



Camera dei Deputati

XII Commissione - Affari sociali

AUDIZIONE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Schema di decreto legislativo concernente disposizioni integrative e correttive al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, recante codice del Terzo settore (Atto n. 33)

Mercoledì, 4 luglio 2018

Premessa

Buongiorno a tutti. Ringrazio questa Commissione per l'opportunità che viene offerta all'Agenzia delle entrate di fornire un contributo in relazione allo schema di decreto legislativo concernente disposizioni integrative e correttive del Codice del Terzo Settore (CTS) di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, emanato in attuazione della delega conferita con la legge 6 giugno 2016, n. 106.

Nell'ambito del presente intervento mi concentrerò sui principali e più significativi aspetti di carattere fiscale oggetto degli interventi integrativi e correttivi contenuti nello schema di decreto legislativo in esame.

A tale riguardo, segnalo in primo luogo l'intervento integrativo e correttivo all'articolo 79 del Codice del Terzo settore in merito ai criteri per determinare la commercialità o meno ai fini IRES delle attività di interesse generale nonché in merito ai criteri per definire, nell'ambito di un giudizio di bilanciamento tra attività commerciali e non commerciali, il carattere commerciale o non commerciale dell'ente del Terzo settore ai fini della soggettività fiscale dello stesso.

Attualmente l'articolo 79, comma 2, del CTS, stabilisce che le attività di interesse generale svolte dagli enti del Terzo settore (diversi dalle imprese sociali) si considerano non commerciali ai fini IRES se svolte a titolo gratuito o a fronte di corrispettivi non superiori ai costi effettivi.

Lo schema di decreto legislativo in esame intende prevedere che tale non commercialità sussista anche qualora i ricavi conseguiti superino costi per una percentuale non eccedente il 10 per cento per ciascun periodo d'imposta e per non oltre due periodi d'imposta consecutivi.

Trattasi di una previsione correttiva volta a consentire un margine di flessibilità nella gestione degli enti del Terzo settore consentendo agli stessi di

mantenere, ai fini IRES, la qualifica non commerciale dell'attività anche in presenza di lievi scostamenti tra costi e ricavi. Tali scostamenti, tuttavia, non potranno protrarsi per oltre due periodi d'imposta consecutivi, pena qualificazione come commerciale dell'attività esercitata dall'ente.

Lo schema di decreto legislativo in esame ricomprende la previsione correttiva in argomento tra le disposizioni la cui efficacia è subordinata all'autorizzazione della Commissione dell'Unione europea (cioè attraverso l'integrazione dell'articolo 101, comma 10, del CTS).

Lo schema di decreto legislativo in esame riformula, inoltre, la previsione dell'articolo 79 del CTS relativa al giudizio di bilanciamento tra attività commerciali e attività non commerciali – determinante per la qualificazione agli effetti tributari dell'ente come ente commerciale o ente non commerciale secondo la classificazione dei soggetti passivi previsti dal TUIR – al fine di rendere chiaro che tra le entrate non commerciali devono essere ricomprese, oltre alle entrate qualificabili come non commerciali in base ai principi generali, anche tutte quelle attività considerate non commerciali in forza delle specifiche previsioni normative contenute nell'articolo 79 del CTS, tra le quali, quindi, anche quelle derivanti da raccolte fondi e da contributi pubblici rispondenti ai criteri normativamente stabiliti ai fini della loro esclusione dal reddito imponibile.

Merita segnalare anche l'intervento integrativo all'articolo 80 del CTS relativamente all'ambito oggettivo di applicazione del regime forfetario opzionale di tassazione del reddito d'impresa applicabile a tutti gli enti del Terzo settore non commerciali.

Tale intervento mira rendere chiaro che il citato regime forfetario trova applicazione non solo ai ricavi derivanti dalle attività di interesse generale (articolo 5 del CTS) e dalle attività secondarie e strumentali (articolo 6 del CTS)

svolte con modalità commerciali, ma anche ai ricavi derivanti da attività di raccolta fondi (articolo 7 del CTS) qualora anche queste ultime siano esercite con modalità commerciali.

Ispirate a criteri di coerenza sistematica e semplificazione della norma sotto il profilo redazionale sono le previsioni correttive all'articolo 83 del Codice del Terzo settore in tema di detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali.

In particolare, per ragioni di simmetria e di armonizzazione rispetto alla disciplina delle erogazioni liberali effettuate in favore degli altri enti del Terzo settore, la detrazione maggiorata al 35 per cento prevista per le erogazioni liberali in denaro in favore delle organizzazioni di volontariato viene estesa anche alle erogazioni liberali in natura.

Per il resto, sotto il profilo soggettivo, viene lasciato inalterato il novero delle categorie di enti del Terzo settore individuati come destinatari delle erogazioni liberali agevolate (enti del Terzo settore comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali – diverse dalle cooperative sociali – costituite in forma di società) operando l'intervento correttivo solo al fine di rendere la formulazione della norma più chiara ed intellegibile.

Va precisato, peraltro, che le detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali previste dal citato articolo 83 del CTS troveranno applicazione nei confronti delle categorie di enti individuate dalle disposizioni dello stesso articolo (enti del Terzo settore comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società) unicamente a decorrere dal termine iniziale di applicazione delle previsioni fiscali del Codice del Terzo settore recate dal titolo X dello stesso Codice, vale a dire a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea (prevista per talune disposizioni fiscali del CTS) e, comunque, non prima del periodo d'imposta successivo di operatività del Registro Unico Nazionale del Terzo settore.

Prima di tale termine, le detrazioni e deduzioni disciplinate dall'articolo 83 del CTS trovano applicazione in via transitoria – a decorrere dal 1° gennaio 2018 – in favore delle ONLUS (ivi comprese le cooperative sociali quali ONLUS di diritto), delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale iscritte negli appositi registri previsti dalle vigenti normative (v. articolo 104, commi 1 e 2, del CTS).

Meritano attenzione, poi, gli interventi integrativi all'articolo 84 del CTS che attualmente reca talune specifiche previsioni fiscali agevolative per gli enti del Terzo settore appartenenti alla categoria delle organizzazioni di volontariato.

In proposito, si segnala anzitutto un intervento integrativo che mira rendere chiaro come le previsioni agevolative specificamente previste dal citato articolo 84 del CTS per le organizzazioni di volontariato (nella versione attuale consistenti nella non commercialità ai fini IRES di talune attività svolte senza impiego di mezzi concorrenziali e nell'esenzione IRES dei redditi degli immobili utilizzati con modalità non commerciali) trovino applicazione per dette organizzazioni di volontariato, in aggiunta a quelle previste in via generale per gli enti del Terzo settore (diversi dalle imprese sociali) dall'articolo 79, commi 2, 3 e 4, dello stesso CTS (che disciplinano i criteri di non commercialità ai fini IRES delle attività di interesse generale e le condizioni di non concorrenza alla formazione del reddito imponibile di raccolte fondi e contributi pubblici).

Si segnala, inoltre, un ulteriore intervento integrativo – mediante l'introduzione di un comma 1-*bis* all'articolo 84 in esame – che mira a prevedere l'esenzione dall'imposta di registro degli atti costitutivi e di quelli connessi allo svolgimento delle attività delle organizzazioni di volontariato. Tale intervento, in sostanza, riproporre l'identica previsione già contenuta nell'articolo 8, comma 1, della legge n. 266 del 1991, abrogato dal Codice del Terzo settore [v. articolo 102, comma 1, lettera a) del CTS]. Si fa presente che

in forza di tale previsione integrativa, l'agevolazione in esame sarebbe fruibile, tuttavia, solo a decorrere dal termine iniziale di applicazione delle previsioni fiscali del Codice del Terzo settore recate dal titolo X dello stesso Codice, vale a dire dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea (prevista per talune disposizioni fiscali del CTS) e, comunque, non prima del periodo d'imposta successivo all'operatività del Registro Unico Nazionale del Terzo settore. Ciò in quanto la disposizione che si intende introdurre non risulta ricompresa tra quelle per le quali l'articolo 104, comma 1, del CTS prevede l'immediata applicazione in via transitoria.

Si rappresenta quanto sopra al fine di consentire una opportuna valutazione in tal senso, ipotizzando eventualmente una differente modalità attuativa dell'intervento integrativo in esame.

Si segnala, inoltre, che per l'agevolazione relativa all'esenzione da IRES dei redditi degli immobili destinati ad attività non commerciali posseduti da organizzazioni di volontariato (prevista dall'articolo 84, comma 2, del CTS), viene prevista la conservazione – dallo schema di decreto legislativo in esame – anche in capo alle organizzazioni di volontariato che si trasformano in enti filantropici e siano iscritti come tali nell'apposita sezione del Registro Unico Nazionale del Terzo settore.

Assumono importanza, poi, gli interventi correttivi all'articolo 87 del Codice del Terzo settore in merito alla disciplina degli obblighi contabili agli effetti fiscali per gli enti del Terzo settore.

In particolare, trattasi di interventi volti a fornire maggiore chiarezza e coerenza sistematica tra le previsioni generali del Codice del Terzo settore in materia scritture contabili e di bilancio (recata dall'articolo 13 del CTS) e le specifiche disposizioni di carattere fiscale stabilite dallo stesso Codice

(all'articolo 87 citato) in materia di tenuta e conservazione delle scritture contabili.

Si segnala, fra l'altro, che lo schema di decreto legislativo in esame:

- esplicita che la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'ente deve essere rappresentata nel bilancio di esercizio disciplinato dalla previsione generale di cui all'articolo 13 del CTS e non più, genericamente, "in apposito documento";

- innalza da 50.000 euro a 220.000 euro il limite di proventi al di sotto del quale è possibile redigere, agli effetti fiscali, un rendiconto finanziario per cassa, uniformando tale limite a quello di carattere generale previsto dall'articolo 13 del Codice in tema di adempimenti richiesti agli enti del Terzo settore di minori dimensioni.

Si segnalano, infine, gli interventi correttivi concernenti aspetti di coordinamento normativo, tra i quali assumono particolare rilievo quelli di modifica:

- dell'articolo 148, comma 3, del TUIR in merito alla decommercializzazione ai fini IRES di talune attività rese verso soci da enti non commerciali associativi;
- delle previsioni di esenzione ai fini IVA per talune prestazioni rese da alcune tipologie di enti del Terzo settore.

In merito all'articolo 148, comma 3, del TUIR, si segnala che, il Codice del Terzo settore (articolo 89, comma 4, del CTS) ha previsto che dal termine iniziale di applicazione delle previsioni fiscali del Codice del Terzo settore recate dal titolo X dello stesso Codice (termine di cui all'art. 104, comma 2, del CTS) talune categorie di enti associativi (le associazioni assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona) non potranno più fruire della decommercializzazione per le attività verso corrispettivo rese ai soci. A partire da tale termine, l'agevolazione in esame

continuerà a trovare applicazione unicamente in favore delle categorie di associazioni (associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose e sportive dilettantistiche) non eliminate dal novero di quelle destinatarie del beneficio. Va precisato che l'articolo 148 del TUIR non troverà comunque applicazione in favore degli enti iscritti nel Registro Unico Nazionale del Terzo settore, i quali saranno destinatari delle agevolazioni previste dal Codice del Terzo settore.

L'intervento correttivo previsto dallo schema di decreto legislativo in esame prevede, modificando direttamente il testo dell'articolo 148, comma 3, del TUIR, l'inserimento tra gli enti associativi destinatari dell'agevolazione di taluni enti assistenziali specificamente individuati (fondi integrativi del Servizio Sanitario Nazionale ed enti e casse con fine esclusivamente assistenziale).

La relazione illustrativa afferma che tale modifica correttiva sarà efficace con la piena operatività della riforma del Terzo settore ai sensi dell'articolo 104, comma 2, del CTS.

A tale ultimo riguardo, si suggerisce, al fine di rendere chiaro anche nel testo normativo il termine iniziale di efficacia delle disposizioni correttive in argomento, di esplicitare, nello schema di decreto in esame, che l'efficacia di tale intervento correttivo è ancorata al termine iniziale di applicazione delle previsioni fiscali del Codice del Terzo settore recate dal titolo X del medesimo Codice, vale a dire al termine di cui all'articolo 104, comma 2, del CTS.

Per quanto attiene poi, agli interventi correttivi in materia di IVA, viene esteso l'ambito di applicazione del regime di esenzione IVA previsto per le prestazioni di trasporto di malati e feriti, per le prestazioni di ricovero e cura, per le prestazioni educative e didattiche e per quelle socio-sanitarie ed assistenziali (v. articolo 10, primo comma, nn. 15), 19), 20) e 27-ter), del DPR n. 633 del 1972).

Tale regime di esenzione è attualmente applicabile qualora le predette prestazioni siano rese, fra l'altro, da enti aventi la qualifica di ONLUS.

Il Codice del Terzo settore, nella formulazione attualmente vigente (v. articolo 89, comma 7, lettera b), del CTS) ha previsto, a far data da quando interverrà l'abrogazione della disciplina ONLUS, l'applicazione di detto regime di esenzione nel caso in cui le predette prestazioni siano rese da enti del Terzo settore non commerciali.

La disciplina delle ONLUS sarà abrogata a decorrere dal termine iniziale di applicazione delle previsioni fiscali del Codice del Terzo settore recate dal titolo X dello stesso Codice, vale a dire dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea (prevista per talune disposizioni fiscali del CTS) e, comunque, non prima del periodo d'imposta successivo di operatività del Registro Unico Nazionale del Terzo settore.

L'intervento correttivo previsto dallo schema di decreto legislativo in esame, modificando direttamente il testo dell'articolo 10 del DPR n. 633 del 1972, intende estendere l'ambito applicativo delle ipotesi di esenzione IVA in esame a tutti gli enti del terzo settore escluse le imprese sociali costituite in forma di società. Resterebbero altresì escluse dalle previsioni di esenzione in argomento (ad eccezione di quella relativa alle prestazioni di trasporto di malati e feriti) le cooperative sociali, tenuto conto che a queste ultime è oggi riservato, per le medesime prestazioni, il regime IVA consistente nell'applicazione di aliquota ridotta (v. Tabella A – Parte II-bis allegata al DPR n. 633 del 1972).

Si segnala l'opportunità di valutare la coerenza delle nuove ipotesi di esenzione con le previsioni della normativa dell'Unione europea in materia di esenzioni IVA consentite agli Stati membri (v. articolo 132 della Direttiva CE del Consiglio n. 112 del 2006).

A tale proposito, si rileva che, in relazione alle ipotesi di esenzione per le prestazioni di ricovero e cura, per le prestazioni educative e didattiche e per quelle socio-sanitarie ed assistenziali [v. articolo 10, primo comma, nn. 19), 20) e 27-ter), del DPR n. 633 del 1972] la normativa dell'Unione europea stabilisce, tra le condizioni per l'assoggettamento di tali prestazioni al regime di esenzione IVA, che le stesse siano rese o da enti di diritto pubblico o, comunque, da enti diversi da questi ultimi ma debitamente "riconosciuti" dallo Stato membro per le loro particolari finalità (v. articolo 132, paragrafo 1, lettere b), g) ed i), della Direttiva CE n. 112 del 2006).

Occorrerebbe valutare se l'iscrizione nel Registro Unico Nazionale del Terzo settore equivalga al riconoscimento pubblico.

Si rappresenta, infine, l'opportunità, al fine di evitare possibili incertezze interpretative in merito al termine iniziale di efficacia delle disposizioni correttive in materia di IVA da ultimo esaminate, di esplicitare, nel testo dello schema di decreto in esame, che l'efficacia di tali interventi correttivi è ancorata al termine iniziale di applicazione delle previsioni fiscali del Codice del Terzo settore recate dal titolo X del medesimo Codice, vale a dire al termine di cui all'articolo 104, comma 2, del CTS.

Concludo questo intervento rilevando che vanno comunque apprezzati gli elementi di razionalizzazione del sistema che la riforma del Terzo settore ha introdotto e che anche in sede di interventi correttivi ed integrativi lo schema di decreto legislativo in esame ha inteso nel complesso perseguire al fine di armonizzare e semplificare la legislazione tributaria nel tempo stratificatasi relativa ai soggetti operanti nell'ambito del Terzo settore.

Grazie per l'attenzione