

Risposta n. 215/2023

OGGETTO: Erogazioni liberali a enti del Terzo settore – erogazioni in natura – beni strumentali – articolo 83, comma 2, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 (Codice del Terzo settore, "CTS")

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'*Istante*, ente di diritto pubblico economico, [...] è soggetto all'Ires, ai sensi dell'articolo 73, comma 1, lettera b), del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir).

L'ente annovera tra le proprie immobilizzazioni materiali un fabbricato [...] di categoria catastale D/6 ("*locali e fabbricati per esercizi sportivi con fine di lucro*").

In applicazione delle norme civilistiche e fiscali, il fabbricato è stato iscritto nel bilancio dell'ente e il costo del bene è stato oggetto di ammortamento, nel rispetto di quanto stabilito all'articolo 102, comma 2 del Tuir; pur non rientrando tra gli immobili

utilizzati per lo svolgimento della propria attività, il fabbricato si caratterizza come "*strumentale per natura*", ai sensi dell'articolo 43, comma 2, del Tuir.

È intenzione dell'*Istante* donare l'immobile a una società cooperativa sociale [...] che, come precisato con documentazione integrativa, risulta iscritta nell'apposita sezione del registro imprese e conseguentemente iscritta al registro unico nazionale del Terzo settore (di seguito, "Runts") a far data dal 20 luglio 2022.

In relazione a detta donazione, l'*Istante* chiede se possa fruire della deduzione dal proprio reddito complessivo, di cui all'articolo 83, comma 2, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 e se, ai fini della valorizzazione del bene immobile, si possa far riferimento all'articolo 3, comma 2, del decreto interministeriale 28 novembre 2019.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene di poter fruire della deduzione di cui al citato articolo 83, comma 2 che fa riferimento alle erogazioni effettuate da persone fisiche, enti e società, e, dunque, risulta applicabile all'*Istante* che, ai sensi dell'articolo 73, comma 1, lettera *b*), del Tuir, è soggetto all'Ires. L'*Istante* osserva, inoltre, che il comma 6 dell'articolo 83 del decreto legislativo n. 117 del 2017 dispone che le agevolazioni trovano applicazione anche per le erogazioni effettuate nei riguardi dei soggetti di cui al comma 1 dell'articolo 82, vale a dire nei riguardi delle cooperative sociali che conseguono la qualifica di Enti del Terzo settore.

In relazione alla vigenza delle disposizioni contenute nell'articolo 83, l'*Istante* osserva che non rientrando tra le norme per le quali, ai sensi del citato articolo 101, comma 10, del CTS, sia necessaria la richiesta di autorizzazione della Commissione

europea, ed essendo divenuto operativo il Runts in data 23 novembre 2021, le predette disposizioni siano applicabili agli Enti del Terzo settore iscritti al Runts.

In ordine alla valorizzazione della donazione e, quindi, della determinazione della deduzione spettante al donante ai sensi del citato articolo 83, comma 2, *l'Istante* ritiene che ai sensi dell'articolo 3, comma 2, del decreto interministeriale 28 novembre 2019, il valore dell'immobile deve essere determinato con riferimento al residuo valore fiscale all'atto del trasferimento. Ai fini della valorizzazione dei beni strumentali di cui alla normativa citata, infatti, rileva a parere dell'*Istante* la qualificazione di bene strumentale di cui all'articolo 43 del Tuir, indipendentemente dalla circostanza che detti beni strumentali siano tali in quanto utilizzati nell'attività di impresa o in quanto strumentali per natura ai sensi del comma 2 del medesimo articolo 43.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 83 del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 (Codice del Terzo settore, "CTS"), modificato da ultimo dall'articolo 26 del decreto legge 21 giugno 2022, n. 73 (decreto *Semplificazioni*), convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2022, n. 122, disciplina un sistema di detrazioni e deduzioni a beneficio delle persone fisiche, enti e società, che effettuano erogazioni liberali nei riguardi degli enti del Terzo settore (di seguito "ETS") iscritti al Registro Unico del Terzo Settore (Runts).

Il comma 2 dell'articolo 83 del CTS dispone che *«Le liberalità in denaro o in natura erogate a favore degli enti del Terzo settore di cui all'articolo 82, comma 1, da persone fisiche, enti e società sono deducibili dal reddito complessivo netto del soggetto erogatore nel limite del 10 per cento del reddito complessivo dichiarato.*

L'eventuale eccedenza può essere computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quarto, fino a concorrenza del suo ammontare. Con apposito decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sono individuate le tipologie dei beni in natura che danno diritto alla detrazione o alla deduzione d'imposta e sono stabiliti i criteri e le modalità di valorizzazione delle liberalità di cui ai commi 1 e 2».

Ai fini della determinazione dell'ammontare del valore delle erogazioni in natura di cui all'articolo 83 del CTS, l'articolo 3 del decreto dei Ministri dello Sviluppo economico e del Lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, del 28 novembre 2019 (di seguito, "decreto interministeriale"), emanato ai sensi dell'articolo 83, comma 2, del CTS, dispone:

- al comma 1, che *«L'ammontare della detrazione o della deduzione spettante nelle ipotesi di erogazioni liberali in natura è quantificato sulla base del valore normale del bene oggetto di donazione, determinato ai sensi dell'art. 9 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917».*

- al comma 2, che *«Nel caso di erogazione liberale avente ad oggetto un bene strumentale, l'ammontare della detrazione o della deduzione è determinato con riferimento al residuo valore fiscale all'atto del trasferimento».*

Pertanto, ai fini della determinazione dell'ammontare della deduzione, in caso di donazione di beni strumentali, l'ammontare della deduzione è determinato facendo

riferimento al residuo valore fiscale del bene mentre nelle altre ipotesi in base al valore normale.

Al riguardo, poiché l'articolo 83, comma 2, del CTS disciplina una deduzione dal reddito complessivo, ai fini della determinazione della base imponibile si deve ritenere che il richiamo ai «*beni strumentali*», operato dal citato articolo 3, comma 2 del decreto interministeriale, debba essere riferito, nel caso degli immobili, a quelli che possano qualificarsi come strumentali ai sensi dell'articolo 43 del Tuir, secondo cui:

- *«1. Non si considerano produttivi di reddito fondiario gli immobili relativi ad imprese commerciali e quelli che costituiscono beni strumentali per l'esercizio di arti e professioni»* (comma 1);

- *«Ai fini delle imposte sui redditi si considerano strumentali gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore. Gli immobili relativi ad imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato salvo quanto disposto nell'articolo 65, comma 1. Si considerano, altresì, strumentali gli immobili di cui all'ultimo periodo del comma 1-bis dell'articolo 60 e articolo 95 per il medesimo periodo temporale ivi indicato.»* (comma 2).

Pertanto, ai fini della determinazione dell'ammontare della deduzione prevista dall'articolo 83, comma 2, del CTS, in caso di donazione di immobili strumentali, "per destinazione" o "per natura", ai sensi dell'articolo 43 del Tuir, l'ammontare della deduzione viene determinato facendo riferimento al residuo valore fiscale del bene immobile all'atto del trasferimento.

Al riguardo si rinvia ai chiarimenti forniti con la risoluzione 3 febbraio 1989, n. 330 che individua tra «*gli immobili non suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni*» (cd. immobili strumentali per natura), gli immobili classificati nella categoria D.

Sulla base della disposizione sopra riportata, l'agevolazione si applica in relazione alle erogazioni effettuate nei riguardi degli ETS richiamati dall'articolo 82, comma 1, del CTS, ovvero nei riguardi di tutti gli ETS, comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società.

Con riguardo alla qualifica di ETS, l'articolo 4 del CTS dispone 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*».

Ai sensi dell'articolo 11 del CTS, per le imprese sociali «*l'iscrizione nell'apposita sezione del registro delle imprese soddisfa il requisito dell'iscrizione nel registro unico nazionale del Terzo settore*». La medesima disposizione trova applicazione anche nei riguardi delle cooperative sociali, incluse di diritto tra le imprese sociali ai sensi dell'articolo 1, comma 4, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112, il quale prevede

che *«le cooperative sociali e i loro consorzi, di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381, acquisiscono di diritto la qualifica di imprese sociali»*.

Ai sensi del comma 3 dell'articolo 83 del CTS le agevolazioni si applicano a condizione che le liberalità ricevute siano utilizzate dai beneficiari in base a quanto previsto dall'articolo 8, comma 1, del medesimo Codice in base al quale *«Il patrimonio degli enti del Terzo settore, comprensivo di eventuali ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate è utilizzato per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale»*.

Con riguardo all'entrata in vigore delle disposizioni del CTS, l'articolo 104, comma 2, dispone che le norme del Titolo X, relative al regime fiscale degli enti del Terzo settore, *«si applicano agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'articolo 101, comma 10, e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto Registro.»*.

Il comma 1 del predetto articolo, inoltre, ha introdotto un regime transitorio relativo a talune disposizioni del Titolo X, compresa quelle recate dall'articolo 83, disponendo, al primo periodo, che dette disposizioni si applicano *«in via transitoria a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017 e fino al periodo d'imposta di entrata in vigore delle disposizioni di cui al titolo X secondo quanto indicato al comma 2, alle Organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460 iscritte negli appositi registri, alle organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui alla , e alle associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionali, regionali e delle*

province autonome di Trento e Bolzano previsti dall'articolo 7 della legge 7 dicembre 2000, n. 383.».

L'articolo 26 del decreto *Semplificazioni* ha modificato l'articolo 104, comma 1, del CTS, prevedendo che *«Le disposizioni richiamate al primo periodo si applicano, a decorrere dall'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore, agli enti del Terzo settore iscritti nel medesimo Registro.»*

Per effetto di tale modifica normativa, pertanto, a decorrere dal 23 novembre 2021, data di avvio dell'operatività del RUNTS, disposta dal Ministero del Lavoro e delle politiche sociali con il decreto direttoriale n. 561 del 26 ottobre 2021, la disposizione prevista dall'articolo 83 si applica, oltre alle Onlus, anche alle erogazioni effettuate a beneficio degli ETS di cui al comma 1 dell'articolo 82 del CTS.

Nel caso di specie, tenuto conto che, come affermato, l'*Istante* intende donare un immobile di categoria catastale D/6, iscritto tra le immobilizzazioni materiali quale *"bene strumentale per natura"* ed oggetto di ammortamento, a favore di una società cooperativa sociale, iscritta al registro delle imprese (per quanto innanzi detto, tale iscrizione tiene luogo dell'iscrizione al RUNTS) che si qualifica ETS, si ritiene che, ai fini della determinazione dell'ammontare della deduzione prevista dall'articolo 83, comma 2, debba far riferimento al residuo valore fiscale del bene immobile all'atto del trasferimento.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

Resta impregiudicato il potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria circa la corretta fruizione della deduzione in esame, verifica fattuale che non rientra nell'ambito applicativo dell'istituto dell'interpello di cui all'articolo 11 della legge n. 212 del 2000.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)