n. 223;
- organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso;
- formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo, alla prevenzione del bullismo e al contrasto della povertà educativa;
- servizi strumentali ad ETS resi da enti composti in misura non inferiore al 70% da ETS;
- cooperazione allo sviluppo, ai sensi della l. 11 agosto 2014, n. 125;



utili o avanzi di gestione. In quest'ottica, risulta fisiologico che alcune agevolazioni possano trovare applicazione anche nei confronti di enti commerciali comunque impegnati, senza scopo di lucro, al perseguimento di determinate finalità benefiche.

Sempre sotto il profilo soggettivo, è utile osservare che, una volta entrato a regime il RUNTS le misure fiscali in esame saranno applicabili a tutti gli ETS iscritti nelle diverse sotto sezioni del Registro, mentre apposita disciplina è stata dettata con riferimento al lasso temporale intercorrente fra l'entrata in vigore di dette agevolazioni (1° gennaio 2018) e il momento di operatività del RUNTS.

Nello specifico, ai sensi di quanto disposto dall'art. 104, co. 1, CTS, fino al momento di operatività del RUNTS, le introdotte agevolazioni troveranno applicazione nei confronti delle liberalità effettuate a favore dei seguenti soggetti:

- ONLUS iscritte negli appositi registri;
- ODV iscritte nei registri di cui alla legge n. 266 del 1991;
- APS iscritte nei registri nazionali, regionali e delle Province autonome di Trento e Bolzano, previsti dall'art. 7 della l. n. 383 del 2000.

5. Il nuovo regime di deduzioni e detrazioni a fronte di erogazioni liberali

Entrando nel merito del nuovo regime di deduzioni e detrazioni riconosciute a fronte di erogazioni liberali disposte a favore di ETS, va immediatamente osservato che le agevolazioni delineate dall'art. 83, CTS consentiranno, a partire dal 1° gennaio 2018, di fruire di maggiori benefici rispetto a quelli oggi riconosciuti dalla disciplina previgente al CTS.

-
- attività commerciali, produttive, di educazione e informazione, di promozione, di rappresentanza, di concessione in licenza di marchi di certificazione, svolte nell'ambito o a favore di filiere del commercio equo e solidale, da intendersi come un rapporto commerciale con un produttore operante in un'area economica svantaggiata, situata, di norma, in un Paese in via di sviluppo, sulla base di un accordo di lunga durata finalizzato a promuovere l'accesso del produttore al mercato e che preveda il pagamento di un prezzo equo, misure di sviluppo in favore del produttore e l'obbligo del produttore di garantire condizioni di lavoro sicure, nel rispetto delle normative nazionali ed internazionali, in modo da permettere ai lavoratori di condurre un'esistenza libera e dignitosa, e di rispettare i diritti sindacali, nonché di impegnarsi per il contrasto del lavoro infantile;
 - servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone di cui all'art. 2, co. 4, del decreto legislativo recante revisione della disciplina in materia di impresa sociale, di cui all'art. 1, co. 2, lett. c), della l. 6 giugno 2016, n. 106;
 - alloggio sociale, ai sensi del decreto del Ministero delle infrastrutture del 22 aprile 2008, nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi;
 - accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti;
 - agricoltura sociale, ai sensi dell'art. 2 della l. 18 agosto 2015, n. 141;
 - organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche;
 - beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti di cui alla l. 19 agosto 2016, n. 166, o erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale a norma del medesimo art. 5, CTS;
 - promozione della cultura della legalità, della pace tra i popoli, della nonviolenza e della difesa non armata;
 - promozione e tutela dei diritti umani, civili, sociali e politici, nonché dei diritti dei consumatori e degli utenti delle attività di interesse generale di cui medesimo art. 5, CTS, promozione delle pari opportunità e delle iniziative di aiuto reciproco, incluse le banche dei tempi di cui all'art. 27 della l. 8 marzo 2000, n. 53 e i gruppi di acquisto solidale di cui all'art. 1, co. 266, della l. 24 dicembre 2007, n. 244;
 - cura di procedure di adozione internazionale ai sensi della l. 4 maggio 1983, n. 184;
 - protezione civile ai sensi della l. 24 febbraio 1992, n. 225;
 - riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata.



Per le persone fisiche che intendono finanziare l'attività svolta dagli ETS, il co. 1 dell'art. 83 citato 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 30.000,00 in ciascun periodo d'imposta.

Per le erogazioni in denaro, la detrazione 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). Mentre, per le erogazioni in natura, il co. 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, da adottarsi di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Inoltre, 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% per cento del dichiarato; misura che risulta senz'altro più conveniente nel caso di soggetto con aliquote marginali IRPEF superiori al 30% o al 35%. Se la deduzione supera il reddito complessivo netto (vale a dire, al netto di tutte le deduzioni) l'eccedenza può essere portata in avanti nei quattro periodi d'imposta successivi, 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.

A tal proposito, è utile osservare che, rispetto alle attuali norme del Tuir, che riconoscono detrazioni IRPEF a fronte di erogazioni liberali effettuate a favore delle ONLUS (art. 15, co. 1.1, Tuir), l'art. 83, CTS prevede maggiori soglie di detrazione (passando dal 26% al 30% o 35%) e ammette la possibilità di beneficiare della detrazione anche in ipotesi di liberalità aventi ad oggetto beni in natura. Similmente, la nuova disposizione agevolativa non ripropone, con riferimento al regime di deducibilità, i limiti quantitativi fissati in 70.000,00 euro dalle disposizioni della c.d. "più dai meno versi" (art. 14, D.L. n. 35 del 2005).

Per l'ipotesi in cui il soggetto erogatore sia un ente o una società, l'unico regime agevolativo riconosciuto è quello della deducibilità delle erogazioni in denaro o in natura effettuate, nei limiti del 10% del reddito complessivo dichiarato. Qualora la deduzione sia di ammontare superiore al reddito complessivo netto (vale a dire, al netto di tutte le altre deduzioni), 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.



Infine, il co. 5 dell'art. 83 in esame, come modificato dall'art. 5-*quater*) del d.l. 16 ottobre 2017, n. 148⁵, dispone un ulteriore beneficio con riferimento ai contributi associativi versati dai soci alle società di mutuo soccorso, che operano esclusivamente nei settori di cui alla legge n. 3818 del 1886. La norma, sostanzialmente riproducendo la disposizione recata dall'art. 15, co. 1, lett. i-*bis*), Tuir, istituisce una detrazione del 19% di detti contributi (di importo non superiore a 1.300,00 euro), versati per assicurare ai soci (o, in caso di morte, ai loro familiari) un sussidio in ipotesi di malattia, impotenza al lavoro, vecchiaia o decesso.

6. Coordinamento ed efficacia normativa

Sempre con riferimento alle agevolazioni concesse a fronte di erogazioni liberali, è opportuno soffermarsi su alcuni aspetti di coordinamento normativo intertemporale. Il legislatore delegato ha, infatti, previsto la progressiva abrogazione (o, talvolta, la mera disapplicazione per le liberalità effettuate nei confronti di enti iscritti nel RUNTS) delle altre misure agevolative (previgenti al CTS) consistenti in deduzioni e detrazioni concesse a fronte di erogazioni liberali ad enti non commerciali (artt. 89 e 102, CTS).

In assenza di un diverso riferimento normativo, le norme che prevedono detta abrogazione e/o disapplicazione sono entrate in vigore, insieme con tutte le altre disposizioni del CTS, il 3 agosto 2017; mentre le nuove misure agevolative, di cui al descritto art. 83, CTS, entreranno in vigore il 1° gennaio 2018. Tale dato ha suscitato diverse perplessità negli operatori del settore, i quali hanno inizialmente ipotizzato che, nel periodo compreso fra il 3 agosto 2017 e il 1° gennaio 2018, le abrogate e/o disapplicate agevolazioni non sarebbero risultate “coperte” dalla contestuale adozione delle nuove misure.

A tal uopo, è opportuno evidenziare che, nella materia in esame, non si è verificato alcuno sfasamento temporale, posto che la disciplina agevolativa previgente al CTS resterà in vigore, senza soluzione di continuità, fino all'entrata in vigore delle disposizioni recate dall'art. 83, CTS. Sul punto, infatti, è necessario effettuare una distinzione fra il momento di entrata in vigore di dette disposizioni (il 3 agosto 2017) e la loro efficacia abrogativa e/o disapplicativa che, in via interpretativa, deve intendersi rinviata al momento di entrata in vigore delle nuove misure agevolative.

Tralasciando per un momento la norma interpretativa autentica, in proposito recentemente adottata (sulla quale si tornerà fra breve), a sostegno di siffatto orientamento interpretativo si osserva che il co. 2, primo periodo, dell'art. 101, CTS espressamente 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, ODV, APS e Imprese sociali che si adeguano alle disposizioni del presente decreto entro diciotto mesi dalla data della sua entrata in vigore”.

⁵ Il testo originario del co. 5 dell'art. 83 prevedeva che la detrazione del 19% dei contributi fosse riferita solo a quelli “di importo superiore a 1.300,00 euro” e non a quelli “di importo non superiore a 1.300,00 euro”. Come si legge nella Relazione illustrativa all'art. 5-*quater* del d.l. n. 148 del 2017, l'intervento modificativo ha avuto portata meramente ricognitiva rispetto a quanto in precedenza previsto dall'art. 15, co. 1, lett. i-*bis*) del Tuir. Il legislatore ha inteso correggere un mero errore materiale di trascrizione, correttamente riferendo la detrazione ai soli contributi associativi per importi inferiori a 1.300,00 euro.



In base al chiaro dettato normativo, pertanto, si deve ritenere che, sebbene le disposizioni abrogative e/o disapplicative in esame siano entrate in vigore il 3 agosto del 2017, la loro efficacia abrogativa e/o disapplicativa vada rinviata ad un momento successivo all'operatività del RUNTS. Ne consegue che, ancor prima dell'adozione della recente norma interpretativa (di cui nel prosieguo), era corretto sostenere che le disposizioni agevolative previgenti l'entrata in vigore del CTS fossero tutt'ora vigenti.

Peraltro, siffatta distinzione tra momento di entrata in vigore delle disposizioni abrogative e momento di efficacia delle abrogazioni dalle medesime recate è supportata anche da quanto previsto dall'art. 3 della l. n. 212 del 2000 (il c.d. "Statuto dei diritti del contribuente"). A norma del co. 1, secondo periodo, della disposizione da ultimo citata, infatti, "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.". Pertanto, posto che le abrogazioni e/o disapplicazioni in esame hanno ad oggetto deduzioni e detrazioni che accedono alla determinazione di tributi periodici (IRPEF ed IRES), le medesime non sarebbero comunque potute essere efficaci prima del 1° gennaio 2018.

Come anticipato, il tutto ha trovato da ultimo definitivo riscontro nella norma interpretativa autentica appositamente adottata (art. 5-*sexies*, d.l. n. 148 del 2017) che fornisce un'interpretazione sistematica dell'art. 104, CTS riferita, principalmente, alle misure fiscali che entreranno in vigore il prossimo 1° gennaio 2018. La norma, confermando quanto già emergeva da una lettura sistematica del CTS, ha infatti chiarito che le disposizioni previgenti il CTS, abrogate, disapplicate e/o modificate dalle nuove misure, continueranno a trovare applicazione, senza soluzione di continuità, fino al 31 dicembre 2017.

Fermo restando quanto precede, di seguito si riporta un breve schema delle disposizioni previgenti al CTS che, a partire dal 1° gennaio 2018, saranno oggetto di abrogazione e/o disapplicazione.

Art. 15, co. 1.1., Tuir	Questa disposizione sarà disapplicata nei confronti dei soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore di ETS non commerciali e cooperative sociali (art. 89, co. 11, CTS).
Art. 100, co. 2, lett. h), Tuir	Questa disposizione sarà disapplicata nei confronti dei soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore di ETS non commerciali e cooperative sociali (art. 89, co. 11, CTS).
Art. 15, co. 1, lett. i-bis), Tuir	Questa disposizione sarà abrogata (art. 102, co. 1, lett. g), CTS).
Art. 15, co. 1, lett. i-quater), Tuir	Questa disposizione sarà abrogata (art. 102, co. 1, lett. f), CTS).
Art. 100, co. 2, lett. l), Tuir	Questa disposizione sarà abrogata (art. 102, co. 1, lett. e), CTS).
Art. 14 d.l. n. 35 del 2005 (la c.d. "più dai meno versi")	A partire dal 1° gennaio 2018 ⁶ , saranno escluse dall'ambito soggettivo di applicazione della disposizione in esame le ONLUS e le APS (art. 99, co.3, CTS). La definitiva abrogazione della norma in esame, invece, è espressamente disposta a decorrere dalle intervenute autorizzazioni comunitarie e, comunque, dall'operatività del RUNTS (art. 102, co. 2, lett. h), CTS).

⁶ Oltre a quanto già osservato in via generale in merito all'efficacia temporale delle disposizioni in esame, sul termine di entrata in vigore di questa limitazione dell'ambito soggettivo di applicazione dell'art. 14 del d.l. n. 35 del 2005, si veda anche l'art. 5-*ter* del d.l. n. 148 del 2017.



7. Il “Social bonus”

Sempre nell'ambito delle misure adottate al fine di incentivare le erogazioni liberali a favore degli ETS, va segnalata una misura che riveste carattere totalmente innovativo: il c.d. “Social bonus”.

La disciplina di riferimento è recata dall'art. 81 del CTS che entrerà in vigore sempre a far data dal 1° gennaio 2018 e che, nel periodo transitorio intercorrente fra il 1° gennaio 2018 e l'entrata in vigore delle disposizioni del Titolo X del CTS, troverà applicazione nei confronti delle erogazioni effettuate a favore di (ex art. 104, co. 1, CTS):

- ONLUS iscritte negli appositi registri;
- ODV, iscritte nei registri di cui alla l. n. 266 del 1991;
- APS, iscritte nei registri nazionali, regionali e delle Province autonome di Trento e Bolzano, previsti dall'art. 7 della l. n. 383 del 2000.

A partire dal periodo d'imposta successivo a quello di operatività del RUNTS, l'incentivo verrà esteso alle erogazioni nei confronti degli enti iscritti nel medesimo registro.

Nello specifico, si tratta di un credito d'imposta a favore di coloro che effettuano erogazioni liberali in denaro a favore degli enti iscritti nel RUNTS che hanno presentato al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali un progetto per sostenere il recupero degli immobili pubblici inutilizzati o di beni mobili e immobili confiscati alla criminalità organizzata e agli stessi assegnati.

Il beneficio fiscale è subordinato alla condizione che i beni mobili o immobili siano dedicati in via esclusiva allo svolgimento di attività di interesse generale (di cui all'art. 5⁷, CTS) con modalità non commerciali (così come disciplinate ai co. 2 e 3 dell'art. 79, CTS).

Il credito d'imposta è pari al 65% dell'importo erogato, nel caso in cui il soggetto erogatore sia una persona fisica, o al 50%, nel caso in cui l'erogatore sia un ente o una società, nei limiti rispettivamente del 15% del reddito imponibile (in caso di persone fisiche), ovvero del 5‰ dei ricavi annui (in caso di enti e società).

Il credito d'imposta viene ripartito in tre quote annuali di pari importo e può essere utilizzato in compensazione (ex art. 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997) senza i limiti ordinari⁸.

Detto credito, inoltre, non rileva ai fini della base imponibile delle imposte sui redditi e dell'IRAP e non è cumulabile, in relazione ai medesimi importi, con le altre agevolazioni previste per le erogazioni liberali; sia quelle di cui all'art. 83, CTS, sia analoghe agevolazioni fiscali previste dalla normativa vigente.

Una volta effettuati gli interventi di recupero sul bene, l'ETS dovrà comunicare, con cadenza trimestrale, al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, l'ammontare delle erogazioni liberali ricevute nel trimestre di riferimento. Di detto ammontare, nonché della destinazione e dell'utilizzo delle erogazioni medesime, ne viene data pubblica comunicazione sia nell'ambito di una pagina

⁷ Vd. nota n. 4.

⁸ Vale a dire, dover rispettare il limite annuale di compensazione nel Modello F24 (pari a 700.000,00 euro) e il limite annuale di utilizzo dei crediti d'imposta da quadro RU (20.000,00 euro).



appositamente dedicata del sito Web dell'ETS beneficiario, sia nell'ambito di un apposito portale, gestito dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali.

Tale misura, per la cui attuazione è prevista l'adozione di apposito decreto interministeriale, persegue la duplice finalità di finanziare enti meritevoli e sostenere interessi generali di sensibilizzazione alla legalità.