

NON PROFIT – Il Consulente di Avvenire per gli enti non commerciali (nr. 48 di Avvenire del 26.02.2020 di Patrizia Clementi)

Il decreto entrato in vigore il 14 02 2020 consente donazioni agevolate a Onlus, Odv e Aps

Le norme per le liberalità in natura

A due anni e mezzo dall'entrata in vigore del Codice del Terzo Settore (D. Lgs. 117 del 3 luglio 2017) sono ancora numerosi i provvedimenti necessari per la sua piena operatività, primo tra tutti quello dell'istituzione del Registro Unico del Terzo Settore (RUNTS), dal cui funzionamento dipende la concreta attuazione della Riforma del Terzo Settore (infatti i soggetti che possono essere qualificati ETS sono tali solo se iscritti nel Registro: cfr. art. 4, c. 1) e, unitamente all'autorizzazione da parte della Commissione europea, l'entrata in vigore della disciplina fiscale introdotta con il Titolo X del Codice (cfr. art. 104, c. 2).

Tra gli ultimi decreti emanati va segnalato il D.M. del 28 novembre 2019 (pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 30 gennaio 2020) relativo alle erogazioni liberali in natura disciplinate dall'articolo 83. Il Decreto è entrato in vigore il 14 febbraio 2020.

Occorre sottolineare che l'emanazione del Decreto consente finalmente alle Onlus, alle Organizzazioni di Volontariato (OdV) e alle Associazioni di Promozione Sociale (APS), di usufruire delle liberalità in natura agevolate; a questi soggetti, infatti, si applicano in via transitoria (già dal 2018) alcune disposizioni agevolative, tra cui anche la nuova disciplina sulle liberalità (cfr. art. 104, c. 1). Il Decreto ricorda questo aspetto nel secondo comma dell'articolo 2, sottolineando l'obbligo di questi soggetti di utilizzare *"i beni ricevuti in conformità alle proprie finalità statutarie"*.

Le liberalità agevolate

Prima di vedere i contenuti del Decreto è opportuno riassumere brevemente il trattamento fiscale significativamente agevolato previsto per le liberalità, siano esse in denaro o in natura.

L'agevolazione, usufruibile da tutti i soggetti (persone fisiche, enti e società) si concretizza in una deduzione, ammessa fino ad un importo pari al 10% del reddito complessivo dichiarato. Ad ulteriore vantaggio dell'offerente viene inoltre previsto che qualora il reddito complessivo al netto di tutte le altre deduzioni non fosse capiente, l'eccedenza può essere utilizzata entro il quarto esercizio successivo (c. 2).

Per le sole persone fisiche l'agevolazione fiscale può assumere la forma della detrazione d'imposta nella significativa misura del 30% che viene incrementata al 35% per le OdV; le liberalità vengono agevolate per un importo complessivo non superiore a 30.000 euro per ciascun periodo d'imposta (c. 1).

Mentre, come ormai accade per quasi tutte le agevolazioni, per le erogazioni liberali in denaro è previsto l'utilizzo del canale bancario/postale (c. 1), per le liberalità in natura la norma ha demandato ad un apposito decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, il compito di individuare *"le tipologie dei beni in natura che danno diritto alla detrazione o alla deduzione e d'imposta"* e quello di stabilire *«i criteri e le modalità di valorizzazione delle liberalità"* (c. 2).

Gli enti che possono ricevere le liberalità in natura.

Un primo aspetto affrontato dal Decreto riguarda l'ambito soggettivo di applicazione della norma che riguarda *«enti del Terzo Settore, di cui all'articolo 4, comma 1, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n.117, comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società»* (art. 2, c. 1).

La normativa riguarda in pratica tutti gli enti originati dalla riforma: le varie tipologie di ETS e le Imprese Sociali (disciplinate dal D. Lgs. 112/2017), comprese le cooperative sociali (che sono Imprese Sociali "di diritto"), con la sola esclusione delle Imprese Sociali di natura societaria. Il primo comma dell'articolo 4 cui fa riferimento il Decreto stabilisce, infatti, che

"sono enti del Terzo Settore 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, in via esclusiva o principale, 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".

A fondamento dell'identificazione dei soggetti per i quali trova applicazione la previsione agevolativa, il decreto cita, tra le premesse, il comma 6 dell'articolo 83 nel quale è stabilito che *"le disposizioni del presente articolo si applicano anche agli Enti del Terzo Settore di cui al comma 1 dell'articolo 82"*, che richiama, appunto, tutti gli ETS, cooperative sociali e Imprese Sociali non societarie incluse.

L'articolo 2 del Decreto ricorda inoltre che i beni ricevuti devono essere utilizzati *"per lo svolgimento dell'attività statutaria, ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale"*. Occorre però tenere presente che il primo comma dell'articolo 83 stabilisce che le agevolazioni per le liberalità, sia in denaro che in natura, si applicano agli *«oneri sostenuti dal contribuente per le erogazioni liberali in denaro o in natura a favore degli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5 [cioè gli ETS non commerciali]»*, e che il terzo comma dello stesso articolo condiziona l'applicazione dell'agevolazione ad un adempimento a carico dell'ETS che deve far annotare nel Registro Unico del Terzo Settore la qualifica di ente non commerciale e l'eventuale perdita di tale qualifica entro 30 giorni dalla chiusura del periodo d'imposta, pena l'applicazione di una sanzione pecuniaria (*"Le disposizioni di cui al presente articolo si applicano a condizione che l'ente dichiari la propria natura non commerciale ai sensi dell'articolo 79, comma 5, al momento dell'iscrizione nel Registro Unico di cui all'articolo 45. La perdita della natura non commerciale va comunicata dal rappresentante legale dell'ente all'Ufficio del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore della Regione o della Provincia autonoma in cui l'ente ha la sede legale, entro trenta giorni dalla chiusura del periodo d'imposta nel quale si è verificata. In caso di mancato tempestivo invio di detta comunicazione, il legale rappresentante dell'ente è punito con la sanzione amministrativa da 500 euro a 5.000 euro"*).

Sembrerebbe dunque doversi concludere che l'agevolazione riguarda: gli ETS non commerciali, le Imprese Sociali non societarie e le cooperative sociali che sono Imprese Sociali "di diritto".

La valorizzazione dei beni donati

L'articolo 83 demandava al decreto applicativo il compito di individuare *"le tipologie dei beni in natura che danno diritto alla detrazione o alla deduzione d'imposta"* e quello di stabilire *"i criteri e le modalità di valorizzazione delle liberalità"* (c. 2).

Sul primo aspetto il Decreto non effettua alcuna limitazione; se ne può dedurre che possono costituire oggetto di liberalità agevolate in natura i beni di qualsiasi genere. Sul secondo aspetto l'articolo 3 individua tre differenti criteri per determinare l'ammontare della detrazione o della deduzione che spetta agli offerenti che effettuano liberalità in natura a seconda che si tratti di beni strumentali, beni merce o beni diversi dai precedenti.

Se la donazione è costituita da un bene diverso da beni strumentali o beni merce, per determinare l'ammontare da portare in detrazione o deduzione si tiene conto del *«valore normale»* cioè, come recita l'articolo 9 del D.P.R. 917/1986 (TUIR) a cui il decreto rinvia, *"il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione; nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi"*.

Nel caso in cui il valore normale del bene sia superiore a 30.000 euro oppure nel caso cui per la natura del bene non sia possibile desumerne il valore applicando criteri oggettivi, sarà

necessaria una perizia giurata che attesti il valore dei beni donati, redatta entro 90 giorni .dalla data della donazione, che il donatore deve consegnare all'ente.

Se oggetto della liberalità è un bene di natura strumentale - cioè se si tratta di un bene iscritto come cespite nelle scritture contabili del donante - l'ammontare della detrazione o deduzione è pari al suo valore residuo fiscalmente riconosciuto al momento della donazione; tale valore è costituito dalla differenza tra il costo di acquisizione o il costo storico e la somma degli ammortamenti effettuati.

Se ad essere donati sono beni merci - cioè beni oggetto dell'attività dell'impresa donante o in quanto da questa prodotti o commercializzati oppure in quanto costituiscono beni acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione - l'ammontare della liberalità corrisponde al minore tra il "valore normale" e quello calcolato applicando le norme che disciplinano le rimanenze indicate dall'articolo 92 del TUIR.

La procedura e la documentazione

L'articolo 4 del Decreto stabilisce che la liberalità dei beni deve risultare da documento scritto nel quale il donatore descrive analiticamente il bene donato e il suo valore mentre l'ente destinatario della donazione si impegna ad utilizzare direttamente il bene per lo svolgimento dell'attività statutaria, ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Questo documento dovrà essere conservato dalle parti insieme alla perizia, nel caso di donazioni di beni non strumentali né merci, di valore superiore a 30.000 euro o per i quali non sia possibile applicare il criterio del "valore normale".