

Consiglio Nazionale del Notariato

Studio n.72-2018/T

LA TASSAZIONE DEGLI ATTI DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE (ETS): LE IMPOSTE INDIRETTE

di Simone Ghinassi

(Approvato dalla Commissione Studi Tributari il 15/06/2018)

La normativa relativa alle disposizioni in materia di imposte indirette applicabili agli enti del terzo settore (di seguito ETS) è contenuta nell'art. 82 del D.Lgs. 3 luglio 2017 n. 117 (cosiddetto Codice del terzo settore, di seguito CTS).

Ambito applicativo

Il primo comma dell'art. 82 dispone che l'articolo stesso risulti applicabile agli ETS, comprese le cooperative sociali ed escluse, in linea di principio e salvo talune deroghe, le imprese sociali costituite in forma societaria.

Il riferimento specifico alle cooperative sociali si è reso necessario in quanto le stesse, ai sensi dell'art. 1, comma 4, del D.Lgs. 112/2017 sono considerate di diritto imprese sociali. Pertanto, senza la precisazione contenuta nella norma, tali enti, in quanto costituiti in forma societaria, sarebbero stati altrimenti esclusi in linea di principio dalla disciplina agevolativa.

La definizione generale di ETS, cui si riferisce la norma in esame, è contenuta nell'art. 4 del CTS. Senza voler entrare in questa sede nell'esame dettagliato delle caratteristiche di tale nuova tipologia di ente, si ricorda che tale norma stabilisce che siano ETS "le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, ed iscritti nel registro unico nazionale del Terzo settore".

Da sottolineare quanto a quest'ultimo inciso, che l'iscrizione nel registro (di seguito RTS) appare assumere natura costitutiva con riferimento alla qualifica di ETS, talché verrebbe da pensare che (anche) la normativa fiscale non potrebbe risultare applicabile, per mancanza del soggetto di riferimento, fino a che non sia istituito il RTS (1). In realtà, come meglio si vedrà nel successivo paragrafo, dedicato all'entrata in vigore della normativa, una consistente parte della normativa fiscale è già operativa, in via transitoria, dal 1 gennaio 2018.

Come accennato, gli ETS devono svolgere una o più attività di "interesse generale". Tale nozione è meglio specificata dall'art. 5 CTS, cui si rinvia, che elenca una serie amplissima di attività ritenute a tali effetti "di interesse generale" e che spazia nei più vari settori nel mondo "no profit".

Sempre l'art. 4, come si è visto, dispone che ulteriore caratteristica degli ETS sia l'assenza di scopo di lucro. Ed anche a tali effetti gli artt. 8 e 9 CTS individuano in linea generale come si concretizzi e quali vincoli importi per l'ente l'assenza di scopo di lucro.

Ciò ancorché, specie per quanto concerne le imposte indirette, la nozione di ETS, rilevante ai fini dell'applicazione della normativa di favore, sia ricollegabile ad un dato essenzialmente formale, ovvero all'avvenuta iscrizione dell'ente nel RTS.

Contenuto delle agevolazioni

Delineata così, seppur in modo sommario, la nozione di ETS, il cui maggior approfondimento sarà oggetto degli studi non prettamente fiscali, si può passare ad esaminare il contenuto delle norme, sostanzialmente agevolative, contenute nell'art. 82.

a) Seguendo un criterio diverso da quello in cui si susseguono i vari commi dell'articolo in esame, la prima norma che appare opportuno esaminare è quella relativa alla tassazione degli atti di adeguamento degli statuti degli enti già esistenti alla nuova disciplina.

Dispone al riguardo l'ultimo inciso del terzo comma dell'art. 82 che le modifiche statutarie "sono esenti da imposta di registro se hanno lo scopo di adeguare gli atti a modifiche e integrazioni normative".

Pertanto tutti gli atti con cui gli enti esistenti dovranno adeguare i propri statuti (entro il 3 febbraio 2019, ovvero entro 18 mesi dall'entrata in vigore del CTS) sono esenti da imposta di registro, anche se, ovviamente, permane l'obbligo di registrazione dell'atto.

Peraltro l'esenzione, essendo riferita genericamente a modifiche volte ad adeguare gli statuti a modifiche ed integrazioni normative, si renderà applicabile anche con riferimento ad eventuali future sopravvenute innovazioni legislative riguardanti gli ETS e quindi non solo con riferimento a quelle recate dal CTS. Inoltre la medesima esenzione sarà senz'altro applicabile anche ad adeguamenti effettuati oltre il termine di 18 mesi di cui sopra.

Da notare che l'esenzione da imposta di registro è da oggi prevista per gli ETS solo per le modifiche volte all'adeguamento statutario alla normativa vigente; in passato, al contrario, per alcuni enti tutte le modifiche statutarie erano esenti (v. art. 8, primo comma, legge 266/1991 relativa alle organizzazioni di volontariato, abrogato dall'art. 102 CTS) (2).

Permane invece l'esenzione da imposta di bollo che è molto ampia in quanto, ai sensi dell'art. 82, quinto comma, riguarda tutti gli "atti, i documenti, le istanze, i contratti, nonché le copie anche se dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, le attestazioni e ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato posti in essere o richiesti" dagli ETS.

Invece per gli atti costitutivi e per le modifiche statutarie diverse dagli adeguamenti obbligatori a disposizioni di legge, ivi comprese operazioni di fusione, scissione e trasformazione, il primo periodo dell'art. 82, terzo comma, prevede l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa.

Viene al riguardo da chiedersi quale sia il significato della norma, posto che tali operazioni sembrerebbero comunque già assoggettabili ad imposta in misura fissa sulla base della ordinaria disciplina.

Potrebbe al riguardo ipotizzarsi che la norma abbia la finalità di statuire che l'atto costitutivo o modificativo di un ETS sia sempre assoggettato ad imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura fissa, ancorché nell'ambito dello stesso siano previsti apporti al patrimonio dell'ente,

astrattamente soggetti ad imposta proporzionale. In quest'ottica la disposizione si porrebbe come norma speciale e derogatoria rispetto ai commi 2 e 4 dell'art. 82, concernenti i trasferimenti gratuiti ed onerosi a favore degli ETS e, come tale, applicabile anche a prescindere dalle condizioni che, come vedremo, sussistono per le agevolazioni spettanti in ordine a detti trasferimenti.

Inoltre probabilmente il legislatore ha voluto in tal modo chiarire, stante il contrario orientamento dell'amministrazione finanziaria e della giurisprudenza, che operazioni quali in particolare fusioni e scissioni non comportano la necessità di scioglimento di un ente ed il trasferimento del patrimonio, che potrebbe in tal modo risultare tassabile (3), a favore di un nuovo ente. Invero, come anche chiarito dall'art. 42 bis c.c., introdotto proprio dall'art. 98 CTS, anche per gli ETS (così come per ogni associazione, riconosciuta e non, e fondazione) sono ipotizzabili operazioni di trasformazioni, fusioni e scissioni, che hanno la medesima natura giuridica di quelle poste in essere da enti societari (4).

b) Il quarto comma dell'art. 82 prevede poi che gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e gli atti traslativi o costitutivi di diritti immobiliari di godimento a favore di ETS (comprese in questo caso le imprese sociali costituite in forma societaria) beneficiano delle imposte fisse di registro, ipotecarie e catastale a condizione che:

-i beni siano direttamente utilizzati, entro cinque anni dal trasferimento, in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale;

-l'ente renda, contestualmente alla stipula dell'atto, apposita dichiarazione in ordine alla predetta volontà di utilizzo.

Da evidenziare con riferimento al primo requisito, di natura sostanziale, la particolare attenzione con cui il legislatore ha voluto sottolineare la necessità di un diretto utilizzo del bene per la realizzazione della finalità istituzionale ("a condizione che i beni siano direttamente utilizzati... In diretta attuazione degli scopi istituzionali"). Ciò induce pertanto a ritenere che sia sicuramente escluso dalla norma un utilizzo indiretto, quale potrebbe essere l'acquisto e messa a reddito, ancorché nell'interesse dell'ente, di un immobile meramente patrimoniale.

Con riferimento al secondo requisito, di natura invece formale, si deve sottolineare l'esigenza di una chiara ed esplicita menzione in tal senso nell'atto notarile (5).

Il quarto comma dell'art. 82 dispone infine che in caso di dichiarazione mendace o di mancato utilizzo sono dovute, oltre l'imposta ordinaria, una sanzione del 30% e gli interessi moratori a decorrere dal trasferimento.

c) Il secondo comma dell'art. 82 prevede che i trasferimenti gratuiti (donazioni, eredità e legati) a favore di ETS non sono soggetti ad imposte di successione e donazioni, se utilizzati ai sensi dell'art. 8, comma 1, norma la quale prevede che il patrimonio degli ETS "comprensivo di eventuali ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate è utilizzato per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale".

Al riguardo si deve osservare che la diversa dizione della norma rispetto a quella, ben più rigorosa, contenuta nel comma 4 per i trasferimenti onerosi, può far ritenere che sia agevolato anche l'acquisto gratuito di un bene meramente patrimoniale da mettere a reddito (6).

La disposizione in oggetto pone poi un problema di coordinamento con l'art. 3, commi 1 e 2, del testo unico sulle successioni e donazioni che contempla analoghe agevolazioni ed ai sensi dei quali:

"Non sono soggetti all'imposta i trasferimenti a favore dello Stato, delle regioni, delle province e dei comuni, né quelli a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente

riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità, nonché quelli a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) e a fondazioni previste dal decreto legislativo emanato in attuazione della legge 23 dicembre 1998, n. 461.

I trasferimenti a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, diversi da quelli indicati nel comma 1, non sono soggetti all'imposta se sono stati disposti per le finalità di cui allo stesso comma."

Al riguardo sembra potersi sostenere quanto segue:

l'art. 3 TUS non è sicuramente abrogato dal CTS, non ricorrendo né i requisiti dell'abrogazione espressa (che non è prevista), né di quella tacita. Quanto a quest'ultimo aspetto basti pensare che il predetto art. 3 rimane sicuramente applicabile per gli enti che non si iscriveranno nel RTS.

Peraltro l'art. 89, primo comma, lett. b) dispone che agli ETS non si applichino le disposizioni di cui al citato art. 3 D.Lgs. 346/1990, primo e secondo comma, né i collegati artt. 1, comma 2, e 10, comma 3, del D.Lgs. 347/1990, relativi alle imposte ipotecarie e catastali.

Pertanto, a regime (sul regime transitorio v. infra), agli ETS, ancorché entrambe le norme permangano vigenti, potrà applicarsi solo l'art. 82, secondo comma, CTS e non l'art. 3, primo e secondo comma, del D.Lgs. 346/1990. Come meglio si dirà nel successivo paragrafo, le due disposizioni agevolative, ancorché molto simili, non si identificano in toto.

Ancora, con riferimento alle agevolazioni sui trasferimenti gratuiti è da rilevare come l'art. 82, comma 2, CTS risolva per quanto concerne gli ETS i dubbi esistenti con riferimento all'art. 3 D.Lgs. 346/1990 in ordine alla spettanza dell'esclusione da imposta per le associazioni non riconosciute, letteralmente non ricomprese nella fattispecie applicativa di quest'ultima norma (7).

Invero l'agevolazione in esame compete per la sola qualifica di ETS e, pertanto, a prescindere dal riconoscimento di personalità giuridica.

Infine va qui per completezza rilevato che l'art. 77 del CTS stabilisce che al fine di favorire il finanziamento ed il sostegno delle attività svolte dagli ETS non commerciali iscritti al Registro unico nazionale, gli istituti di credito possono emettere specifici "titoli di solidarietà", su cui gli emittenti non applicano le commissioni di collocamento. Tali titoli godono di una serie di benefici fiscali, tra i quali quello che essi, come previsto al comma 12 di detto articolo, "... non concorrono alla formazione dell'attivo ereditario di cui all'art. 9 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346" e quindi non vanno evidenziati nella dichiarazione di successione. Tale disciplina al contrario non si applica in caso di donazione.

d) L'art. 82, comma 10, prevede infine che gli atti e provvedimenti relativi agli ETS siano esenti da tassa sulle concessioni governative; pertanto la vidimazione dei libri degli ETS, ove obbligatoria per legge (v. art. 13 CTS) o effettuata volontariamente, è esente da detta tassa.

Entrata in vigore e disciplina transitoria

Come è noto il CTS è entrato in vigore il 3 agosto 2017. Peraltro l'art. 104, comma 2, di detto testo normativo prevede che le disposizioni del titolo X, relativo al regime fiscale degli enti del terzo settore, entrino in vigore a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione che dovrà essere concessa dalla Commissione europea ai fini del regime forfettario relativo alle imposte dirette e all'IVA e comunque non prima del periodo d'imposta successivo di operatività

del Registro unico nazionale del Terzo settore, registro che, come si è detto, dovrebbe essere istituito entro diciotto mesi dall'entrata in vigore del codice, ai sensi dell'art. 53 CTS.

Pertanto la disciplina sopra esaminata entrerà sostanzialmente in vigore, a regime, solo a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'operatività del RTS.

Tuttavia l'art. 104, comma 1, prevede che una serie di disposizioni fiscali, tra le quali l'art. 82 concernente le agevolazioni in materia di imposte indirette, si applichino in via transitoria, dal 1 gennaio 2018 e fino alla fine del periodo d'imposta antecedente all'istituzione del registro, ai seguenti enti:

- ONLUS di cui all'art. 10 D.Lgs. 460/1997 iscritte negli appositi registri;
- organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui alla legge 266/1991;
- alle associazioni di promozione sociale iscritte nei registri previsti dalla legge 383/2000.

Si tratta in particolare, riepilogando il contenuto delle agevolazioni esaminate nel precedente paragrafo:

- dell'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa per fusioni e scissioni (8);
- dell'esenzione di atti, documenti, istanze, contratti etc. da imposta di bollo;
- dell'applicazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura fissa per gli acquisti di immobili direttamente utilizzati per le finalità istituzionali;
- degli acquisti gratuiti (inter vivos e mortis causa) effettuati da tali categorie di enti.

Da notare quanto a questi ultimi che, fino all'istituzione del RTS, non si rende applicabile l'art. 89, comma 1, lett. b), sopra esaminato, in base al quale agli ETS non si applicheranno gli artt. 3, commi 1 e 2, del D.Lgs. 346/1990 e 1, comma 2, e 10, comma 3, del D.Lgs. 347/1990. Pertanto, durante il periodo di transitorio, le ONLUS, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale, potranno optare, con riferimento agli acquisti gratuiti, di richiedere l'applicazione di queste ultime norme o dell'art. 82, comma 2.

Come infatti già accennato le due normative, ancorché molto simili, non sono del tutto identiche.

Invero, invocando l'applicazione dell'art. 3 D.Lgs. 346/1990 (e delle correlate norme relative alle imposte ipotecarie e catastali) l'ente non sarà tenuto a nessuna dimostrazione successiva in ordine all'utilizzo del bene ai sensi dell'art. 8, comma 1, CTS.

Un'ulteriore questione che può porsi, con riferimento al regime transitorio, è se le agevolazioni previste con riferimento a tale periodo siano condizionate dalla successiva iscrizione degli enti di cui sopra (ONLUS, organizzazioni di volontariato e associazione di promozione sociale) nel RTS, previo adeguamento dei propri statuti alla normativa degli ETS.

Dispone infatti l'art. 101, comma 2: "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 e Imprese sociali che si adeguano alle disposizioni del presente decreto entro diciotto mesi dalla data della sua entrata in vigore."

Potrebbe invero ipotizzarsi che tale norma, prevedendo una continuità di regime normativo degli enti di cui sopra che si adeguano alle nuove disposizioni entro il 3 febbraio 2019 e pertanto, sembrerebbe, a tale condizione, possa comportare una decadenza dai benefici fiscali usufruiti nel periodo transitorio in caso di mancato adeguamento.

Più in generale si potrebbe opinare che, risultando comunque le agevolazioni in esame riferite ad ETS, sia condizione (quanto meno implicita) delle stesse che gli enti che ne beneficiano si iscrivano nel RTS seguendo l'iter e la tempistica scandita dal CTS.

Tali percorsi interpretativi appaiono peraltro assai dubbi. Invero l'art. 104, comma 1, pone quale unica condizione per l'applicabilità delle agevolazioni previste dall'art. 82 (e di altre riferite al settore delle imposte dirette) che si tratti di ONLUS, ODV o APS (in acronimo) iscritte nei relativi registri, senza prevedere al riguardo nessuna ulteriore condizione, quali potrebbero essere l'adeguamento dello statuto al CTS o l'iscrizione nel RTS.

Non sembra pertanto fondato ipotizzare una possibile decadenza da agevolazioni di cui si sia usufruito nel periodo transitorio per l'ipotesi di mancato adeguamento o mancata iscrizione, posto che, come sicuramente sono tassative le fattispecie agevolate dal legislatore fiscale, parimenti non possono che esserlo le cause di decadenza dalle stesse.

Ciò detto può essere senz'altro consigliabile, in via cautelativa, per un ente che abbia usufruito nel regime tributario delle agevolazioni previste dall'art. 82 CTS, effettuare l'adeguamento dello statuto nei diciotto mesi previsti dal successivo art. 101, comma 2.

Infine, quanto al regime transitorio, ci si può chiedere quale sia la disciplina fiscale applicabile agli ETS che si siano costituiti dopo l'entrata in vigore della nuova legge, riservandosi di iscriversi al RTS non appena istituito.

A tale riguardo sembra che gli stessi non possano per il momento usufruire delle agevolazioni previste dall'art. 82 CTS, in quanto, come sopra evidenziato, le stesse entreranno in vigore "a regime" solo a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'istituzione del registro.

Né sembra vi sia spazio per l'applicazione del regime transitorio di cui all'art. 104, comma 1, CTS, in quanto lo stesso, come si è visto, è riservato a ONLUS, organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale iscritti nei relativi registri (9).

L'unica norma che forse potrebbe ritenersi applicabile è quella relativa all'esenzione da bollo di cui al comma 5 dell'art. 82; l'agevolazione potrebbe infatti ritenersi spettante, salva la successiva verifica dell'iscrizione dell'ente nel RTS e quindi soggetta a decadenza in caso di mancata iscrizione.

Inoltre se, come sopra prospettato, il terzo comma dell'art. 82 relativo a fusioni e scissioni dovesse ritenersi espressione del principio, che sembrerebbe ormai consolidato a livello generale in quanto trasfuso nel nuovo art. 42 bis c.c., in base al quale tali istituti devono ritenersi ammissibili anche per soggetti collettivi diversi dalle società, detta norma potrebbe fin d'ora ritenersi applicabile a qualsiasi tipologia di ente e quindi anche agli ETS di nuova costituzione.

NOTE

(1) Disciplinati dagli artt. 45 ss. CTS. In particolare l'art. 53 prevede un iter amministrativo per l'istituzione del registro che si svolgerà in non meno di diciotto mesi dall'entrata in vigore del CDS (3 agosto 2017).

(2) Si segnala peraltro che, nell'ambito delle proposte di modifica contenute nello schema di decreto legislativo concernente disposizioni integrative e correttive al CTS, in fase di esame presso la Camera dei Deputati, è previsto l'inserimento di una norma agevolativa del tutto analoga all'art.

8, primo comma, della legge 266/1991 che prevede appunto l'esenzione da imposta di registro per gli atti costitutivi e quelli connessi allo svolgimento delle attività delle organizzazioni di volontariato.

(3) V. Ris. Ag. Entrate 15 aprile 2008, n. 152/e e Cass. 27 febbraio 2009, n. 4763, in il fisco 2009, 2073.

In realtà anche in quest'ordine di idee, oggi sicuramente superato, si potrebbe obiettare che si tratterebbe di trasferimento gratuito e pertanto rientrante, di norma, nell'esclusione da imposta di cui all'art. 3 D.Lgs. 346/1990.

(4) Una tale lettura, quale norma chiarificatrice e non propriamente agevolativa, dovrebbe condurre a ritenere applicabile l'imposta in misura fissa anche con riferimento a fusioni e scissioni di associazioni e fondazioni non iscritte nel registro del terzo settore e, pertanto, non qualificabili come ETS.

(5) Invero, ancorché la norma parli letteralmente di "contestualità" all'atto notarile, sembra difficile poter sostenere che sia sufficiente la contestualità della menzione dell'atto notarile, ancorché all'esterno dello stesso.

Del resto non si vede come tale contestualità potrebbe essere dimostrata.

(6) Come potrebbe anche confermare il riferimento a "ricavi, rendite e proventi" contenuto nel citato art. 8, cui la norma in oggetto rinvia.

(7) V. peraltro sulla questione l'orientamento favorevole, ancorché molto risalente, dell'amministrazione finanziaria nella circ. 5 dicembre 1973, n. 64311412 e nella nota 31 dicembre 1973, n. 313105, entrambe citate da GALLO-ORSI G. e M., L'imposta di successione, Torino, 1993, 34-35.

(8) In realtà secondo la lettura proposta retro nota (4), tale principio dovrebbe ritenersi valido anche per fusioni e scissioni di enti che non siano ONLUS, organizzazioni di volontariato o associazioni di promozione sociale.

(9) Ciò a meno di pensare ad un ETS di nuova costituzione che sia riuscito ad iscriversi provvisoriamente, in attesa dell'istituzione del RTS, ad uno di detti registri.