

La disciplina tributaria del Codice del Terzo settore in materia di imposte sui trasferimenti di ricchezza

L'art. 82 del DLgs. 117/2017, tra le varie disposizioni, disciplina la fiscalità, ai fini delle imposte sui trasferimenti, degli atti di costituzione e modifica statutaria, delle operazioni straordinarie, nonché delle cessioni onerose e gratuite di beni a favore di ETS. Tali disposizioni, di indubbio favor legislativo ma non tutte di natura agevolativa, sono già in vigore ed applicabili ad ODV, APS ed ONLUS iscritte nei relativi registri. Risulta quindi opportuno approfondire gli ambiti soggettivi ed oggettivi di applicazione delle norme, in grado di avere un rilevante impatto sul piano applicativo.

Thomas TASSANI*

1. Premessa

Il Codice del Terzo Settore (DLgs. 117/2017) contiene disposizioni in grado di incidere profondamente sulla fiscalità degli enti collettivi, che richiedono precise scelte organizzative e gestionali, per adeguare lo statuto in vista della iscrizione nel [futuro] Registro unico del Terzo settore (RUNTS). La previsione legislativa di una fase transitoria, in vigore dal 1/1/2018, in cui solo alcune delle norme tributarie del Codice sono applicabili, può essere considerata come una importante opportunità di pianificazione, in vista della piena operatività della riforma. In questo articolo, verranno in particolare analiz-

zate le previsioni in tema di imposte sui trasferimenti di ricchezza, oggetto dell'art. 82, sia nella prospettiva della riforma a regime, sia nella dimensione della attuale operatività.

2. La (già avvenuta) entrata in vigore dell'art. 82, l'ambito soggettivo e le problematiche eurounionali

L'entrata in vigore a decorrere "dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017" è stata prevista dall'art. 104 comma 1

* Professore Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Bologna - Avvocato

del DLgs. 117/2017 per le disposizioni in tema di titoli di solidarietà (art. 77), *social lending* (art. 78), *social bonus* (art. 81), deduzioni e detrazioni (art. 83), esenzione per redditi immobiliari di ODV ed APS (artt. 84, comma 2 e 85, comma 7), **imposte indirette e tributi locali** (art. 82)¹.

Il primo comma dell'art. 82 del DLgs. 117/2017 delinea lo **spettro soggettivo di applicazione** dell'articolo, estendendolo alla generalità degli ETS, con la sola eccezione rappresentata dalle imprese sociali costituite in forma di società. Spettro soggettivo che è poi ulteriormente ampliato per l'agevolazione in materia di imposte di registro ed ipo-catastali relativa ai trasferimenti a titolo oneroso di immobili a favore degli ETS, *"includere le imprese sociali"*.

In tal modo, il legislatore prevede chiaramente la possibilità che ETS che esercitino attività commerciale, anche in modo prevalente, possano godere dei benefici dell'art. 82. Il che non può che generare perplessità, alla luce del principio eurounionale del divieto di aiuti di Stato (art. 107 TFUE), potenzialmente applicabile ad ogni misura di *favor* che risulti selettiva, ossia rivolta solo ad alcune tipologie di imprese.

Pertanto, non risulta che l'art. 82 sia una delle misure oggetto della comunicazione inviata alla Commissione Europea ai sensi dell'art. 108, § 3, del TFUE che impone agli Stati membri di comunicare alla Commissione, *"in tempo utile perché presenti le sue osservazioni, i progetti diretti a istituire o modificare aiuti"*. A tale obbligo si collega il divieto di *"dare esecuzione alle misure progettate prima che tale procedura abbia condotto a una decisione finale"* (c.d. obbligo di *stand still*), come in effetti il DLgs. 117/2017 fa (art. 101 comma 10), ma solo per gli artt. 77 comma 10, 80 e 86.

A nostro avviso, un problema di compatibilità con il diritto eurounionale si può configurare in rapporto all'art. 82 in esame nei limiti in cui le disposizioni in esso contenute si qualificano in termini di **agevolazione** e non, invece, quali norme di carattere sistematico e strutturale.

3. L'esenzione da imposta sulle successioni e donazioni

Il secondo comma dell'art. 82 dispone che **non siano soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni e alle imposte ipo-catastali i trasferimenti a titolo gratuito** effettuati a favore degli ETS se utilizzati ai sensi dell'art. 8 comma 1 del DLgs. 117/2017.

La disposizione è assai simile a quella contenuta nell'art. 3 commi 1 e 2 del DLgs. 346/90, per i trasferimenti a favore di ONLUS, fondazioni, associazioni legalmente riconosciute con finalità di pubblica utilità aventi come scopo esclusivo *"l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità"*².

Nelle medesime fattispecie, è anche prevista **l'esenzione nelle imposte ipotecaria e catastale** (artt. 1 comma 2 e 10 comma 3 del DLgs. 347/90). Rispetto a simile norma, l'art. 82, comma 2 del DLgs. 117/2017 determina un'ulteriore estensione sul piano soggettivo, con la conseguenza che i trasferimenti gratuiti potranno essere esenti per tutti gli ETS, qualunque sia la forma giuridica (salvo, solo, le imprese sociali costituite in forma di società).

Dal punto di vista oggettivo, mentre l'art. 3 comma 1 del DLgs. 346/90 non richiede una verifica circa **l'effettivo utilizzo dei beni e diritti**³, ai

1 Sul tema, Sepio G., Silvetti M. "Terzo Settore: le agevolazioni in vigore dal 1 gennaio 2018", *il fisco*, 2017, p. 4052 ss.

2 Cass. 20.2.2003 n. 2542, in *Banca Dati Eutekne*.

sensi dell'art. 82 comma 2 del DLgs. 117/2017, invece, risulta necessario che i beni e diritti siano *"utilizzati ai sensi dell'art. 8, comma 1"*, ossia per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini *"dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale"*.

Entrambe le disposizioni sono vigenti, visto che l'art. 3, comma 1, DLgs. 346/90 non è stato abrogato dal DLgs. 117/2017.

Con riferimento agli ETS, l'art. 89 del DLgs. 117/2017 prevede che l'art. 3 commi 1 e 2 del DLgs. 346/90 (nonché i connessi artt. 1 commi 2 e 10 del DLgs. 347/90) non si applichi in via di principio agli ETS (art. 89 comma 1), se non per i trasferimenti gratuiti non relativi alle attività di cui all'art. 5 del DLgs. 117/2017, disegnando un **regime di parziale alternatività**.

Nel **periodo transitorio**, è invece configurabile una possibile sovrapposizione delle due disposizioni, nel senso che se un ente già iscritto nei registri ONLUS, ODV o APS risulta possedere anche le condizioni previste dall'art. 3 del DLgs. 346/90 potrà legittimamente optare per l'applicazione di tale norma oppure di quella dell'art. 82 comma 2 del DLgs. 117/2017.

4. L'imposizione fissa nelle imposte di registro, ipotecaria e catastale

Il terzo comma dell'art. 82 del DLgs. 117/2017 prevede l'imposizione fissa nel tributo di registro e nelle imposte ipo-catastali, per gli **"atti costituti-**

vi" e le **"modifiche statutarie"**, comprese le **"operazioni di fusione, scissione o trasformazione"**.

Con riferimento al regime impositivo degli **"atti costitutivi"**, appare necessario distinguere a seconda che alla costituzione dell'ente si accompagni o meno una **dotazione patrimoniale iniziale**. L'ipotesi dell'atto costitutivo senza dotazione patrimoniale risulta di per sé estranea all'imposta proporzionale (già ai sensi dell'art. 11 della Tariffa allegata al TUR); in questo senso va letta la previsione di cui all'art. 82, comma 3, che prevede la misura fissa per il tributo di registro.

Nei casi di costituzione in cui si effettui anche la dotazione patrimoniale dell'ente, sono invece gli **effetti traslativi**, relativamente a beni e diritti, a venire in considerazione.

Si tratta, a ben vedere, di fattispecie traslative che non evidenziano profili di onerosità, come invece accade per i conferimenti ed apporti in società, dato che non determinano il sorgere di alcun diritto dell'associato rispetto al "patrimonio" dell'ente. La qualificazione fiscale degli atti di dotazione deve quindi essere quella di atti gratuiti di trasferimento di beni e diritti in quanto tale, potenzialmente idonei ad essere ricompresi nell'ambito del tributo successorio e donativo, anziché in quello dell'imposta di registro, dato il principio di "alternatività" tra i due tributi⁴.

Si ricade, quindi, nella previsione di cui all'art. 82 comma 2 del DLgs. 117/2017 da cui consegue la non applicazione del tributo successorio e donativo, verificandosi le condizioni di cui si è parlato in precedenza.

La previsione dell'imposizione fissa relativa agli atti costitutivi ed alle modifiche statutarie per

3 Salvo che non si tratti di enti pubblici e fondazioni, associazioni legalmente riconosciute diversi da quelli di cui al co. 1. Infatti, per questi, si richiede (co. 3), che il beneficiario debba dimostrare, entro cinque anni, di avere impiegato i beni o diritti ricevuti (o la somma ricavata dalla alienazione) per il conseguimento delle finalità indicate dal testatore o dal donante, pena pagamento dell'imposta ordinaria con interessi legali. Sul tema, Montemurno D. "Tassazione agevolata degli atti di costituzione delle fondazioni", *il fisco*, 2016, p. 3552 ss.

4 Espresso dall'art. 25 del TUR come riconosciuto dall'Agenzia Entrate nella circ. n. 44/2011.

gli enti *non profit* non è nuova nel nostro ordinamento, essendo però prevista solo per le ONLUS dall'art. 11-bis Tariffa allegata del TUR, articolo introdotto dal DLgs. 460/97.

La relazione illustrativa al DLgs. 117/2017 è chiara nell'individuare la *ratio* normativa nella esigenza di allineare il trattamento fiscale degli ETS a quello già previsto per le analoghe operazioni societarie. Il problema si poneva soprattutto per le operazioni straordinarie, di fusione, scissione e trasformazione.

Nell'imposta di registro, l'art. 4 della Tariffa allegata del TUR dispone l'imposizione in misura fissa per fusioni e scissioni societarie e per "*analoghe operazioni poste in essere da enti diversi dalle società*" (lett. b), oltre che per "*altre modifiche statutarie, comprese le trasformazioni e le proroghe*" (lett. c).

Simili norme sono state interpretate⁵ come riferibili ai soli atti delle società e degli enti "*aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole*", con conseguente imposizione proporzionale (del 3% ex art. 9 Tariffa del TUR) per i casi di trasformazione di enti non commerciali, di fusione tra enti non commerciali, di fusione tra enti non commerciale e società.

Ci si deve chiedere se l'art. 82 comma 2 abbia la **natura di norma agevolativa o di sistema**, sia per le valutazioni poc'anzi fatte relativamente alla problematica europea del divieto di aiuti di Stato, sia perché, dal punto di vista pratico,

rimane aperta la questione di come tassare le operazioni straordinarie riguardanti enti non commerciali (e non agricoli) che non ricadono nell'ambito dell'art. 82: per esempio, poste in essere da enti non iscritti al RUNTS.

La natura agevolativa potrebbe sostenersi anche alla luce delle diverse disposizioni che, in modo "puntiforme", hanno previsto analoghe deroghe a quello che allora sembrerebbe essere un principio generale di imposizione proporzionale. Si pensi alle operazioni di riorganizzazione tra enti non commerciali all'interno della medesima struttura organizzativa, politica, sindacale, in relazione alle quali le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono previste in misura fissa a norma dell'art. 1 comma 737 della L. 147/2013; oppure all'art. 90 comma 5 della L. 289/2002 che prevede la "neutralità" nel tributo di registro per gli atti trasformativi delle società e associazioni sportive dilettantistiche, nonché delle Federazioni sportive e degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI direttamente connessi allo svolgimento dell'attività sportiva.

Tuttavia, a noi sembra che l'art. 82 comma 3 del DLgs. 117/2017 abbia una **valenza sistemica**, ricognitiva di un principio e, quindi, non agevolativa⁶.

Si deve, infatti, considerare che l'atto che contiene una modifica statutaria (ed è indubbio che anche le operazioni straordinarie di enti e società siano da qualificare in questo modo) non è di per

5 Ris. Agenzia Entrate 15.4.2008 n. 152, commentata da Cesare P., Lostia M., *il fisco*, 2008, p. 3328 ss.; circ. Agenzia Entrate 29.5.2013 n. 18; Cass. 27.2.2009 n. 4763, in *Banca Dati Eutekne*. Sul tema, Colombo G.M. "L'imposta di registro nella fusione di enti non profit", *Coop. enti non profit*, 2015, p. 13 ss.; Id. "La fusione omogenea di enti non lucrativi", *Corr. Trib.*, 2018, p. 1516 ss.

6 Salvo che non sia possibile applicare ulteriori disposizioni di agevolazione. Si pensi alle operazioni di riorganizzazione tra enti non commerciali all'interno della medesima struttura organizzativa, politica, sindacale, in relazione alle quali le imposte di registro, ipotecaria o catastale sono previste in misura fissa, a norma dell'art. 1 co. 737 della L. 147/2013 (sul punto, circ. Agenzia Entrate n. 2/2014). La "neutralità" nel tributo di registro degli atti trasformativi delle società e associazioni sportive dilettantistiche, nonché delle Federazioni sportive e degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI direttamente connessi allo svolgimento dell'attività sportiva, è poi prevista dall'art. 90 co. 5 della L. 289/2002 (disposizione non abrogata dalla riforma).

sé idoneo a determinare alcuno spostamento patrimoniale da un soggetto all'altro, trattandosi di una vicenda che attiene alla veste giuridica del (medesimo) soggetto.

Si tratta, cioè, di un atto che non assume quel carattere traslativo in senso proprio che sostiene l'imposizione proporzionale di registro, non potendo essere assoggettata all'art. 9, quanto, piuttosto, all'art. 11 della Tariffa del TUR, con imposizione solo fissa.

Ciò, peraltro, è confermato anche dalla espressa previsione dell'imposizione fissa per le imposte ipo-catastali disposta, in termini generali per tutti gli enti e società, dal DLgs. 347/90, in relazione a fusioni e scissioni nonché per le volture o trascrizioni di "atti che non importano trasferimento di beni immobili" o diritti immobiliari (art 10 comma 2 ed art. 4 Tariffa).

Inoltre, anche la esclusione da IVA sancita dall'art. 2 comma 3 lett. f) del DPR 633/72 risponde, in definitiva, ad un analogo principio.

Infine, l'art. 82 comma 3 prevede che, qualora la modifica statutaria si renda necessaria per *"adeguare gli atti a modifiche o integrazioni normative"*, vi sia la totale esenzione nell'imposta di registro. Come notato dal Consiglio Nazionale del Notariato⁷, *"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"* ed anche agli *"adeguamenti effettuati oltre il termine di 18 mesi"* (ora 24) previsto dall'art. 101 comma 2 del DLgs. 117/2017.

5. L'imposizione fissa per i trasferimenti immobiliari

L'art. 82 comma 4 del DLgs. 117/2017 dispone l'imposizione fissa di registro ed ipo-catastale 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 degli ETS, 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.

La previsione è assai simile a quella a suo tempo prevista dal DLgs. 460/97 (art. 22) e poi abrogata in seguito alla riforma dell'imposta di registro⁸ a far data dall'1.1.2014. Nel decreto ONLUS, tuttavia, l'imposizione fissa era disposta dall'art. 22 solo per il tributo di registro. Oltre alla non totale coincidenza sul piano lessicale, la disposizione di cui all'art. 22 lett. b) del DLgs. 460/97 prevedeva un termine di due anni dall'acquisto entro cui realizzare l'effettivo utilizzo del bene e solo in via temporanea (fino al 31.12.2009) era prevista la misura fissa dell'imposta catastale (art. 30 commi 5-bis e 5-ter del DL 28.11.2008 n. 185).

Per quanto riguarda l'**ambito oggettivo di applicazione** dell'art. 82 comma 4, è da sottolineare la ripetizione legislativa del concetto di utilizzo diretto che, sebbene probabilmente riconducibile ad un errore materiale nella revisione del testo di legge, potrebbe essere interpretata per richiedere una stretta (e non generica) inerenza tra attività statutaria ed utilizzo del

⁷ Studio Consiglio Nazionale del Notariato 15.6.2018 n. 72-2018/T "La tassazione degli atti degli enti del terzo settore (ETS): le imposte indirette".

⁸ Art. 10 del DLgs. 14.3.2011 n. 23, modificato dall'art. 26 co. 1 del DL 12.9.2013 n. 104, conv. L. 8.11.2013 n. 128.

bene: talune forme di destinazione indiretta del bene acquistato porterebbero così a negare il godimento della agevolazione.

In caso di mancata effettiva utilizzazione del bene in "diretta attuazione" degli scopi e dell'oggetto sociale, come in caso di dichiarazione mendace, è dovuta l'imposta in misura ordinaria, nonché la sanzione amministrativa pari al 30% dell'imposta, oltre agli interessi di mora.

6. Il regime transitorio

L'entrata in vigore del titolo X del CTS, contenente le disposizioni in materia fiscale, è fissata (dall'art. 104 comma 2) a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Europea di cui si è detto e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del RUNTS.

L'immediato vigore di talune disposizioni tributarie, tra cui quella dell'art. 82, ha quindi richiesto una soluzione di diritto intertemporale, che ha consentito di applicare le norme in esame alle ONLUS, ODV ed APS "iscritte negli appositi registri" (art. 104 comma 1 del DLgs. 117/2017).

In questo senso, ci si è chiesti se l'applicabilità (in via transitoria) delle specifiche disposizioni fiscali si riferisca ai soli enti iscritti nei relativi registri alla data di entrata in vigore del DLgs. 117/2017 (3.8.2017) oppure anche a quegli enti che, successivamente a tale data, richiedano, ottenendola, l'iscrizione in uno dei registri esistenti.

Nel primo senso si è espresso il Consiglio Nazionale del Notariato⁹.

A nostro avviso, invece, la seconda soluzione risulta più coerente con la lettera e la *ratio* della legge, anche considerando che l'art. 101 comma 1

del DLgs. 117/2017, dispone che, fino alla operatività del RUNTS, "*continuano ad applicarsi le norme previgenti ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione degli enti nei registri*" ONLUS, ODV, APS.

Il secondo comma precisa che "*nelle more dell'istituzione*" del RUNTS, il requisito dell'iscrizione a tale registro "*si intende soddisfatto*" attraverso l'iscrizione degli enti "*ad uno dei registri attualmente previsti dalle normative di settore*".

Si tratta, in definitiva, di registri che continuano non solo ad essere pienamente funzionanti, ma la cui iscrizione assume valore sia per una successiva confluenza nel RUNTS sia, nel regime transitorio, per il godimento anticipato dei benefici fiscali.

L'art. 101 comma 2 del DLgs. 117/2017, nella versione originale, prevedeva che fino alla istituzione del RUNTS "*continuano ad applicarsi le norme previgenti ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione degli enti nei registri*" ONLUS, ODV, APS e imprese sociali che "*si adeguano alle disposizioni del presente decreto entro diciotto mesi*".

La norma è stata modificata dal DLgs. 3.8.2018 n. 105¹⁰: la formulazione attuale specifica che l'adeguamento si riferisce alle "*nuove disposizioni inderogabili*", e fissa il termine di adeguamento entro 24 mesi dalla entrata in vigore (ossia entro il 3.8.2019).

Il maggior lasso temporale concesso agli enti per le modifiche statutarie appare particolarmente importante anche dal punto di vista fiscale, soprattutto per il **dubbio circa la permanenza dei benefici tributari in caso di mancato adeguamento** da parte di ONLUS, ODV ed APS alle disposizioni inderogabili del CTS.

Sebbene vi fossero validi argomenti per sostenere che il regime transitorio possa continuare ad applicarsi (almeno fino al momento di piena entrata in vigore della riforma) anche a quegli enti che non si fossero adeguati, si riescono a prevenire in

⁹ Studio CNN n. 72-2018/T, cit.

¹⁰ "Disposizioni integrative e correttive al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117".

questo modo eventuali situazioni di incertezza, avendo l'ente più tempo a disposizione per compiere le proprie scelte statutarie.

Ed è da segnalare che il maggior termine a disposizione consente all'ente di modificare gli statuti con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria (art. 101 comma 2, ultimo periodo). Anche su questo aspetto è intervenuto il decreto correttivo e la norma ora in vigore precisa che le modifiche statutarie, con simile modalità "semplificata", sono quelle che hanno il fine di adeguare gli statuti *"alle nuove disposizioni inderogabili"* o di *"introdurre clausole che escludono l'applicazione di nuove disposizioni derogabili mediante specifica clausola statutaria"*.

7. Le modifiche all'art. 82 ed il ripristino della (previgente) agevolazione per gli atti delle Organizzazioni di volontariato

Il già citato DLgs. 105/2018, entrato in vigore l'11.9.2018, ha modificato in diversi punti il DLgs. 117/2017, intervenendo anche sull'art. 82, attraverso l'introduzione di un'ulteriore misura di agevolazione¹¹.

Al comma 3 dell'art. 82 è, infatti, aggiunto questo periodo: *"Gli atti costitutivi e quelli connessi allo svolgimento delle attività delle organizzazioni di volontariato sono esenti dall'imposta di registro"*.

La *ratio* dell'intervento si apprezza considerando che il DLgs. 117/2017 aveva abrogato (art. 101 comma 1) l'art. 8 comma 1 della L. 266/91, norma che prevedeva **l'esenzione dall'imposta di registro e di bollo, per gli atti costitutivi delle ODV e per quelli connessi allo svolgimento delle loro attività**. Si pensi, esemplificativamente, ad un contrat-

to di locazione stipulato da una ODV finalizzato allo svolgimento di attività di interesse generale all'interno dell'immobile oppure all'appalto di un servizio di custodia animali concesso da un Comune ad una ODV.

Quest'ultima fattispecie è stata oggetto dell'interpello che ha portato alla emanazione della ris. Agenzia Entrate 158/2017, che ha correttamente ritenuto applicabile l'agevolazione, ai sensi delle disposizioni abrogative del Codice del Terzo settore, solo fino al 31.12.2017.

Ai fini dell'imposta di registro, l'entrata in vigore del CTS e la contestuale abrogazione dell'art. 8 della L. 266/91 aveva determinato una chiara penalizzazione per le ODV che, in relazione agli atti costitutivi ed alle modifiche degli stessi passavano da un regime di esenzione ad uno di tassa fissa (art. 82 comma 3 del DLgs. 117/2017) e, soprattutto, in relazione agli atti "gestori", passavano dalla esenzione alla imposizione in misura proporzionale.

Il problema non si poneva (e non si pone) per l'imposta di bollo, dato che la stessa era [ed è] riferibile (anche) agli atti delle ODV in base all'art. 82 comma 5 del DLgs. 117/2017; disposizione, peraltro, che presenta una formulazione letterale assai più ampia di quella prevista (e non abrogata dalla riforma) dall'art. 27-bis Tabella all. b del DPR 642/72.

In termini sistematici, questa situazione poteva giustificarsi alla luce della complessiva revisione della fiscalità degli enti e ritenersi anche compensata da altre, nuove ed importanti, misure di agevolazione. Ciononostante, si è ritenuto di intervenire legislativamente **"restaurando" la precedente misura agevolativa**.

E' però da segnalare che la modifica recata dall'art. 26 del DLgs. 105/2018 **ha effetto solo per il futuro non essendo norma retroattiva e non avendo (né, a ben riflettere, potendo avere)**

11 Sul tema, Pagamici B. "Codice del Terzo Settore: le novità del Decreto correttivo", *Coop. enti non profit*, 2018, p. 7 ss.

portata normativa di interpretazione autentica. Rimane quindi "scoperta" una finestra temporale, per gli atti stipulati dall'1.1.2018 al 10.9.2018, nella quale non era più in vigore la disposizione dell'art. 8 comma 1 della L. 266/91 e non lo era ancora quella del nuovo art. 82 comma 3 come modificato dal recente decreto. L'imposizione di registro (in misura fissa o proporzionale) subita dalle OdV in tale periodo per gli atti posti in essere appare però del tutto legittima e non risulta configurabile un diritto alla restituzione dell'imposta versata, in ragione delle evoluzioni normative.

8. Conclusioni

L'immediata operatività di talune disposizioni fiscali del CTS, tra cui quelle in materia di imposte sui trasferimenti, ha determinato la possibilità, da parte degli enti esistenti, di "arricchire" il proprio statuto fiscale, già improntato al *favor* fiscale, con ulteriori benefici e vantaggi.

L'idea legislativa era, probabilmente, quella di configurare una transizione morbida al nuovo regime, il che è confermato anche dalla recente reintroduzione di una agevolazione (quella degli atti delle ODV) inizialmente abrogata. Oltre che dalla previsione di un maggior termine concesso agli enti per adeguare i propri statuti alle disposizioni del CTS.

Nel complesso, il sistema della tassazione delle imposte sui trasferimenti rivela una natura ed una composizione complesse.

Parte delle previsioni sembrano rispondere ad esigenze di carattere sistematico, implicitamente richiamando principi del sistema che in questo modo vengono riconosciuti ed affermati in termini generali. È questo il caso della tassazione fissa prevista per gli atti costitutivi e le modifiche statutarie.

Altra parte delle previsioni rispondono ad una dimensione spiccatamente agevolativa, come accade per le esenzioni in materia di imposta sulle successioni e donazioni e per l'imposizione fissa disposta per i trasferimenti immobiliari a favore degli ETS. Si tratta però di norme non del tutto nuove, sia perché attualmente presenti nel sistema solo per alcune tipologie di ETS, sia perché in passato già previste e poi abrogate.

In questo, il legislatore del CTS è riuscito a fare tesoro della esperienza normativa degli ultimi anni ed anche a riportare armonia in un ambito così complesso e disaggregato come è quello delle agevolazioni tributarie.

Sullo sfondo rimane però la problematica europea, ossia la dubbia compatibilità delle norme di stampo agevolativo con il diritto eurounionale, nei limiti in cui le stesse possano configurarsi come aiuti di Stato per le attività di impresa esercitate dagli ETS.

NORMA AGEVOLATIVA SUI TRASFERIMENTI – ART. 82, DLGS. 117/2017	TIPOLOGIA DI ENTE	TIPO DI AGEVOLAZIONE	DECORRENZA
comma 2 – imposta sulle successioni, donazioni, ipotecarie e catastali	ETS, comprese coop sociali ed escluse le imprese sociali in forma societaria	Esenzione per trasferimenti a <u>titolo gratuito</u> di beni immobili per utilizzo esclusivo attività di interesse sociale.	Dalla entrata in vigore del CTS (art. 104 comma 2) – Dall'1.1.2018 per ONLUS, ODV e APS iscritte nei registri
comma 3 – imposte di registro, ipotecarie e catastali	<i>Ut supra</i>	Imposte fisse per atti costitutivi, modifiche statutarie, fusioni, scissioni, trasformazioni. Esenzioni nel caso di modifiche statutarie imposte per legge. Esenzione sola imposta di registro per atti costitutivi e connessi allo svolgimento di attività delle ODV.	<i>Ut supra</i> , salvo esenzione ODV che decorre dall'11/9/2018
comma 4 – imposte di registro, ipotecarie e catastali	ETS, incluse le imprese sociali	Imposte fisse per atti traslativi a <u>titolo oneroso</u> di immobili o trasferimento di diritti reali di godimento a condizione che i beni siano utilizzati direttamente entro cinque anni per gli scopi istituzionali – necessaria dichiarazione in atto.	<i>Ut supra</i>
comma 5 – imposta di bollo	<i>Ut supra</i>	Esenzione dall'imposta per tutti gli atti, documenti, istanze, contratti, certificazioni, dichiarazioni, attestazioni, anche in copia, sia in forma cartacea che informatica posti in essere.	<i>Ut supra</i>