

# **LA FISCALITA' IMMOBILIARE PER ETS ED ENTI RELIGIOSI**

*9 aprile 2024*

***DOTT. LAURO MONTANELLI***

## INDICE

1. Gli ETS, le imprese sociali e gli enti religiosi;
2. La fiscalità di vantaggio nell'immobiliare;
3. Gli enti filantropici: una soluzione fiscale.





# ENTI DEL TERZO SETTORE



STUDIO  
MONTANELLI

# L'ATTUAZIONE DELLA RIFORMA DEL TERZO SETTORE

---

- Legge delega n. 106/2016;
- Pubblicazione in Gazzetta Ufficiale dei decreti legislativi riguardanti:
  - a) la disciplina dell'istituto del cinque per mille (D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 111);
  - b) la revisione in materia di impresa sociale (D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 112);
  - c) il Codice del terzo settore (D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117).
- Pubblicazione dei decreti correttivi:
  - a) Correttivo al D.Lgs 117/17- Codice del Terzo Settore - (D.Lgs. 03 agosto 2018 n. 105);
  - b) Correttivo al D.Lgs. 112/17 - Impresa Sociale (D.Lgs . 17 luglio 2018 n. 95).

# AUTORIZZAZIONE DELLA COMMISSIONE EUROPEA

---

Ai sensi dell'articolo 104 del Codice del Terzo settore, le disposizioni del titolo X, salvo quanto previsto dal comma 1 (articoli 77, 78, 81, 82, 83 e 84, comma 2, 85 comma 7), si applicano agli enti iscritti nel RUNTS **a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea** e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto Registro.

Per la piena operatività delle misure e dei regimi fiscali del Codice del Terzo settore (anche con riferimento al decreto legislativo delle imprese sociali) **è necessario aspettare l'autorizzazione della Commissione europea**.

**Ad oggi risulterebbe avviato solamente un processo di interlocazione con la Commissione Europea attraverso l'invio di documenti descrittivi.**

## ART. 5 DEL D.LGS 117/2017

---

All'art. 5 del D. Lgs 117/2017 sono disciplinate le **attività di interesse generale** che un Ente del Terzo Settore può svolgere.

Le 26 attività sono in parte quelle già previste dalle normative precedenti (es. per le ODV o per le Onlus). Spesso una delle voci costituisce una famiglia di attività.

Alcune attività sono state "meglio definite", come ad es. **l'alloggio sociale**, nonché ogni altra attività di **carattere residenziale** temporaneo diretta a soddisfare i bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi (lett. q).

Altre, invece, sono "nuove", come ad es. **la riqualificazione di beni pubblici non utilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata** (lett. z).

Inoltre non è **mai richiesto lo svolgimento nei cfr. di soggetti svantaggiati**, come in precedenza accadeva per le Onlus.

## ART. 6 DEL D.LGS 117/2017

---

Ai sensi dell'art. 6 del D. Lgs. 117/2017, gli enti del Terzo settore possono esercitare **attività diverse** da quelle di cui all'articolo 5, a condizione che l'atto costitutivo o lo statuto lo consentano e siano secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale, secondo criteri e limiti definiti con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche Sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, da adottarsi ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sentita la Cabina di regia di cui all'articolo 97, tenendo conto dell'insieme delle risorse, anche volontarie e gratuite, impiegate in tali attività in rapporto all'insieme delle risorse, anche volontarie e gratuite, impiegate nelle attività di interesse generale.

## ART. 6 DEL D.LGS 117/2017

---

Il *decreto ministeriale n° 107 del 19 maggio 2021* ha definito i **criteri e limiti** delle attività diverse da quelle di interesse generale esercitabili dagli enti del Terzo settore (ETS).

La **strumentalità è di natura finalistica**: sono considerate strumentali le attività diverse finalizzate a supportare, sostenere, promuovere o agevolare il perseguimento delle finalità istituzionali dell'ETS. In questo senso, non viene data una definizione del tipo di attività, ma solo della loro 'finalizzazione di sostegno' all'ente.

La **secondarietà è di natura quantitativa**: il principio di secondarietà è connesso al rispetto di una delle due seguenti condizioni:

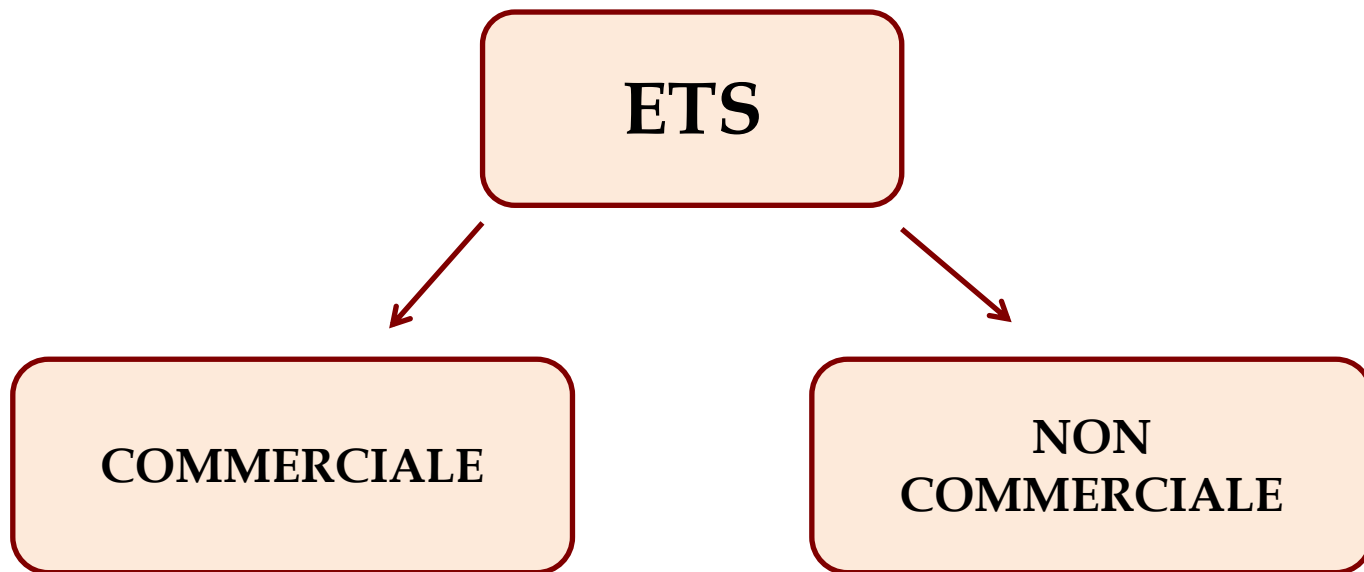
- i ricavi da attività diverse non sono superiori al 30% delle entrate complessive dell'ente;
- i ricavi da attività diverse non sono superiori al 66% dei costi complessivi dell'ente.



# ETS COMMERCIALE E NON COMMERCIALE

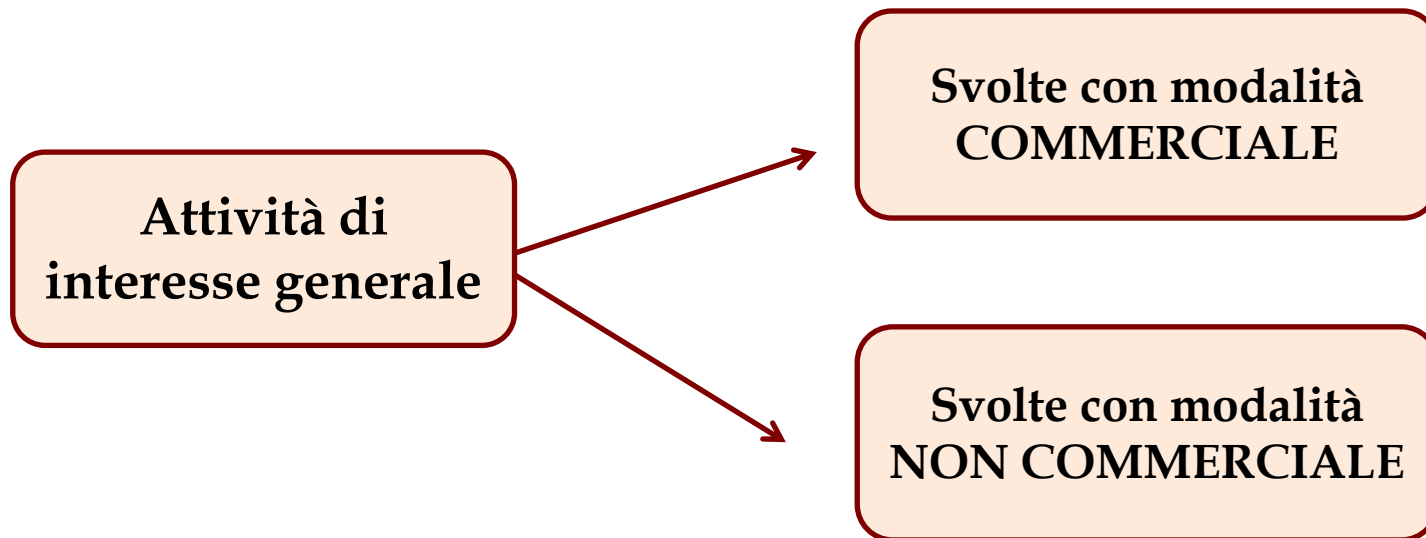
---

Art. 79 CTS (Disposizioni in materia di imposte sui redditi)



# ETS COMMERCIALE E NON COMMERCIALE

Art. 79 CTS (Disposizioni in materia di imposte sui redditi)



# DECRETO SEMPLIFICAZIONI

---

4 agosto 2022 - Conversione in Legge del D.L. n. 73/2022  
(Decreto Semplificazioni)



Il Decreto Semplificazioni (D.L. n. 73/2022 convertito con legge n. 122/2022) ha apportato importanti modifiche al D.Lgs. n. 117/2017 (Codice del Terzo Settore - CTS) ed in particolare alle disposizioni fiscali contenute nel Titolo X.

# DECRETO SEMPLIFICAZIONI

---

## ARTICOLI DEL CTS MODIFICATI DAL DECRETO SEMPLIFICAZIONI

- Art. 54: Trasmigrazione dei registri esistenti
- Art. 79: Disposizioni in materia di imposte sui redditi
- Art. 82: Disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali
- Art. 83: Detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali
- Art. 84: Regime fiscale delle ODV e degli enti filantropici
- Art. 85: Regime fiscale delle APS e delle SMS
- Art. 86: Regime forfettario per le attività commerciali svolte dalle APS e dalle ODV
- Art. 87: Tenuta e conservazione delle scritture contabili degli ETS
  
- Art. 88: “De Minimis”
- Art. 101: Norme transitorie e di attuazione
- Art. 104: Entrata in vigore



TITOLO  
X

## ART.79 DEL D.LGS 117/2017

---

1. *Agli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali, si applicano le disposizioni di cui al presente titolo nonché le norme del titolo II del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in quanto compatibili.*

2. *Le attività di interesse generale di cui all'articolo 5, ivi incluse quelle accreditate o contrattualizzate o convenzionate con le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, l'Unione europea, amministrazioni pubbliche straniere o altri organismi pubblici di diritto internazionale, si considerano di natura non commerciale quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto anche conto degli apporti economici degli enti di cui sopra e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento. **((I costi effettivi sono determinati computando, oltre ai costi diretti, tutti quelli imputabili alle attività di interesse generale e, tra questi, i costi indiretti e generali, ivi compresi quelli finanziari e tributari)).***

2-bis. *Le attività di cui al comma 2 si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il **((6 per cento))** i relativi costi per ciascun periodo d'imposta **((e per non oltre tre periodi d'imposta consecutivi))**.*

## ART.79 DEL D.LGS 117/2017

---

3. Sono altresì considerate non commerciali:

a) le attività di cui all'articolo 5, comma 1, lettera h), se svolte direttamente dagli enti di cui al comma 1 la cui finalità principale consiste nello svolgere **attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale** e purché tutti gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di ricerca e nella diffusione gratuita dei loro risultati e non vi sia alcun accesso preferenziale da parte di altri soggetti privati alle capacità di ricerca dell'ente medesimo nonché ai risultati prodotti;

b) le attività di cui all'articolo 5, comma 1, lettera h), affidate dagli enti di cui al comma 1 **ad università** e altri organismi di ricerca che la svolgono direttamente in ambiti e secondo modalità definite dal decreto del Presidente della Repubblica 20 marzo 2003, n. 135.

b-bis) le attività di cui all'articolo 5, comma 1, lettere a), b) e c), se svolte da fondazioni delle ex istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza, a condizione che gli utili siano interamente reinvestiti nelle **attività di natura sanitaria o socio-sanitaria** e che non sia deliberato alcun compenso a favore degli organi amministrativi.

## ART.79 DEL D.LGS 117/2017

---

*4. Non concorrono, in ogni caso, alla formazione del reddito degli enti del Terzo settore ((di natura non commerciale ai sensi del comma 5)):*

*a) i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;*

*b) i contributi e gli apporti erogati da parte delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 per lo svolgimento, anche convenzionato o in regime di accreditamento di cui all'articolo 9, comma 1, lettera g), del decreto legislativo 7 dicembre 1993, n. 517, delle attività di cui ai commi 2 e 3 del presente articolo.*

## ART.79 DEL D.LGS 117/2017

---

*5. Si considerano non commerciali gli enti del Terzo settore di cui al comma 1 che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di cui all'articolo 5 in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo. Indipendentemente dalle previsioni statutarie gli enti del Terzo settore assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali qualora i proventi delle attività di cui all'articolo 5, svolte in forma d'impresa non in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo, nonché le attività di cui all'articolo 6, fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri di cui al decreto previsto all'articolo 6, superano, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali.*

*5-bis. Si considerano entrate derivanti da attività non commerciali i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente ((, **i proventi non commerciali di cui agli articoli 84 e 85**)) e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti, ivi compresi i proventi e le entrate considerate non commerciali ai sensi dei commi 2, 3 e 4 tenuto conto altresì del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali.*





# IMPRESE SOCIALI



STUDIO  
MONTANELLI

# IMPRESE SOCIALI

---

## Attività d'impresa di interesse generale (art. 2)

- a) interventi e servizi sociali ai sensi dell'articolo 1, commi 1 e 2, della legge 8 novembre 2000, n. 328, e successive modificazioni, ed interventi, servizi e prestazioni di cui alla legge 5 febbraio 1992, n. 104, e successive modificazioni, e di cui alla legge 22 giugno 2016, n. 112, e successive modificazioni;
- b) interventi e prestazioni sanitarie;

[...]

- q) **l'alloggio sociale** [...], nonché ogni altra attività di **carattere residenziale** temporaneo diretta a soddisfare i bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi;

[...]

- v) **Riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata.**

# IMPRESE SOCIALI

---

L'impresa sociale non è una forma civilistica a sé stante, bensì una “qualifica”, ossia una modalità specifica del “*fare impresa*” che prescinde dalla forma giuridica dell'organizzazione che assume.

Possono, pertanto, **acquisire la qualifica di impresa sociale** tutti gli enti privati :

1. del libro I c.c. (associazioni, fondazioni e comitati)
2. del libro V c.c. (società sia di capitali che di persone, con l'eccezione delle società con un unico socio persona fisica).

# IMPRESE SOCIALI

---

## Art. 4 - Struttura proprietaria e disciplina dei gruppi

Le società costituite da un unico socio persona fisica, **gli enti con scopo di lucro e le amministrazioni pubbliche** di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni, **NON possono esercitare attività di direzione e coordinamento o detenere, in qualsiasi forma, anche analoga, congiunta o indiretta, il controllo di un'impresa sociale** ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile

... **ad eccezione delle associazioni o fondazioni di diritto privato ex Ipab derivanti dai processi di trasformazione delle istituzioni pubbliche di assistenza o beneficenza**, ai sensi del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 16 febbraio 1990, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 45 del 23 febbraio 1990, e del decreto legislativo 4 maggio 2001, n. 207, *in quanto la nomina da parte della pubblica amministrazione degli amministratori di tali enti si configura come mera designazione, intesa come espressione della rappresentanza della cittadinanza, e non si configura quindi mandato fiduciario con rappresentanza, sicché è sempre esclusa qualsiasi norma di controllo da parte di quest'ultima.*

# IMPRESE SOCIALI

---

ASSENZA SCOPO DI LUCRO (destina eventuali utili ed avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio) – (art. 3)

(co. 3) - L'impresa sociale puo' destinare una quota inferiore al cinquanta per cento degli utili e degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti:

a) se costituita nelle forme di cui al libro V del codice civile, ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato dai soci, nei limiti delle variazioni dell'indice nazionale generale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati, calcolate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) per il periodo corrispondente a quello dell'esercizio sociale in cui gli utili e gli avanzi di gestione sono stati prodotti, oppure alla distribuzione, anche mediante aumento gratuito del capitale sociale o l'emissione di strumenti finanziari, di dividendi ai soci, in misura comunque non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato;

b) a erogazioni gratuite in favore di enti del Terzo settore diversi dalle imprese sociali, che non siano fondatori, associati, soci dell'impresa sociale o societa' da questa controllate, finalizzate alla promozione di specifici progetti di utilita' sociale.

# IMPRESE SOCIALI

---

## COINVOLGIMENTO DEI LAVORATORI, DEGLI UTENTI E DI ALTRI SOGGETTO INTERESSATI ALLE ATTIVITA' (art. 11) :

(co. 1) - Nei regolamenti aziendali o negli statuti delle imprese sociali devono essere previste adeguate forme di coinvolgimento dei lavoratori e degli utenti e di altri soggetti direttamente interessati alle loro attività.

(co. 2) per coinvolgimento deve intendersi un meccanismo di consultazione o di partecipazione mediante il quale lavoratori, utenti e altri soggetti direttamente interessati alle attività siano posti in grado di esercitare un'influenza sulle decisioni dell'impresa sociale, con particolare riferimento alle questioni che incidano direttamente sulle condizioni di lavoro e sulla qualità dei beni o dei servizi.

(co.4 lett. b) nelle imprese sociali che superino due dei limiti indicati nel primo comma dell'articolo 2435-bis del codice civile ridotti della metà, la nomina, da parte dei lavoratori ed eventualmente degli utenti di almeno un componente sia dell'organo di amministrazione che dell'organo di controllo

Limiti 2435-bis c.c. :

- a) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4.400.000 euro;
- b) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro
- c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità.

# IMPRESE SOCIALI

---

## AGEVOLAZIONI FISCALI PER L'IMPRESA SOCIALE (art. 18)

### 1. Detassazione di utili e avanzi di gestione

Viene riconosciuta la non imponibilità degli utili o degli avanzi di gestione destinati:

- Ad apposite riserve ai sensi dell'articolo 3, commi 1 e 2 (riserve ad incremento del patrimonio);
- a contributo per l'esercizio dell'attività ispettiva organizzata dal Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali;

# IMPRESE SOCIALI

---

## *Le detrazioni a favore delle persone fisiche*

Il legislatore ha previsto una serie di misure agevolative a vantaggio delle imprese sociali, volte a favorire gli investimenti di capitale, per evitare di penalizzare eccessivamente tali enti rispetto alle società lucrative che non soggiacciono ai limiti di remunerazione del capitale.

La disposizione è rivolta sostanzialmente ad incentivare gli investitori delle imprese sociali con agevolazioni fiscali.

Infatti, è previsto che **dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche si detrae un importo pari al 30% della somma investita dal contribuente nel capitale sociale di una o più società, incluse quelle cooperative,** successivamente alla data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 112/2017, **che abbiano acquisito la qualifica di impresa sociale da non più di cinque anni.**



# IMPRESE SOCIALI

---

## *Le detrazioni a favore delle persone fisiche*

L'ammontare, in tutto o in parte, non detraibile nel periodo d'imposta di riferimento può essere detratto nei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il terzo.

L'investimento massimo detraibile non può eccedere, in ciascun periodo d'imposta, l'importo di 1 milione di euro e, per assicurarne la stabilità, la norma prevede che lo stesso debba essere mantenuto per almeno 5 anni.

L'eventuale cessione, anche parziale, dell'investimento, prima del decorso dei 5 anni, comporta la decadenza dal beneficio e l'obbligo, per il contribuente, di restituire l'importo detratto, insieme agli interessi legali.

# IMPRESE SOCIALI

---

## *Le deduzione a favore dei soggetti IRES*

L'investimento nel capitale delle imprese sociali è incentivato anche nei confronti dei soggetti IRES, attraverso la previsione di **una deduzione dalla base imponibile**.

La norma, infatti, stabilisce che non concorre alla formazione del reddito dei soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società **il 30% della somma investita nel capitale sociale di una o più società, incluse quelle cooperative, che abbiano acquisito la qualifica di impresa sociale da non più di cinque anni**.

L'investimento massimo deducibile non può eccedere, in ciascun periodo d'imposta, **l'importo di 1,8milioni di euro e deve essere mantenuto per almeno 5 anni**. L'eventuale cessione, anche parziale, prima del decorso di tale termine, comporta la decadenza dal beneficio e il recupero a tassazione dell'importo dedotto. Sull'imposta non versata per effetto della deduzione non spettante sono dovuti gli interessi legali.

# IMPRESE SOCIALI

---

## *Le disposizioni a favore delle fondazioni*

Per non determinare una disparità di trattamento tra le imprese sociali costituite in forma societaria e quelle costituite in forma non societaria, il legislatore ha esteso le agevolazioni previste per le persone fisiche e i soggetti IRES anche alle **imprese sociali costituite in forma di fondazione ,che abbiano acquisito la qualifica di impresa sociale da non piu' di cinque anni.**

Tali benefici, invece, non si applicano alle imprese sociali costituite in forma di associazione.

L'esclusione è giustificata dalla circostanza che *“queste ultime hanno con maggiore facilità (stante la base personale che, al pari delle società, le contraddistingue) la possibilità di acquisire per trasformazione la forma societaria qualora intendano.*

# IMPRESE SOCIALI

---

## *La disapplicazione di norme tributarie*

Alle imprese sociali non si applicano le norme in materia di **società di comodo** (art. 30, Legge n.724/1994) e di **società in perdita sistematica** (art. 2, commoda 36-decies a 36-duodecies del D.L. n. 138/ 2011, convertito dalla Legge n.148/2011), **gli studi di settore** (art. 62-bis del D.L. n. 331/1993, convertito dalla Legge n.427/1993), **i parametri** (art. 3, commi da 181 a 189, della Legge n.549/1995), nonché gli **indici sintetici di affidabilità** (art. 7-bis, D.L. n. 193/2016, convertito, con modificazioni dalla Legge n.225/2016).

Le suddette disposizioni, costituendo norme di carattere antielusivo e di valutazione della normale capacità economica per soggetti che agiscono con finalità lucrativa, non sembrano infatti adattabili alla situazione di soggetti che agiscono con una logica economica, improntata però a finalità di interesse generale, la salvaguarda delle quali è già affidata ad altre norme più calibrate alla fattispecie (si pensi, ad esempio, alle presunzioni di indiretta distribuzione degli utili).

# IMPRESE SOCIALI

---

## *Le altre agevolazioni*

Sempre con l'obiettivo di favorire lo sviluppo delle imprese sociali, il legislatore ha apportato una serie di significative modifiche al Testo Unico in materia di intermediazione finanziaria (D.Lgs. n. 8/1998), in modo che:

- le imprese sociali possano accedere alla raccolta di capitali di rischio attraverso portali telematici;
- le imprese sociali vengano inserite nel novero dei soggetti per i quali le offerte al pubblico, condotte esclusivamente attraverso uno o più portali per la raccolta di capitali, possono essere finalizzate attraverso la sottoscrizione di strumenti finanziari emessi dai suddetti soggetti.



# ENTI RELIGIOSI

# ENTI RELIGIOSI

---

La riforma del Terzo settore consente agli **enti religiosi civilmente riconosciuti** di acquisire la qualifica di Ente del Terzo settore o di impresa sociale limitatamente alle attività di interesse generale svolte o che, potenzialmente, potrebbero svolgere mediante la costituzione di un “ramo” di Terzo settore (cui si applicano le norme del Codice del Terzo settore) o di impresa sociale (cui si applica il D. Lgs. N. 112/2017 in tema di imprese sociali).

In altri termini, l'ente religioso può decidere se aderire alla riforma e, anche, con quali delle proprie attività. Pertanto, nell'ipotesi che decida di istituire un ramo di Terzo settore (o di impresa sociale), **non è tenuto a farvi confluire tutte le attività di interesse generale che già svolge, ben potendo decidere quali di esse così qualificare.**

# ENTI RELIGIOSI

---

Ai sensi dell'art. 4, co. 3, del D. Lgs. 117/2017:

*<< 3. Agli **enti religiosi civilmente riconosciuti** e alle fabbricerie di cui all'articolo 72 della legge 20 maggio 1985, n. 222, le norme del presente decreto si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 5, nonché delle eventuali attività diverse di cui all'articolo 6 a condizione che per tali attività adottino un regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, recepisca le norme del presente Codice e sia depositato nel Registro unico nazionale del Terzo settore. Per lo svolgimento di tali attività deve essere costituito un patrimonio destinato e devono essere tenute separatamente le scritture contabili di cui all'articolo 13. I beni che compongono il patrimonio destinato sono indicati nel regolamento, anche con atto distinto ad esso allegato. Per le obbligazioni contratte in relazione alle attività di cui agli articoli 5 e 6, gli enti religiosi civilmente riconosciuti e le fabbricerie di cui all'articolo 72 della legge n. 222 del 1985 rispondono nei limiti del patrimonio destinato. Gli altri creditori dell'ente religioso civilmente riconosciuto o della fabbrica non possono far valere alcun diritto sul patrimonio destinato allo svolgimento delle attività di cui ai citati articoli 5 e 6.>>*



# ENTI RELIGIOSI

---

Mentre, in tema di imprese sociali, l'art. 1, co. 3, del D. Lgs. 112/2017:

*<< 3. Agli enti religiosi civilmente riconosciuti e alle fabbricerie di cui all'articolo 72 della legge 20 maggio 1985, n. 222, le norme del presente decreto si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 2, a condizione che per tali attività adottino un regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e delle finalità di tali enti, recepisca le norme del presente decreto. Per lo svolgimento di tali attività deve essere costituito un patrimonio destinato e devono essere tenute separatamente le scritture contabili di cui all'articolo 9. I beni che compongono il patrimonio destinato sono indicati nel regolamento, anche con atto distinto ad esso allegato. Per le obbligazioni contratte in relazione alle attività di cui all'articolo 2, gli enti religiosi civilmente riconosciuti e le fabbricerie di cui all'articolo 72 della legge n. 222 del 1985 rispondono nei limiti del patrimonio destinato. Gli altri creditori dell'ente religioso civilmente riconosciuto o della fabbriceria non possono far valere alcun diritto sul patrimonio destinato allo svolgimento delle attività di cui al citato articolo 2.>>*

## ENTI RELIGIOSI

---

Qualora svolgano attività di interesse generale disciplinate dal Codice del Terzo settore (cfr. art. 5 D. Lgs. 117/2017), gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti possono partecipare al sistema del Terzo settore mediante l'istituzione di un ramo di Terzo settore (o di impresa sociale) in presenza di **tre condizioni**:

1. L'adozione di un regolamento che, nel rispetto della struttura e delle finalità di tali enti recepisca le norme della disciplina civile;
2. La costituzione di un patrimonio destinato per lo svolgimento della/delle attività di interesse generale;
3. La tenuta di scritture contabili separate.

## ALIQUTA IRES RIDOTTA AL 50%

---

La circolare 15/E del 2022 dell' Agenzia delle Entrate ha chiarito che la riduzione Ires può applicarsi ai redditi derivanti dal godimento statico-conservativo del patrimonio immobiliare, qualora si configuri in concreto un **“mero” godimento del patrimonio immobiliare** (quindi non si realizzi l'esercizio di un'attività commerciale) e i **proventi** ritratti dalla locazione o dalla vendita **siano effettivamente impiegati nelle attività di religione o di culto.**



# **LA FISCALITA' DI VANTAGGIO NELL'IMMOBILIARE**



# AGEVOLAZIONI PER GLI ETS

## IMPOSTE INDIRETTE

### Art. 82

Esenzione IMU - TASI degli immobili posseduti e utilizzati dagli ETS non commerciali, destinati esclusivamente allo svolgimento, con modalità non commerciali, di determinate attività.

Esenzione dalle imposte sulle successioni/donazioni e dalle imposte ipotecaria e catastale per trasferimenti a titolo gratuito in favore degli ETS.

Applicazione in misura fissa delle imposte di registro, ipotecaria e catastale per i trasferimenti di beni immobili o per gli atti traslativi/constitutivi di diritti reali immobiliari di godimento in favore di ETS e imprese sociali.

Imposta di registro, ipotecaria e catastale fisse per gli atti costitutivi e le modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione.

Esenzione dall'imposta di bollo.

Esenzione dall'imposta sugli intrattenimenti.

Esenzione dalle tasse sulle concessioni governative.

## IMPOSTE INDIRETTE E TRIBUTI LOCALI – Art. 82

---

Il comma 1 dell'art. 82 recita: «*Le disposizioni del presente articolo si applicano agli enti del Terzo settore comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società, salvo quanto previsto ai commi 4 e 6*»

Il comma 6 riguarda la disciplina IMU e TASI per gli ETS.

Ai fini IMU e TASI è stata confermata **l'esenzione** per gli immobili posseduti e utilizzati dagli **ETS non commerciali** destinati esclusivamente allo svolgimento, con modalità non commerciali, di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività religiose di cui all'art. 16, lett. a), legge 222/1985 (cioè le attività di religione o di culto dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana).

Al riguardo, l'articolo 82 richiama per intero le disposizioni già applicabili in precedenza all'IMU e alla TASI.

## IMPOSTE INDIRETTE E TRIBUTI LOCALI - Art. 82

---

Con il comma 6 dell'art. 82 del CTS le cooperative sociali vengono espressamente incluse nell'esenzione ai fini IMU e TASI.

In aggiunta a ciò, il comma 7 dell'art. 82 dispone che gli enti territoriali (Comuni, Province, Regioni e Città metropolitane) potranno deliberare agevolazioni per gli enti del terzo settore (non commerciali), con riferimento ai tributi propri diversi da IMU e TASI.

Il comma 8, ancora, demanda alle Regioni ed alle Province autonome di Trento e Bolzano di disporre eventuali riduzioni o esenzioni ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).

## IMPOSTE INDIRETTE E TRIBUTI LOCALI - Art. 82

---

Il comma 2 introduce un'esenzione dalle imposte sulle successioni e donazioni e dalle imposte ipotecaria e catastale in favore degli ETS (di cui al comma 1) per i trasferimenti a titolo gratuito, poi, utilizzati dagli stessi enti per il perseguimento delle proprie attività statutarie.

Il comma 4, reintroducendo il beneficio che, per le Onlus, era stato abrogato con il D.Lgs. n. 23/2011, prevede che ai trasferimenti di beni immobili o agli atti traslativi/costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, a titolo oneroso, a favore degli ETS e delle imprese sociali a prescindere dalla loro veste si applicheranno le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa; a condizione che l'ente utilizzi tali beni, entro cinque anni dal trasferimento, a diretta attuazione dei propri scopi istituzionali o dell'oggetto sociale.



L'ente in questo caso dovrà rendere apposita dichiarazione in tal senso. In caso di dichiarazione mendace o di mancata effettiva utilizzazione dei beni a diretta attuazione degli scopi istituzionali sarà dovuta l'imposta nella misura ordinaria oltre ad una sanzione pari al 30% dell'imposta dovuta.



## IMPOSTE INDIRETTE E TRIBUTI LOCALI – Art. 82

---

Il comma 3 dell'art. 82 dispone: «*Agli atti costitutivi e alle modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione poste in essere da enti del Terzo settore di cui al comma 1, le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa. Le modifiche statutarie di cui al periodo precedente sono esenti dall'imposta di registro se hanno lo scopo di adeguare gli atti a modifiche o integrazioni normative.*»

*Gli atti costitutivi e quelli connessi allo svolgimento delle attività delle organizzazioni di volontariato sono esenti dall'imposta di registro».*

È stato inoltre previsto che per tutti gli ETS, comprese le imprese sociali, l'imposta di registro si applica in misura fissa:

- agli atti;
- ai contratti;
- alle convenzioni;
- a ogni altro documento relativo alle attività di interesse generale svolte in base ad accreditamento, contratto o convenzione con le Amministrazioni pubbliche, anche straniere, con l'UE o altri organismi pubblici di diritto internazionale.

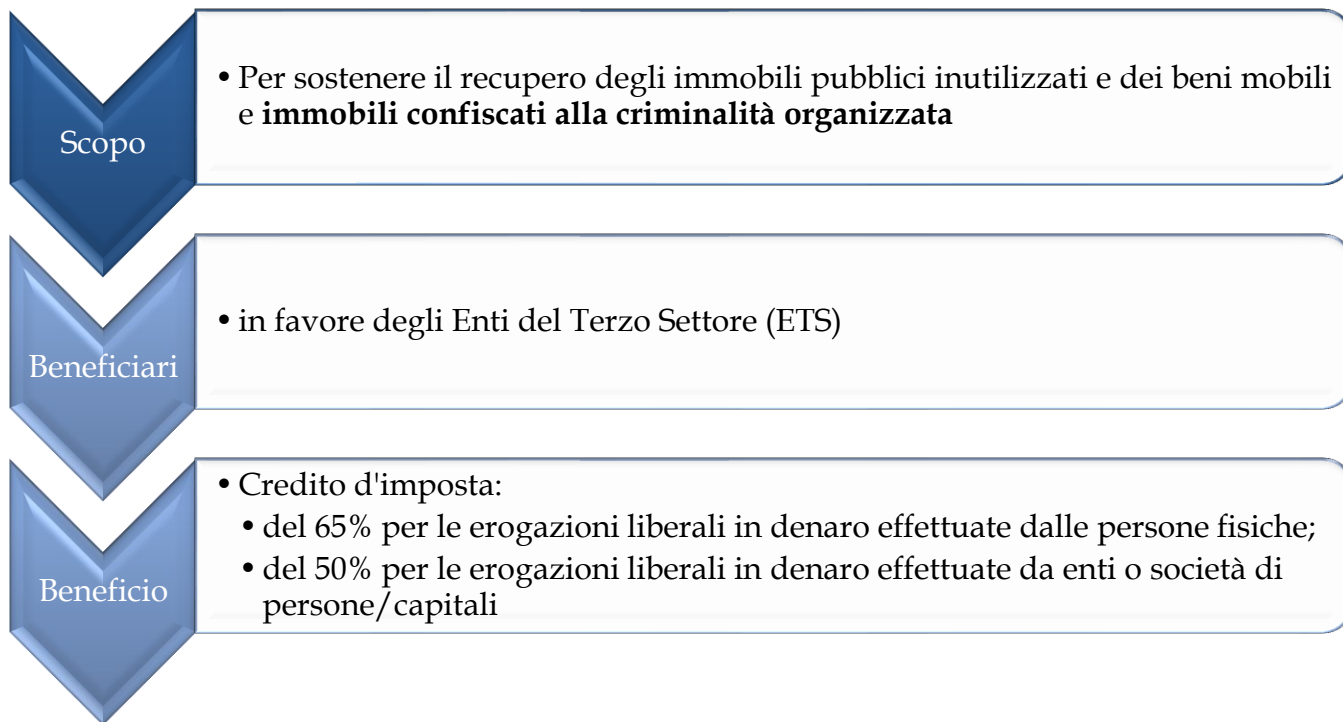
# SCHEMA DI SINTESI DI APPLICAZIONE DELLE AGEVOLAZIONI

<b>Agevolazione</b>	<b>ETS NON Commerciale</b>	<b>ETS Commerciale</b>	<b>Impresa Sociale (in forma societaria)</b>
Art. 82 c. 2: Imposta successioni donazioni su trasferimenti gratuiti	SI	SI	NO
Art. 82 c. 2: imposta ipotecaria catastale trasferimenti su trasferimenti gratuiti	SI	SI	NO
Art. 82, c. 3: imposta registro e ipocatastale fisse per atti costitutivi, modifiche e operazioni straordinarie	SI	SI	NO
Art. 82 c. 4: imposta registro e ipocatastale fissa su atti traslativi o costitutivi immobiliari, a titolo oneroso	SI	SI	SI

# SCHEMA DI SINTESI DI APPLICAZIONE DELLE AGEVOLAZIONI

<b>Agevolazione</b>	<b>ETS NON Commerciale</b>	<b>ETS Commerciale</b>	<b>Impresa Sociale (in forma societaria)</b>
Art. 82 c. 5: esenzione imposta di bollo per documenti richiesti o prodotti	SI	SI	NO
Art. 82 c. 6: esenzione IMU-TASI immobili non commerciali	SI	NO	NO
Art. 82 c. 7: esenzione tributi locali	SI	NO	NO
Art. 82 c. 8: esenzione/riduzione IRAP	SI	SI	NO
Art. 82 c. 9: esenzione imposta sugli intrattenimenti	SI	SI	NO
Art. 82 c. 10: esenzione concessione governativa	SI	SI	NO

## SOCIAL BONUS - Art. 81



## SOCIAL BONUS – Art. 81

---

Il credito d'imposta descritto in precedenza sarà limitato ad una percentuale del reddito imponibile che varierà a seconda del soggetto erogatore:

- Persone fisiche: **15% del reddito imponibile;**
- Soggetti titolari di reddito d'impresa: **5 per mille dei ricavi annui.**

Inoltre, tale credito sarà ripartito in tre quote annuali di pari importo e alle erogazioni che beneficeranno del social bonus non saranno applicabili le detrazioni/ deduzioni previste dall'art. 83.

## SOCIAL BONUS – Art. 81

Esempio:

Social Bonus – Art. 81	
Soggetto erogatore	Vantaggio
<b>Persona fisica</b> <b>Reddito 100 mila €</b>	Erogazione fino a 15mila € Credito d'imposta fino a 9.750 € In tre quote annuali di 3.250 €
<b>Società di capitali</b> <b>Ricavi 5 milioni €</b>	Erogazione fino a 25mila € Credito d'imposta fino a 12.500 € In tre quote annuali di 4.166,67 €

## SOCIAL BONUS – Art. 81

---

Dall'altro punto di vista, gli ETS dovranno presentare al Ministero del lavoro e delle politiche sociali un progetto per sostenere il recupero degli immobili pubblici inutilizzati o dei beni mobili o immobili confiscati alla criminalità organizzata.

Inoltre, gli ETS dovranno comunicare al Ministero del lavoro e delle politiche sociali e tramite il loro sito web istituzionale le erogazioni liberali ricevute e la destinazione delle stesse.



# **GLI ENTI FILANTROPICI: UNA SOLUZIONE FISCALE**





## GLI ENTI FILANTROPICI - Artt. 37 - 39

---

Sono ETS

- costituiti in **forma di associazione riconosciuta o di fondazione**
- al fine di **erogare denaro, beni o servizi**, anche di investimento,
- a **sostegno di categorie di persone svantaggiate** o di **attività di interesse generale**.

## GLI ENTI FILANTROPICI - Artt. 37 - 39

---

Per quanto concerne le **risorse economiche** degli Enti filantropici, queste sono date principalmente *da contributi pubblici e privati, donazioni e lasciti testamentari, rendite patrimoniali ed attività di raccolta fondi.*

Inoltre, tutti gli aspetti **connessi alla gestione del patrimonio, alla sua destinazione e alle modalità delle erogazioni devono essere esplicitati nell'atto costitutivo**, mediante l'indicazione dei principi a cui l'ente filantropico deve attenersi nell'amministrazione delle proprie risorse.

A tal fine, il **bilancio sociale** costituisce uno strumento fondamentale di organizzazione e pubblicità, in quanto vi sono annotati l'elenco e gli importi delle erogazioni effettuate nel corso dell'esercizio, nonché i beneficiari diversi dalle persone fisiche.

## GLI ENTI FILANTROPICI - Artt. 37 - 39

---

In forza delle specifiche finalità che il Codice del terzo settore assegna agli enti filantropici, questi ultimi debbano **raccogliere fondi che**, successivamente alla raccolta, **dovranno essere impiegati per il raggiungimento degli scopi statutari**.

Allo stesso modo, qualora intendessero erogare servizi, gli enti filantropici dovranno dotarsi di una struttura e di un'organizzazione adeguata a svolgere quei servizi.

In entrambi i casi, è opportuno che le fondazioni e le associazioni che intendano “ricadere” nella definizione di enti filantropici, adottino strumenti, controlli e procedure atti a rendere la gestione trasparente, efficace ed efficiente (si pensi, per tutti, all'adozione del modello 231 e alla pubblicità dei dati sui siti internet degli enti).

## GLI ENTI FILANTROPICI - modifica art. 84

---

Il D.L. 21 giugno 2022, n. 73, convertito dalla L. 4 agosto 2022, n. 122, ha modificato l'art. 84, comma 2.

### ANTE

I redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte delle organizzazioni di volontariato sono esenti dall'imposta sul reddito delle società.

### POST

I **redditi** degli immobili, **destinati** in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte delle organizzazioni di volontariato, sono esenti dall'imposta sul reddito delle società.



## GLI ENTI FILANTROPICI - modifica art. 84

---

### ANTE

La disposizione di cui al comma 2 si applica anche alle organizzazioni di volontariato che, a seguito di trasformazione in enti filantropici, sono iscritte nella specifica sezione del Registro Unico Nazionale del Terzo settore.

### POST

La disposizione di cui al comma 2 si applica anche agli enti filantropici.

## GLI ENTI FILANTROPICI - modifica art. 84

---

Da una prima interpretazione sembrerebbe che, per poter fruire dell'esenzione IRES, è necessario che i **redditi immobiliari** siano reinvestiti per lo svolgimento di attività non commerciali e non già che gli immobili siano essi stessi destinati allo svolgimento di attività non commerciali.

Di conseguenza, il regime di esenzione IRES riguarderebbe anche i redditi derivanti dalla locazione commerciale degli immobili, purché i medesimi vengano destinati allo svolgimento delle attività di interesse generale con modalità non commerciale.

## GLI ENTI FILANTROPICI - modifica art. 84

---

Ciò trova riscontro nella risoluzione n. 75 dell' Agenzia delle entrate, del 21 dicembre 2023, la quale ha precisato in estrema sintesi che:

*l'attività di filantropia realizzata mediante l'erogazione di denaro, beni e servizi di investimento, a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale, è non commerciale ai fini fiscali. Inoltre, i redditi derivanti dalla gestione di immobili, attraverso i quali l'Ente Filantropico si sostiene, sono esenti dall'imposta sul reddito delle società, a condizione che non siano inseriti in un contesto produttivo.*



**SCONTO IN FATTURA  
E  
CESSIONE CREDITO BONUS EDILIZI**





## SCONTO IN FATTURA E CESSIONE CREDITO BONUS EDILIZI

---

È stato approvato il 26 marzo 2024 dal Consiglio dei Ministri un Decreto Legge che **elimina la cessione del credito e sconto in fattura per tutte le tipologie di interventi e i soggetti per cui era ancora possibile richiederli.**

Inoltre, non sarà possibile applicare l'istituto della remissione in bonis, che avrebbe consentito, con il pagamento di una minima sanzione, la comunicazione funzionale alla fruizione dei benefici fino al 15 ottobre 2024.

Il fine del Governo, secondo il Ministro dell'Economia Giancarlo Giorgetti, è quello di acquisire, alla scadenza ordinaria del termine previsto per tali agevolazioni (4 aprile 2024), l'ammontare del complesso delle opzioni esercitate e delle cessioni stipulate.

## SCONTO IN FATTURA E CESSIONE CREDITO BONUS EDILIZI

---

Giorgetti ha sottolineato in conferenza stampa la volontà di avere un monitoraggio preventivo del fenomeno rispetto al momento in cui le fatture vengono caricate sulla piattaforma dell' Agenzia delle Entrate.

È stata così istituita, per le nuove fattispecie, una comunicazione preventiva nel momento in cui si inizia la progettazione del lavoro. Stando al comunicato stampa, l'omessa trasmissione delle informazioni richieste, se relativa agli interventi già avviati, determina l'applicazione di una sanzione amministrativa di 10.000 euro, mentre per i nuovi interventi è prevista la decadenza dall'agevolazione fiscale.

## SCONTO IN FATTURA E CESSIONE CREDITO BONUS EDILIZI

---

È stata estesa a tale fattispecie anche la compensazione di coloro che intendono fruire dei crediti d'imposta rispetto ai debiti definitivamente accertati nei confronti dell'erario.

Come emerge dal comunicato stampa, sembra collegarsi all'introduzione di un nuovo divieto di compensazione pensato proprio per i bonus edilizi. In presenza di ruoli di ammontare almeno pari a 10.000 euro, ci sarà infatti un divieto di compensazione di questi crediti fino a concorrenza del dovuto. Il divieto di compensazione non opera se è in essere una dilazione dei ruoli.

## SUPERBONUS 110

---

Uno dei requisiti per potersi avvalere del **superbonus** secondo la “**speciale disciplina RSA**”, di cui al comma 10-bis dell’art. 119 del DL 34/2020, che consente:

- la moltiplicazione dei tetti massimi di spesa per le unità immobiliari “figurative” (corrispondenti al rapporto tra la superficie dell’immobile accatastato in B/1, B/2 o D/4 e la superficie media di una unità abitativa);
- e che, ai sensi del secondo periodo del comma 8-ter del medesimo art. 119, consente anche di applicare la percentuale di detrazione al 110%, senza decalage, sulle spese agevolate sostenute sino alla fine del 2025,

è che il soggetto che sostiene le spese per interventi agevolati, che rientra nel novero di quelli previsti dalla lett. d-bis) dell’art. 119 comma 9 del DL 34/2020, **svolga attività di prestazione di servizi socio-sanitari e assistenziali**.

## SUPERBONUS 110

---

La risposta a interpello dell' Agenzia delle Entrate 21 marzo 2024, n. 75, **ha negato l'applicabilità della disciplina superbonus prevista dal menzionato comma 10-bis a una Onlus**, iscritta all' Anagrafe delle Onlus (in attesa di essere iscritta al RUNTS una volta intervenuta l' autorizzazione della Comunità europea), **che dichiara di svolgere nell'immobile** (di proprietà di un ente religioso) **un'attività di "social housing"**\*.

La messa a disposizione di alloggi, prosegue l' Amministrazione finanziaria, *“senza una specifica attività di assistenza che si concretizza in una serie articolata di servizi nei confronti dei soggetti svantaggiati”* non pare rientrare tra le attività di *“assistenza sociale”* di cui all' art. 10 del DLgs. 460/97.

*\*si concretizza “nella locazione, a canoni calmierati, di alloggi e servizi abitativi a favore di soggetti disagiati; ciò allo scopo di «dare risposta a esigenze abitative, anche temporanee, offrendo oltre al mero servizio di alloggio, l' utilizzo di spazi comuni; erogare un' attività di pensionato universitario (con l' obiettivo di far socializzare e accudire gli studenti universitari indigenti); dare alloggio a parenti di lungodegenti ospedalieri in difficoltà economiche»”.*

*Grazie  
per l'attenzione!*

*[www.studiomontanelli.it](http://www.studiomontanelli.it)*