

Sara Auguadro e Lucia Villani  
Consorzio ABC

**IMPOSTE INDIRETTE  
E TRIBUTI LOCALI  
PER GLI ETS**

In collaborazione con



## **Imposte dirette e tributi locali per gli Ets**

### **A cura di**

Sara Auguadro  
e Lucia Villani  
Consorzio ABC

### **Gruppo di lavoro**

Massimiliano Artioli  
Francesco Aurisicchio  
Federica Cazzaniga  
Luca Masera

Prima edizione  
Settembre 2018

In collaborazione con



# Indice

|  |          |
|--|----------|
| <b>Enti interessati ed entrata in vigore</b>   | <b>1</b> |
| <b>Imposta sulle successioni e donazioni</b>   | <b>2</b> |
| <b>Imposte di registro, ipotecaria e catastale</b>   | <b>3</b> |
| <b>Imposta di bollo</b>  | <b>4</b> |
| <b>Imposta municipale sugli immobili (IMU)<br/>e tributo per i servizi indivisibili (TASI)</b> | <b>5</b> |
| <b>Tributi locali</b>  | <b>6</b> |
| <b>Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)</b>                                      | <b>7</b> |
| <b>Imposta sugli intrattenimenti</b>   | <b>8</b> |
| <b>Tassa sulle concessioni governative</b>   | <b>9</b> |

---

# Inquadramento agli Instant Book

La Riforma del Terzo Settore è intervenuta organicamente per ridefinire e riorganizzare l'intero funzionamento del non profit nel nostro Paese. Un cambiamento importante che non riguarda solo le organizzazioni direttamente coinvolte in questo processo.

Quando parliamo di Terzo Settore e di non profit intendiamo soprattutto volgere lo sguardo a quel patrimonio di esperienze, di partecipazione civile, di cittadinanza attiva, che nelle diverse sfumature culturali e sociali viene espresso per il tramite delle organizzazioni che compongono questo variegato mondo. Ciascuna di esse dovrà avviare un ripensamento e una ri-collocazione. Lo spartiacque sarà rappresentato dall'essere dentro o fuori dal Registro nazionale degli Enti di Terzo Settore, ma anche dalla sezione specifica dello stesso nella quale andrà a collocarsi. Un ripensamento che andrà a incidere fortemente sugli scopi di ogni singolo soggetto e in modo sostanziale sulla quotidianità organizzativa e nel sul modo di intendere e fare non profit. Il cambiamento sarà anche e soprattutto culturale, sociale, partecipativo e democratico, nelle pratiche associative e, nella governance.

Anche i Centri di Servizio per il Volontariato sono stati oggetto di attenzione da parte del Codice del Terzo Settore, che li riconosce come una importante infrastruttura del nuovo sistema. E proprio nell'ambito del nuovo mandato affidato dalla Riforma ai Centri di Servizio, CSVnet Lombardia e CSVnet, l'Associazione nazionale dei Centri di Servizio, hanno inteso dedicare una apposita collana di "instant book" alle varie innovazioni introdotte dal Codice. Lo scopo è sostenere e accompagnare la stagione di cambiamento che gli Enti del Terzo Settore affronteranno, e nel contempo fornire approfondimenti e linee guida che possano agevolare volontari, soci, operatori e dirigenti associativi nell'interpretazione delle norme introdotte o modificate dalla riforma.

**Attilio Rossato** – Presidente CSVnet Lombardia

**Stefano Tabò** – Presidente CSVnet

# Introduzione agli Instant book

In questa collana Busssole ci occuperemo espressamente del Codice del Terzo settore nei suoi elementi innovatori, ma anche di modifica rispetto ai contesti normativi abrogati.

Ricordiamo che Il Codice rientra nell'intendimento esplicito della legge delega che prevede un quadro normativo unitario per gli Enti del Terzo settore (ETS). Infatti oltre al Codice stesso sono da annoverare anche i decreti legislativi sulla "Revisione della disciplina in materia di impresa sociale", sulla "Disciplina dell'istituto del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche" e sulla "Istituzione e disciplina del servizio civile universale".

L'informativa che segue quindi, come le altre della collana, illustra e approfondisce diverse questioni e problematiche regolate dai decreti attuativi della legge delega di Riforma del Terzo settore. L'obiettivo è promuovere e arricchire la consapevolezza e la conoscenza e quindi di poter accedere con completezza ad informazioni precise e dettagliate.

Ogni volume della collana si pone in diretta continuità con gli altri e avrà un taglio eminentemente pratico e di natura divulgativa. L'auspicio è che la scelta della semplicità di base nella redazione del testo, possa permettere anche a chi non esercita un ruolo o una professione tecnica, di comprendere i cambiamenti introdotti.

Evidenziamo inoltre che i testi sono stati oggetto di lavoro all'interno di un quadro applicativo ancora non definito. Infatti nonostante il Codice sia entrato in vigore il 3 agosto 2017, la sua applicazione è concretamente introdotta nel sistema secondo una complessa tempistica graduale: ad esempio le norme fiscali del titolo X del Codice in genere devono attendere il periodo d'imposta successivo a quello di operatività del RUNTS, oltre all'autorizzazione della Commissione europea per divenire operative.

Quindi i medesimi testi potranno essere oggetto di revisione in relazione all'emanazione di ogni decreto regolamentare o di atti ministeriali.

Un ringraziamento finale va agli esperti per la loro disponibilità nella realizzazione dei testi e con i quali abbiamo condiviso la necessità, quando siamo partiti con questo progetto, di provare a rendere accessibili concetti e definizioni a chi tecnicamente non è esperto delle materie trattate. Del resto, il ruolo che i Centri di Servizio per il Volontariato devono svolgere, è anche quello di avvicinare volontari ed operatori sociali alle norme ed alla corretta gestione delle realtà associative.

**Alessandro Seminati** – Direttore CSVnet Lombardia

**Roberto Museo** – Direttore CSVnet

---

## LEGENDA

|                  |  |
|------------------|--|
| <b>CTS</b>       | Decreto Legislativo (D.Lgs.) 3 luglio 2017, n. 117<br>“Codice del Terzo settore” |
| <b>ETS</b>       | ente di Terzo settore  |
| <b>ODV</b>       | Organizzazione di Volontariato   |
| <b>APS</b>       | Associazione di Promozione Sociale   |
| <b>IS</b>        | impresa Sociale  |
| <b>ASD</b>       | Associazione Sportiva Dilettantistica  |
| <b>RUNTS</b>     | Registro Unico Nazionale Terzo settore   |
| <b>PA</b>        | Pubblica Amministrazione   |
| <b>C.C./c.c.</b> | Codice Civile  |
| <b>TUIR/Tuir</b> | Testo Unico delle Imposte sui Redditi  |
| <b>IVA</b>       | Imposta sul Valore Aggiunto  |
| <b>Coni</b>      | Comitato olimpico nazionale italiano   |

*Il Decreto Legislativo 117/2017 (Codice del Terzo Settore), entrato in vigore il 3 agosto 2017, al Titolo X contiene le disposizioni generali sul regime fiscale degli Enti di Terzo settore e nello specifico alcune norme di carattere tributario.*

*L'Istantbook illustra le novità in materia di imposte indirette e tributi locali per gli Enti del Terzo Settore introdotte, nello specifico, dall'articolo 82 del Codice.*

# 1

## Enti interessati ed entrata in vigore

La Riforma prevede l'istituzione presso il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali del Registro Unico Nazionale del Terzo settore (RUNTS), operativamente gestito su base territoriale con modalità informatiche in collaborazione con le Regioni e Province autonome; il Registro sarà pubblico e sarà reso accessibile a tutti gli interessati in modalità telematica.

Il RUNTS si articolerà in sei sezioni specifiche e una residuale che individuano le seguenti categorie di Enti del Terzo Settore (ETS) :

1. Organizzazioni di Volontariato (ODV);
2. Associazioni di Promozione Sociale (APS);
3. Enti filantropici;
4. Imprese sociali, incluse le cooperative sociali;
5. Reti associative;

6. Società di mutuo soccorso;

7. Altri enti del Terzo settore.

In base all'articolo 79, comma 5 del Codice gli ETS potranno qualificarsi dal punto di vista fiscale come enti commerciali o enti non commerciali; la qualifica "non commerciale" permetterà all'ente di avere accesso a specifiche agevolazioni fiscali. L'iscrizione degli ETS nel RUNTS consentirà di fruire di benefici fiscali.<sup>1</sup>

Per le **imposte indirette** e i **tributi locali**, il comma 1 dell'articolo 82 prevede che le nuove disposizioni si applicheranno a **tutti gli ETS, comprese le cooperative sociali, con esclusione delle imprese sociali costituite in forma di società**.

Il Codice (art. 104 comma 2) prevede l'entrata in vigore del nuovo Regime Fiscale a decorrere

<sup>1</sup> Si rimanda e-book "La nuova fiscalità per gli enti di Terzo settore non commerciali"

dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Europea per i soggetti iscritti al RUNTS. In base al comma 1 del medesimo articolo alcune disposizioni di carattere fiscale, tra cui l'art. 81 (Social bonus), l'art. 82 (Agevolazioni in materia di imposte indirette) e l'art. 83 (Detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali<sup>2</sup>), si applicano, in via transitoria, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2017, ovvero, dal **1° gennaio 2018** per i soggetti con esercizio

coincidente con l'anno solare, fino al periodo d'imposta di entrata in vigore di tutte le disposizioni previste dal Titolo decimo del Codice (esercizio successivo all'istituzione del RUNTS), alle:

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

| Tipologia di ente:<br>applicazione Articolo 82  | Dal 1.1.2018<br>(disciplina transitoria) | Dal periodo d'imposta successivo ad autorizzazione Commissione europea |
|---|--|--|
| ONLUS, ODV, APS<br>Iscritte ai relativi Registri  | X  |  |
| ONLUS, ODV, APS, oggi non iscritte, che si iscriveranno al RUNTS con statuti modificati in base al CTS entro il 3 agosto 2019 |  | X  |
| Altri enti diversi dai precedenti iscritti nel RUNTS <sup>3</sup>   |  | X  |

2 Si rimanda e-book "Saper ricevere: Il nuovo sistema delle erogazioni liberali"

3 Escluse le imprese sociali costituite in forma di società; unica eccezione è prevista al comma 4 dell'articolo 82 che estende l'agevolazione a TUTTE le IMPRESE SOCIALI anche se costituite in forma di società di capitali



# 2

## Imposta sulle successioni e donazioni (art. 82, comma 2)

**Esenzione** dall'imposta sulle successioni e donazioni e dalle imposte ipotecaria e catastale per i **trasferimenti a titolo gratuito** effettuati a favore degli enti indicati in precedenza, ovvero:

- A tutti gli ETS dall'entrata in vigore del RUNTS e a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Europea;
- In via transitoria già dal 01/01/2018 per le ONLUS, APS e ODV iscritte nei rispettivi Registri utilizzati per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale (ai sensi dell'articolo 8, comma 1).

**ESEZIONE IMPOSTA  
SUCCESSIONE, DONAZIONE, IMPOSTA IPOTECARIA E CATASTALE**

*per trasferimenti a titolo gratuito*



**ETS, escluse imprese sociali in forma di società capitali, SE**



*utilizzati per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale*

# 3

## Imposte di registro, ipotecaria e catastale (art. 82, comma 3 e 4)

Agli atti costitutivi e alle modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione, poste in essere da ETS, incluse le cooperative sociali ed **escluse le imprese sociali in forma di società capitali**, le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa.

Le modifiche statutarie **sono esenti** dall'imposta di registro se hanno lo scopo di adeguare gli atti a modifiche o **integrazioni normative**.

**In particolare** le modifiche connesse all'entrata in vigore della Riforma, essendo state richieste dal Legislatore entro 24

mesi dall'entrata in vigore del CTS (come modificato dal D.Lgs 3 agosto 2018 n. 105, art. 32). non saranno soggette ad imposta di registro.

Il legislatore ha voluto così tutelare gli enti che non devono subire un aggravio di oneri amministrativi in seguito ad una specifica imposizione di legge; ogni altra eventuale modifica statutaria voluta dell'ente rimane invece soggetta ad imposta di registro.

### MODIFICHE O INTEGRAZIONI NORMATIVE

*Esempio: adeguamento statuti entro 24 mesi al CTS, entro 3 agosto 2019*



**ESENZIONE IMPOSTA REGISTRO**

**Al comma 4** è previsto che le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applichino **in misura fissa** per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento *a favore di tutti gli enti del Terzo settore, incluse le imprese sociali, indipendentemente che siano costituite in forma di società di capitali o meno, a condizione che i beni siano direttamente utilizzati, entro cinque anni dal trasferimento, in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale e che l'ente renda, contestualmente alla stipula dell'atto, apposita dichiarazione in tal senso.*

In caso di dichiarazione mendace o di mancata effettiva utilizzazione del bene in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale, è dovuta l'imposta nella misura ordinaria, nonché la sanzione amministrativa pari al 30 per cento dell'imposta dovuta oltre agli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta avrebbe

dovuto essere versata.

Grazie al decreto correttivo (D. Lgs 3 agosto 2018 n. 105, art. 26) è stata confermata per le ODV l'esenzione da imposta di registro per gli atti costitutivi e quelli connessi allo svolgimento delle loro attività.

**SOLO per atti traslativi ONEROSI DI BENI IMMOBILI o  
atti traslativi costitutivi di DIRITTI REALI IMMOBILIARI di GODIMENTO**

*In diretta attuazione degli scopi istituzionali  
(vedi condizioni indicate precedentemente)*



**PER TUTTI ETS** *(nessuna esclusione)*



**IMPOSTA REGISTRO FISSA**

# 4

## Imposta di bollo (art. 82, comma 5)

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 sono esenti dall'imposta di bollo. A partire dall'**1 gennaio 2018** usufruiscono dell'esenzione dell'imposta di bollo non solo le ODV, ma anche le APS; inoltre, è

stata finalmente chiarita l'esenzione dell'imposta di bollo anche per le ONLUS, esenzione che ricomprende qualsiasi tipo di documento sia cartaceo che informatico così da non generare dubbie interpretazioni come avvenuto in passato. A questa esenzione potranno accedere, superato il Regime transitorio, tutti gli ETS non commerciali.

| ESENZIONE<br>IMPOSTA DI BOLLO   | Dal 1.1.2018<br>(disciplina<br>transitoria) | Dal periodo d'imposta<br>successivo ad<br>autorizzazione<br>Commissione europea |
|---|---|---|
| ONLUS, ODV, APS<br>Iscritte ai relativi Registri  | X   |   |
| ONLUS, ODV, APS, iscritte al RUNTS<br>con statuti modificati in base al<br>CTS entro il 3 agosto 2019 |   | X   |
| Altri enti non commerciali diversi<br>dai primi iscritti nel RUNTS <sup>4</sup>                       |   | X   |

<sup>4</sup> Escluse le imprese sociali costituite in forma di società; unica eccezione è previsto al comma 4 dell'articolo 82 l'inclusione nell'agevolazione per TUTTE le IMPRESE SOCIALI INDIPENDENTEMENTE che siano costituite o meno in forma di società di capitali

# 5

## IMU e TASI (art. 82, comma 6)

Gli immobili posseduti e utilizzati dagli **enti non commerciali** del Terzo settore (così come definiti all'articolo 79 comma 5), destinati esclusivamente allo svolgimento, con modalità **non commerciali, di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive e di culto, sono esenti dall'imposta municipale propria e dal tributo per i servizi indivisibili** alle condizioni e nei limiti previsti dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. 504/1992 e norme successive. Con questo articolo

viene ribadita l'esenzione già prevista sia per l'IMU che per la TASI per gli immobili degli enti non commerciali destinati ad attività non commerciali; **da sottolineare però** che la portata della norma è limitata alle attività precedentemente elencate (pari a 10 attività) e non a tutte le attività di interesse generale<sup>5</sup> (che sono pari invece a 26 attività) previste all'articolo 5 del CTS: gli enti non commerciali dovranno avere prudenza nell'individuare l'attività correttamente svolta così da determinare se hanno diritto all'esenzione oppure no.

**ESENZIONE IMU e TASI per ETS NON COMMERCIALE  
per attività svolte in modalità NON COMMERCIALE**



*SOLO PER LE attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive e di culto svolte con modalità non commerciali*

5 Si rimanda e-book "Le attività d'interesse generale e le attività diverse"

# 6

## Tributi locali (art. 82, comma 7)

Per i tributi diversi dall'IMU e dalla TASI, è stata prevista la facoltà per i comuni, le province, le città metropolitane e le regioni di deliberare nei confronti degli ETS che **non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale** la riduzione o l'esenzione dal pagamento dei tributi di loro pertinenza e dai connessi adempimenti. Non si applica, quindi, alle cooperative sociali e

alle imprese sociali.

All'articolo 88 del CTS è previsto che **l'agevolazione rientri nei limiti degli aiuti cosiddetti "de minimis"** e del regolamento UE 1408/2013 della Commissione.

Si ricorda che secondo il diritto europeo, sono "de minimis" gli aiuti di Stato che non superano un importo prestabilito concessi a un'impresa unica in un determinato arco di tempo.

| Enti interessati   | Agevolazione          | Condizione   |
|--|-----------------------|--|
| ETS che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale | Esenzione o riduzione | Apposita delibera di comuni, province, città metropolitane o regioni.<br>Rientra nel Regime "De minimis" |

# 7

## Irap (art. 82, comma 8)

Le regioni e le Province autonome possono disporre nei confronti degli ETS, incluse le cooperative sociali ed *escluse le imprese sociali in forma di società capitali*, **la riduzione o l'esenzione** dall'Imposta regionale sulle attività produttive.

Per l'anno d'imposta 2018 vale quanto già deliberato a suo tempo da Regione Lombardia.

**Attenzione perché ora anche questa agevolazione viene concessa nei limiti degli aiuti cosiddetti “de minimis”.**

| Enti interessati  | Agevolazione               | Condizione   |
|---|----------------------------|--|
| ETS, comprese cooperative sociali ed escluse imprese sociali in forma di società capitali | Esenzione o riduzione IRAP | Delibera delle Regioni o Province autonome<br>Rispetto del Regime “De minimis” |



# 8

## Imposta sugli intrattenimenti (art. 82, comma 9)

Gli ETS, incluse le cooperative sociali ed *escluse le imprese sociali in forma di società capitali*, **sono esenti** dall'imposta sugli intrattenimenti (detta anche ISI) per le attività indicate nella tariffa allegata al Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640, a condizione che siano svolte occasionalmente o in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

L'esenzione spetta a condizione che dell'attività **sia data comunicazione, prima dell'inizio di ciascuna manifestazione**, alla SIAE.

Questa esenzione prima era prevista solo per le ONLUS.

# 9

## Tasse sulle concessioni governative (art. 82, comma 10)

L'ultimo comma dell'articolo 82 prevede per gli ETS, comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società, l'**esenzione dalle tasse sulle concessioni governative** per

i provvedimenti amministrativi e gli altri atti elencati nella tabella prevista dal **D.P.R. 641/1972**. Anche questa esenzione prima era prevista solo per le ONLUS.

**ESENZIONE TASSA CONCESSIONE GOVERANTIVA,  
per ETS comma 1**



*Per i provvedimenti amministrativi e gli altri atti elencati nell'annessa tariffa di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641*



# 6



In collaborazione con



**CSVnet LOMBARDIA**  
Piazza Castello 3 • Milano  
tel. +39 366 6633463  
[segreteria@csvlombardia.it](mailto:segreteria@csvlombardia.it)

---