



INFORMATIVA PERIODICA

Riforma del Terzo settore

4 agosto 2017

Indice

Presentazione	2
Gli enti del Terzo settore e il regime pubblicitario	5
Rendicontazione e controllo	9
La nuova fiscalità degli enti del Terzo settore	12
L'inquadramento fiscale dell'ente del Terzo settore e la verifica della natura non commerciale	14
Le agevolazioni relative alle imposte indirette e tributi locali	16
Scritture contabili: obblighi fiscali	18
I nuovi incentivi alle erogazioni a favore degli enti del Terzo settore	20

Presentazione

Cara/o collega,

il Consiglio Nazionale, sia nella scorsa composizione sia nell'attuale, ha seguito con estremo interesse prima l'*iter* della [Legge delega, la n. 106 del 2016](#), e poi la preparazione degli schemi dei decreti legislativi, approvati definitivamente dal Consiglio dei Ministri il 28 giugno ultimo scorso, dopo il parere delle Commissioni parlamentari. Il [d.lgs. 117/2017](#) inerente al cosiddetto Codice del Terzo settore, ultimo dei decreti resi noti nella loro versione definitiva, è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 179 del 2 agosto ultimo scorso.

In particolare, il Consiglio Nazionale durante l'*iter* legislativo è intervenuto sia presso il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali sia presso il Parlamento in occasione dell'esame dei decreti legislativi per il previsto parere al Governo. In quest'ultimo caso il [documento](#) presentato in data 14 giugno 2017 alla Prima Commissione del Senato è stato pubblicato ed è tuttora consultabile sul sito del Consiglio Nazionale.

L'interesse della categoria alla riforma del Terzo settore deriva, da un lato, dal notorio impegno dei dottori commercialisti e degli esperti contabili in vari ruoli nel mondo del no profit: come consulenti, come componenti degli organi di controllo interno, come revisori legali e spesso anche come amministratori. Dall'altro lato dalla evidente necessità di procedere al riordino di una normativa che, con l'andare del tempo, si è sviluppata in forma caotica e su linee autonome per le varie realtà del Terzo Settore. Così, prima della attuazione della riforma, abbiamo regimi speciali diversi che caratterizzano ad esempio le Onlus, gli organismi di promozione sociale, gli enti di volontariato, le associazioni sportive dilettantistiche, l'impresa sociale, ecc.

La Riforma contenuta nei menzionati 3 decreti legislativi (codice del terzo settore, [revisione della disciplina in materia di impresa sociale](#), [regolamentazione del 5 per mille](#)) predisposti dal Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, sotto il presidio politico del Sottosegretario Luigi Bobba, si caratterizza tra l'altro per:

- il tentativo di dare un quadro normativo moderno, unitario, ordinato e coerente al Terzo Settore;
- la costituzione del Registro unico nazionale del Terzo Settore, l'accesso al quale è volontario ed è condizione per fruire delle varie agevolazioni previste per questa categoria di enti; il Registro avrà articolazione regionale, compiti di verifica amministrativa e fornirà ai terzi sugli enti iscritti una pubblicità simile a quella del Registro delle imprese, raccogliendo anche i relativi bilanci di esercizio e, per gli enti "con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro" (art.14, co.1, Cts), anche i bilanci sociali;

PRESENTAZIONE

- la creazione di sistemi di amministrazione e di controllo interno più standardizzati e professionalizzanti, oltre che la previsione della revisione legale dei conti superati determinati parametri dimensionali;
- la definizione di un sistema tributario agevolativo;
- la disciplina delle operazioni straordinarie tra enti, in particolare le trasformazioni e le fusioni (nuovo art. 42-bis del codice civile).

Le criticità immediatamente avvertite, sin dal primo esame della proposta normativa, riguardano principalmente i seguenti punti:

1. nonostante il decreto legislativo denominato Codice del terzo settore sia una norma molto articolata e complessa, e non poteva essere forse altrimenti data la numerosità ed eterogeneità dei soggetti coinvolti, che persegue apparentemente una finalità di omogeneizzazione del settore no profit, l'assetto finale della norma conserva l'esistenza di molteplici regolamentazioni parallele. Si può prevedere che saranno numerosi gli enti che non si iscriveranno al Registro del terzo settore e che, quindi, non si assoggetteranno alla nuova disciplina: ai soggetti esplicitamente esclusi dalla legge delega, quali le fondazioni bancarie, le associazioni sindacali e di categoria, i partiti politici e gli enti aventi natura pubblica, si aggiungerà un congruo numero di altri soggetti, che preferirà restare assoggettato al codice civile e alla normativa del Tuir o di alcuni regimi speciali tributari non abrogati, sia per ragioni dimensionali, che rendono non opportuno affrontare i costi amministrativi conseguenti all'iscrizione, sia per mero arbitraggio fiscale. Tra questi ultimi risulteranno numerosissime le associazioni sportive dilettantistiche (ASD), per le quali non è abrogato il regime forfettario di imposizione ai fini Iva e delle imposte sui redditi previsto dalla L. 398/1991 e le esclusioni dalle attività commerciali disposte dagli articoli 4 del d.p.r. 633/1972 e 148 del Tuir, regimi che potranno continuare a fruire solo non iscrivendosi al Registro unico;
2. le norme sui controlli, seppur giudicate positivamente nel loro complesso, sono migliorabili. Il CN ritiene che l'esistenza di un adeguato sistema di controlli sia un elemento cruciale di trasparenza e garanzia per tutti gli stakeholders coinvolti negli enti no profit. Anche per questi motivi ha difeso e perorato in tutte le occasioni l'esistenza dell'obbligo di costituire un organo di controllo interno qualificato in termini professionali. L'attuale previsione contenuta nell'art. 30 del Codice del terzo settore del possesso delle qualifiche, previste per il collegio sindacale delle società per azioni dall'art. 2397 cc, per uno solo dei componenti dell'organo di controllo, non soddisfa pienamente queste aspettative;
3. la nuova regolamentazione tributaria, pur apprezzabile, tenendo conto dei limitati margini concessi, da un lato, dai vincoli europei e, dall'altro lato, dalla esigenza di realizzare una riforma ad invarianza di gettito per lo Stato, ai fini della qualificazione tributaria degli enti, non ha pienamente rispettato l'indirizzo del legislatore primario di spostare il focus dalla natura delle attività svolte alle finalità effettivamente perseguite dall'ente.



PRESENTAZIONE

4. infine i decreti non sono chiarissimi relativamente alla tempistica di applicazione complessiva della riforma. Esiste quindi la necessità che il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali regolamenti in maniera tempestiva il periodo transitorio. Si consideri che l'elemento centrale dal punto di vista amministrativo, il Registro unico del terzo settore, richiederà un tempo non brevissimo per essere organizzato e per entrare in pieno funzionamento su scala nazionale.

Il CNDCEC sta predisponendo un primo commento sulla riforma con indicazioni operative, che sarà disponibile nel prossimo mese di settembre, e intende redigere alcune proposte di miglioramento dei decreti legislativi. La legge delega, infatti, prevede il termine di 12 mesi per l'emanazione di decreti correttivi e si ritiene che questa sia l'occasione per un intervento di ulteriore miglioramento e semplificazione della riforma. Inoltre il CN predisporrà un format di seminario sulla riforma che sarà proposto agli ordini locali.

Maurizio Postal

Consigliere Nazionale con delega al No profit

Gli enti del Terzo settore e il regime pubblicitario *di Cristina Bauco*

Il decreto legislativo n. 117 del 3 luglio 2017, recante il Codice del Terzo settore, si suddivide in dodici titoli e, complessivamente, la disciplina risulta declinata in ben 104 articoli.

Come si evince dall'art. 1 del decreto, il riordino dell'intera materia e la revisione organica della disciplina degli enti afferenti al terzo settore, viene effettuata in attuazione dei principi fondamentali della Costituzione di cui agli artt. 2, 3, 4 e 9, nonché delle previsioni di cui agli artt. 18 e 118 della stessa. Vengono richiamati, pertanto, i diritti dei cittadini, costituzionalmente riconosciuti, volti a rendere attuale lo sviluppo della loro personalità e la valorizzazione del potenziale di crescita e di occupazione lavorativa, anche attraverso la partecipazione a strutture associative di cui sempre lo stesso Codice riconosce il valore e la funzione sociale (art. 2).

Il riordino della disciplina del terzo settore era necessaria. L'alluvione normativa degli ultimi anni, che ha inciso profondamente sul settore del no profit e delle attività non lucrative anche svolte per tramite di impresa, ha reso necessaria una revisione delle discipline sparse in molteplici provvedimenti normativi, carenti, peraltro, di effettivo coordinamento l'uno con l'altro. In questa opera di sistematizzazione organica delle normative, vengono classificati 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 e non, le fondazioni ed ogni altro ente di carattere privato diverso dalle società costituito per costituito per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, mediante lo svolgimento 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 di scambio di beni o servizi (art. 4).

Si tratta all'evidenza di enti che, a prescindere dalla forma giuridica concretamente adottata in sede di costituzione, e pur operando in differenti ambiti settoriali di intervento, devono necessariamente svolgere un'attività di interesse generale (secondo le modalità summenzionate), senza scopo di lucro. La qualificazione come ente del Terzo settore e l'applicabilità della disciplina del Codice sono subordinate all'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore a cui è dedicato l'intero Titolo VI del decreto (artt. 45-54).

Al riguardo occorre spendere qualche considerazione.

Il Registro unico nazionale del Terzo settore, quando operativo (ai sensi dell'art. 101 del Codice, il Registro diventerà operativo quando verrà emanato il decreto del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali che definisce la procedura di



iscrizione, ai sensi dell'art. 53 del Codice; nel regime transitorio continuano ad applicarsi le norme previgenti come dispone l'art. 101, comma 2, del Codice), sarà gestito su base territoriale con modalità informatiche da ciascuna Regione o Provincia, pur essendo istituito presso il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali. L'iscrizione nel Registro dovrà essere richiesta da ciascun ente, così come ciascun ente sarà tenuto ad indicare negli atti, nella corrispondenza e nelle comunicazioni al pubblico gli estremi dell'iscrizione.

Del pari, nel Registro andranno iscritte le vicende modificative dell'organizzazione, quali ad esempio modifiche dell'atto costitutivo, deliberazioni di trasformazione, funzione, scissione, scioglimento, estinzione, liquidazione e cancellazione dell'ente.

Dalle previsioni del Codice, ad eccezione delle ipotesi in cui dall'iscrizione discenda efficacia costitutiva, sembrerebbe trattarsi di pubblicità dichiarativa, dal momento che gli atti per cui è previsto l'obbligo di iscrizione nel Registro, sono opponibili a terzi solo a seguito della pubblicazione nel Registro medesimo, salvo che l'ente provi che quelli ne fossero a conoscenza (art. 52). È chiaro il rinvio al meccanismo di iscrizione nel Registro delle imprese di cui agli artt. 2188 e ss. c.c., ancorchè, come accennato, occorra segnalare le previsioni di cui all'art. 22 del Codice in forza delle quali, le fondazioni e le associazioni potranno acquistare la personalità giuridica in deroga alle previsioni di cui al d.p.r. n. 361/2000. In sintesi, per la costituzione di fondazioni e associazioni il Codice del Terzo settore prevede, in

ENTI DEL TERZO SETTORE E REGIME PUBBLICITARIO

alternativa a quello tradizionale avviato presso le prefetture, un procedimento più agile, ispirato alla disciplina codicistica delle società di capitali, dove il ruolo dell'ufficio del Registro unico nazionale si limiterà al mero controllo di regolarità formale dei documenti allegati. Simmetricamente, il procedimento potrà essere adottato per le modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto dell'ente. La chiara ispirazione alle regole codicistiche dettate per le società si rinviene anche nelle ulteriori previsioni in punto di costituzione di fondazioni e associazioni. Solo con intento meramente descrittivo, occorre far menzione della circostanza che per il perseguimento della personalità giuridica, le associazioni e le fondazioni devono poter vantare un patrimonio minimo (intendendosi per tale, secondo il Codice, una somma di denaro liquida e disponibile) non inferiore a 15.000 euro, per le prime, e a 30.000 euro per le seconde. In caso di conferimenti in natura, è richiesta la relazione giurata rilasciata da un revisore legale o da una società di revisione iscritti nel Registro tenuto presso il MEF, in evidente analogia con quanto disposto dall'art. 2465 c.c. per la stima dei conferimenti di beni in natura e di crediti nella s.r.l. Simmetrica alla disciplina delle società, appare essere anche quella del ripianamento delle perdite che incidono sul patrimonio dell'ente per oltre un terzo: anche il Codice del Terzo settore prevede che l'organo di amministrazione (o l'organo di controllo in sostituzione di quest'ultimo), sia tenuto a convocare senza indugio l'assemblea dell'associazione o, trattandosi di fondazione, ad intervenire



direttamente affinché siano deliberati i provvedimenti opportuni (ricostituzione del patrimonio minimo, trasformazione, prosecuzione dell'attività in forma di associazione non riconosciuta, fusione o scioglimento dell'ente).

Come accennato, qualsiasi modificazione dell'atto costitutivo e dello statuto diventa efficace con l'iscrizione nel Registro unico nazionale, secondo il procedimento precedentemente descritto.

Nel Registro unico, inoltre, andranno depositati sia i bilanci di esercizio degli enti del Terzo settore non iscritti nel registro delle imprese, ai sensi dell'art. 13, comma 7, del Codice, sia i bilanci sociali degli enti con ricavi, rendite, proventi o entrate superiori ad 1.000.000 di euro, come impone l'art. 14, comma 1, del Codice.

In definitiva, l'istituzione del Registro unico nazionale rappresenta una novità di un certo rilievo.

Come è noto, il sistema pubblicitario degli enti e delle imprese è stato fortemente inciso a seguito della novità legislative che si sono susseguiti in relazione all'individuazione - e relativa qualificazione - di nuove fattispecie, tra cui, ad esempio, possiamo annoverare, restando nell'ambito dell'attività economica, le start-up innovative o le imprese sociali. Alla diffusione degli istituti ha fatto seguito la creazione di sezioni speciali istituite presso il Registro delle imprese destinate ad accogliere tali nuovi enti, o, in altri casi, l'istituzione di apposite Anagrafi a fini tributari.

Nell'ambito del Terzo settore, si assiste ad un'inversione di rotta in quanto l'obbligo di iscrizione nel Registro unico sarà esteso a

ENTI DEL TERZO SETTORE E REGIME PUBBLICITARIO

tutti gli enti che fruiscano di tale qualifica, a prescindere dal modello organizzativo concretamente scelto in sede di costituzione (ferma restando, per le fondazioni e le associazioni, l'opzione riconosciuta ai fini del riconoscimento dal summenzionato art. 22).

Si è operata, pertanto, una scelta basata non sulla tipologia dell'ente, bensì sull'attività concretamente svolta e, più che altro, sulla necessità di ricondurre a sistema una molteplicità di registri gestiti anche a livello regionale o provinciale, come avviene nel caso di organizzazioni di volontariato o associazioni di promozione sociale. Il Registro unico risulterà composto di sette sezioni coincidenti, in definitiva, con le tipologie di enti definite dal Codice: organizzazioni di volontariato, associazioni di promozione sociale, enti filantropici, imprese sociali, incluse cooperative sociali, reti associative, società di mutuo soccorso, altri enti del Terzo settore, intendendosi per tali, enti che presentano caratteristiche specifiche non facilmente riconducibili ad alcuna delle tipologie menzionate. La regola generale dell'iscrizione in una delle sezioni speciali del Registro unico del Terzo settore soffrirà alcune eccezioni. La prima: le reti associative potranno essere iscritte contemporaneamente in più sezioni (art. 46, comma 2, del Codice); la seconda: gli enti del Terzo settore che esercitino la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale saranno soggette all'obbligo di iscrizione nel registro delle imprese in aggiunta all'iscrizione nel Registro unico nazionale (art. 11, comma 2, del Codice).



ENTI DEL TERZO SETTORE E REGIME PUBBLICITARIO

Al riguardo, occorre precisare che le imprese sociali sono tenute all'iscrizione nel registro delle imprese, ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 112 del 2 luglio 2017, iscrizione che soddisfa il requisito dell'iscrizione nel Registro unico (art. 11, comma 2, del Codice).

Rendicontazione e controllo *di Matteo Pozzoli*

La finalità del presente contributo è di fornire una sintesi e, contestualmente, alcune prime considerazioni in merito alle previsioni in materia di amministrazione e controllo degli enti del Terzo settore (Ets) contenute nel d.lgs. n. 117/2017 ("Codice del Terzo settore" o "Cts").

In questo contesto, gli articoli a cui facciamo riferimento sono per quanto concerne la rendicontazione finanziaria, l'art. 13, "Scritture contabili e bilancio", nonché con riferimento al sistema dei controlli, primariamente gli artt. 30, Organo di controllo, e 31, Revisione legale.

In realtà, il sopra menzionato art. 13, nonostante menzioni nel titolo le "scritture", tratta -fatta eccezione per la previsione (art. 13, co. 4, Cts) che richiede agli Ets che svolgono la propria attività esclusivamente o principalmente sotto forma di impresa commerciale di tenere le scritture di cui all'art. 2214, c.c.- solo del "bilancio". Il bilancio degli Ets è relazionato in misura delle "dimensioni economiche", come indicato dalla legge delega (legge 106/2016, art. 4, co. 1., lett. G), così da includere, con un approccio modulare, disposizioni semplificate per gli enti di minori dimensioni. Sono, a tale fine, distinti, per così dire, gli Ets "non piccoli" da quelli "piccoli": questi ultimi, in base a quanto contenuto nell'art. 13, co. 2 del Cts, sono gli enti "con ricavi, rendite, proventi o

entrate comunque denominate inferiori a 220.000,00 euro".

Il bilancio degli Ets "non piccoli" dovrebbe, quindi, essere composto da: stato patrimoniale; rendiconto finanziario; e, relazione di missione. Nello specifico, la relazione è destinata a illustrare "le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie" (art. 13, co. 1, Cts). A parere di chi scrive, il "rendiconto finanziario" ("rendiconto gestionale" nello schema di decreto) non può che essere un rendiconto per competenza economica inerente l'attività svolta nella gestione, considerata anche la previsione di indicare "proventi" ed "oneri".

Il bilancio degli Ets "piccoli" può (facoltà) essere rappresentato dal solo rendiconto finanziario per cassa. Il bilancio di tali enti sembra privo, perciò, anche dell'informativa qualitativa (relazione di missione). Ad ogni modo, si ritiene che anche i piccoli dovranno documentare il carattere secondario e strumentale delle attività diverse (art. 13, co. 6.).

Sarà indispensabile, poi, effettuare un'attività di raccordo con le scritture tenute ai fini fiscali di cui all'art. 87 del Cts. Queste potrebbero essere, peraltro, lo strumento per la predisposizione del rendiconto anche ai fini civilistici.



RENDICONTAZIONE E CONTROLLO

Non sono previste (opportunamente) disposizioni tecniche di riferimento, in quanto il testo rinvia per intero ad una successiva modulistica approntata dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali, sentito il costituendo Consiglio nazionale del terzo settore. Il rinvio alla sola “modulistica” sembra richiamare l’intendimento di avere da parte del Ministero solo degli “schemi di bilancio”. Il riferimento di partenza per la predisposizione dei suddetti schemi potrebbero essere le raccomandazioni contabili del CNDC o gli schemi predisposti dall’Agenzia per il Terzo settore (articolate, peraltro, sempre sulle citate raccomandazioni). Sembra inevitabile che nel tempo sorgeranno, poi, da parte della professione contabile anche prassi di settore, volte a orientare l’attività tecnico-contabile degli operatori. Gli ultimi elaborati in materia sono stati predisposti dal Tavolo congiunto Agenzia per il terzo settore-CNDCEC-Organismo Italiano di Contabilità.

Si deve osservare il carattere pubblicistico del bilancio, il quale dovrà adesso essere depositato presso il “futuro” Registro unico nazionale del Terzo settore. Le imprese sociali depositeranno, diversamente, il proprio bilancio presso il Registro delle imprese.

La sezione del controllo introduce importanti novità nel settore. Anzitutto si distingue tra controllo interno di legalità (art. 30) e revisione legale (art. 31).

Le fondazioni e gli Ets con patrimoni destinati (art. 10, Cts) hanno sempre un organo di controllo, anche monocratico. Gli enti associativi, riconosciuti o non riconosciuti, hanno un organo di controllo obbligatorio solo al superamento per due esercizi consecutivi dei limiti riportati nella pertinente colonna della tabella sottostante.

Le caratteristiche dei componenti sono indicate nel comma 5 dell’articolo 30 in cui si legge che questi devono essere in possesso dei requisiti di indipendenza di cui all’art. 2399, c.c. ed essere scelti tra i soggetti dell’art. 2397, c.c. Nel caso in cui vi sia un organo collegiale non tutti bensì “almeno uno dei componenti” deve avere i requisiti di professionalità del menzionato art. 2397, c.c.

La previsione costituisce una indubbia significativa novità. Non è, tuttavia, chiaro come soggetti non qualificati possano espletare attività di controllo di legalità, in taluni casi, anche più complesse e articolate rispetto a quelle richieste ai sindaci delle società di capitali. Basti pensare che all’organo di controllo degli Ets sono assegnati, con responsabilità analoghe al sindaco delle società di capitali (art. 28, Cts), compiti quali: osservanza della legge e dello statuto; rispetto dei principi di corretta amministrazione (anche con riferimento, qualora applicabili, alle disposizioni del dlgs 231/2001); verifica dell’adeguatezza dell’assetto organizzativo, amministrativo e contabile e del suo concreto funzionamento; monitoraggio

RENDICONTAZIONE E CONTROLLO

dell'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, avuto particolare riguardo alle disposizioni di cui agli articoli 5, 6, 7 e 8; attestazione che il bilancio sociale sia stato redatto in conformità alle linee guida che saranno emanate dal Ministro del lavoro e delle politiche sociali. Altre indicazioni concernenti i poteri/doveri dell'organo di controllo sono disseminate lungo il Codice unico.

Le disposizioni del Cts inerenti gli obblighi sui controlli di natura contabile dovranno essere considerate in maniera approfondita.

L'art. 30, co. 6 del Cts afferma che l'organo di controllo "esercita inoltre il controllo contabile nel caso in cui non sia nominato un soggetto incaricato della revisione legale dei conti o nel caso in cui un suo componente sia un revisore legale iscritto nell'apposito Registro".

Il Legislatore afferma, poi, che l'Ets deve nominare un soggetto incaricato alla revisione legale iscritto nell'apposito Registro nel caso in cui superi per due esercizi consecutivi due dei tre limiti indicati nell'art. 31 del Cts (si veda tabella sottostante). Il soggetto che espleta l'attività di revisione può essere una persona fisica o una società di revisione.

L'art. 31, co. 1 del Cts dispone, al superamento dei limiti, che "[s]alvo quanto previsto dall'articolo 30, comma 6, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, e le fondazioni del Terzo settore devono nominare un revisore

legale dei conti o una società di revisione legale iscritti nell'apposito Registro [...]".

Limiti organo di controllo e soggetto incaricato della revisione

	Organo di controllo	Revisore legale dei conti
totale dell'attivo dello stato patrimoniale	€110.000,00	€1.100.000,00
ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate	€220.000,00	€2.200.000,00
dipendenti occupati in media durante l'esercizio	5 unità	12 unità

La normativa non prevede per gli organi dediti ai controlli di legalità e contabile l'obbligo di predisporre una relazione finale dell'attività. In ogni caso, per prassi - si suppone - l'attività di verifica annuale non potrà che concludersi proprio con una relazione.



La nuova fiscalità degli enti del Terzo settore *di Gabriele Sepio*

La riforma della fiscalità degli enti del Terzo settore (Ets) ha perseguito l'obiettivo di garantire l'omogeneità e la semplificazione dei regimi fiscali vigenti, attribuendo primaria rilevanza alle finalità sociali realmente perseguite dall'ente. Il quadro normativo tracciato garantisce il superamento dei fenomeni distorsivi riscontrati in un sistema fatto di regimi speciali che si sono stratificati nel tempo assegnando vantaggi fiscali non sempre in modo coerente e tenendo conto della effettiva attività svolta dagli enti.

Il cuore della riforma è l'individuazione di una definizione di ente non commerciale, incentrata sul prevalente svolgimento di attività di interesse generale, secondo modalità non commerciali analiticamente individuate, a vantaggio di una maggior certezza operativa. Le attività commerciali, eventualmente svolte dall'ente, sono valorizzate, ma non detassate, riconoscendo che le stesse possono essere fisiologiche alla sua sopravvivenza.

In considerazione di ciò, è prevista la possibilità di determinare il reddito derivante dallo svolgimento di attività commerciale mediante due sistemi forfettari: uno opzionabile da tutti gli Ets e uno, ancor più semplificato e agevolato, riservato alle sole organizzazioni di volontariato (ODV) e associazioni di promozione sociale (APS).

Le modifiche apportate alla disciplina delle imprese sociali completano il quadro generale fornendo uno strumento efficiente e vantaggioso per coloro che svolgono in modo prevalente attività commerciale. Le imprese sociali fino ad oggi hanno stentato ad attrarre investimenti, anche perché sprovviste di specifiche agevolazioni. In ragione di ciò, la riforma ha accordato un trattamento di favore connesso alla detassazione dei reinvestimenti degli utili nelle attività di interesse sociale, oltre a misure di sostegno economico nella forma di detrazione/deduzione per oneri riconosciuta agli investimenti effettuati nel capitale dell'impresa sociale.

Analoghe misure sono state adottate anche per gli altri Ets, ridisegnando un unico sistema di deduzioni/detractions dal reddito spettanti agli erogatori di liberalità a favore degli Ets, le quali peraltro usufruiranno anche di un regime generale di esenzione dalle imposte sulle successioni e donazioni, nonché dalle imposte ipotecaria e catastale.

Inoltre, viene introdotto un c.d. "social bonus", assegnando un credito d'imposta a fronte di erogazioni liberali finalizzate a sostenere il recupero di immobili pubblici inutilizzati o beni confiscati alla criminalità organizzata e assegnati agli Ets.



In relazione agli immobili posseduti dagli Ets, destinati allo svolgimento delle attività istituzionali, inoltre, viene confermata l'esenzione IMU e TASI prevista per gli enti non commerciali a cui si aggiunge, per le ODV e le APS, l'irrilevanza ai fini IRES dei relativi redditi fondiari così favorendo l'acquisizione di immobili da destinare a finalità istituzionali per quanti lavorano nel sociale.

Infine, altra novità di rilievo è l'introduzione dei c.d "titoli di solidarietà" che consentiranno agli istituti di credito di emettere obbligazioni, altri titoli di debito e certificati di deposito con l'obiettivo di sostenere le attività svolte dagli Ets.

L'inquadramento fiscale dell'ente del Terzo settore e la verifica della natura non commerciale *di Thomas Tassani*

Il Codice del Terzo Settore introduce la figura giuridica dell'“Ente del Terzo Settore” e l'art. 79 del d.lgs. prevede l'applicazione agli Ets delle disposizioni di cui al titolo II del Tuir, “in quanto compatibili”.

Ne deriva che l'Ets deve essere qualificato, dal punto di vista fiscale, valutandone la commercialità/non commercialità, al di fuori di presunzioni assolute di non commercialità, come avveniva invece per le Onlus.

L'art. 79 prevede che le attività di interesse generale non assumono carattere commerciale quando siano 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.

In questo modo, il legislatore delinea l'elemento della “economicità” della attività economica svolta dagli enti del Terzo Settore e che si applica anche qualora le attività siano accreditate o contrattualizzate o convenzionate con le amministrazioni pubbliche.

Inoltre, la non commercialità viene ulteriormente declinata in rapporto alle

attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale, ai sensi del comma 3.

Per quanto attiene l'attribuzione della qualifica commerciale/non commerciale all'ente, il comma 5 dispone che, “indipendentemente dalle previsioni statutarie”, gli Ets assumono la qualifica di enti commerciali qualora “i proventi delle attività di cui all'articolo 5, svolte in forma di impresa” e delle attività diverse (art. 6) superano, nel medesimo periodo di imposta, “le entrate derivanti da attività non commerciali”.

La disposizione riecheggia l'art. 149 Tuir che, significativamente, è dalla riforma disapplicato con riferimento agli Ets. La norma persegue la finalità della certezza applicativa e di valorizzare i diversi modelli gestionali adottati dall'ente, anche considerando il “valore normale” delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali.

Ai sensi dell'art. 94, l'Amministrazione può avvalersi dei poteri istruttori in materia di accertamento nelle imposte sui redditi e nell'Iva (artt. 32 e 33 del d.p.r. 600/73 e artt. 51 e 52 del d.p.r. 633/72). Le verifiche possono riguardare, in senso lato, il possesso dei requisiti richiesti dal Codice per ottenere la qualifica di Ets e non solo quelli specifici per le singole disposizioni fiscali. L'attività di controllo può sfociare



nella emanazione di un atto di accertamento con cui si “disconosce la spettanza del regime fiscale applicabile all’ente” (con obbligo di instaurare il contraddittorio, pena nullità dell’atto) e/o nella trasmissione all’ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore di elementi utili ai fini della “eventuale cancellazione” dell’Ets dal Registro medesimo.



Le agevolazioni relative alle imposte indirette e tributi locali *di Viviana Capozzi e Fabio Massimo Silveti*

L'art. 82 del nuovo Codice del Terzo settore assicura agli enti iscritti nell'apposito Registro unico nazionale le agevolazioni già previste dall'attuale sistema tributario ed alcuni benefici ulteriori, in coerenza con l'obiettivo stabilito dalla legge delega di facilitarne il rafforzamento patrimoniale (cfr. art. 9, comma 1, lett. l).

La norma si rivolge, da un punto di vista soggettivo, a tutti gli enti che si iscriveranno nel Registro, comprese le cooperative sociali e le imprese sociali costituite in forma non societaria (cfr. comma 1), permettendo così la fruizione dei benefici ad un'ampia platea di soggetti che agiscono con finalità di interesse generale.

In concreto, introduce un'esenzione dall'imposte sulle successioni e donazioni ed ipocatastali per i trasferimenti a titolo gratuito effettuati favore degli enti di cui sopra (cfr. comma 2), in sostanziale continuità con l'attuale normativa. Parallelamente, è prevista l'applicazione in misura fissa delle imposte di Registro ed ipocatastali per i trasferimenti a titolo oneroso a favore degli stessi soggetti, nonché di tutte le imprese sociali a prescindere dalla loro veste (comma 4). Sotto questo profilo, la nuova disposizione riveste particolare interesse poiché reintroduce un beneficio che, per le

ONLUS, era stato abrogato con il d.lgs. n. 23/2011.

In tutti e due i casi sono previste specifiche cautele al fine di salvaguardare l'effettiva destinazione dei beni alle finalità istituzionali, la quale dovrà verificarsi entro cinque anni dal trasferimento, previa dichiarazione da rendersi contestualmente all'atto. In caso di dichiarazione mendace od utilizzo del bene per scopi diversi verranno recuperate le imposte in misura ordinaria, con interessi decorrenti dalla data del loro omesso versamento e sanzioni pari al 30%.

In aggiunta a quanto sopra, va segnalata l'applicazione in misura fissa delle imposte di Registro ed ipocatastali per gli atti costitutivi e le modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione (comma 3). In questo modo, viene sancita la neutralità ai fini delle operazioni straordinarie che coinvolgono enti non commerciali, cui dunque sarà assegnato un regime conforme a quello già previsto per gli stessi atti eseguiti da società ed enti commerciali. Si prevede, inoltre, l'esenzione dall'imposta di Registro per le modifiche statutarie volte ad adeguare gli atti a modifiche legislative.

Per il resto, la disposizione stabilisce modalità di esenzione dall'IMU, dalla TASI



e dai tributi locali analoghe a quelle attualmente previste per gli enti non commerciali (commi 6 e 7), demanda alle Regioni ed alle Province autonome di Trento e Bolzano di disporre eventuali riduzioni o esenzioni dall'IRAP (comma 8) ed estende agli enti del Terzo settore le attuali agevolazioni previste per le ONLUS ai fini dell'imposta di bollo (comma 5), dell'imposta sugli intrattenimenti (comma 9) e della tassa sulle concessioni governative (comma 10).



Scritture contabili: obblighi fiscali *di Nicola Forte*

Gli obblighi fiscali di tenuta e conservazione delle scritture contabili degli enti del Terzo settore sono disciplinati dall'art. 87 del relativo Codice adottato con il d.lgs. 117/2017, in attuazione della legge delega (L. 6 giugno 2016, n. 106).

Per la prima volta gli obblighi contabili sono individuati espressamente anche per gli enti non commerciali che svolgono esclusivamente attività istituzionali. La previsione è coerente con il "nuovo sistema" che, in linea di principio, prevede maggiori benefici fiscali e che, conseguentemente, necessita di un "potenziamento" delle attività di controllo.

La nuova disposizione sembra possa essere agevolmente criticata laddove si ritenga che abbia determinato un aggravio di adempimenti anche per gli enti di minori dimensioni, ma in realtà l'obiezione è agevolmente superabile. Al contrario la nuova disposizione delimita esplicitamente gli obblighi contabili ai fini fiscali. Al fine di comprendere cosa è cambiato è opportuno effettuare un breve confronto con le disposizioni ancora oggi in vigore.

Attualmente gli enti non commerciali, che svolgono esclusivamente attività istituzionali, sono tenuti alla sola redazione ed approvazione del rendiconto. In linea teorica è possibile predisporre il rendiconto con l'acquisizione dei relativi

dati dai documenti (fatture, contabili bancarie, etc) senza che gli stessi siano stati oggetto di preventiva registrazione contabile. Tuttavia se il numero e l'entità delle movimentazioni non è esiguo, la registrazione contabile dei documenti, sia pure da effettuarsi in forma libera (ad esempio tramite un apposito prospetto), diventa una condizione necessaria. Diversamente l'ente non commerciale non sarà neppure in grado di predisporre il relativo rendiconto.

Il nuovo art. 87 disciplina gli obblighi contabili di tutti gli enti del Terzo settore. Ad esempio la previsione riguarda anche gli enti associativi non riconosciuti che nel corso del periodo di imposta hanno conseguito esclusivamente proventi non commerciali. Sono però previste due eccezioni. La prima riguarda le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale. I predetti enti, se non hanno superato il limite di 130.000 euro di ricavi annui, sono tenuti alla conservazione dei documenti emessi e ricevuti, mentre sono esonerati dall'obbligo di tenuta delle scritture contabili. La seconda deroga interessa gli Ets che, esercitando le attività di cui agli artt. 5 e 6 (di interesse generale e attività diverse), non hanno conseguito in un anno proventi di ammontare superiore a 50.000 euro. In questo caso è consentito tenere, in luogo delle scritture contabili di cui al



SCRITTURE CONTABILI

comma 1, lett. a), il rendiconto economico e finanziario delle entrate e delle spese complessive di cui all'art. 13, comma 2.

In generale, l'art. 87, comma 1, lett. a) disciplina gli obblighi contabili degli enti che svolgono attività non commerciali. La disposizione si limita ad individuare le caratteristiche e non specifici libri contabili. Le scritture dovranno osservare i requisiti della cronologia e sistematicità. Devono rappresentare analiticamente le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione. La tipologia delle scritture contabili sarà quindi anche variabile in base all'elemento dimensionale dell'ente. La contabilità di un ente del terzo settore di modeste dimensioni necessiterà di un minor grado di analiticità. Ad esempio potrebbe essere sufficiente anche la predisposizione di una prima nota semplice (di cassa e di banca) per osservare i predetti obblighi. Sotto questo profilo la situazione rimarrebbe pressoché immutata rispetto a quella odierna. Oggi, al fine di predisporre il rendiconto, anche gli enti di minori dimensioni sono soliti acquisire i dati dei movimenti finanziari dalla prima nota di cassa. Al contrario la nuova disposizione rappresenterebbe una novità soprattutto per gli enti di maggiori dimensioni. In questo caso le scritture contabili devono essere caratterizzate da un buon grado di analiticità in grado di favorire l'attività di controllo anche a seguito del riconoscimento di rilevanti agevolazioni fiscali.

Invece gli enti del Terzo settore che svolgono anche attività con modalità commerciali sono obbligati all'istituzione dei registri Iva integrati con le annotazioni dei componenti reddituali ai fini delle imposte sui redditi. La tenuta dei soli registri Iva è consentita indipendentemente dall'ammontare dei ricavi conseguiti nel periodo di imposta. La contabilità relativa all'attività commerciale deve essere tenuta separatamente rispetto a quella delle attività istituzionali.

I nuovi incentivi alle erogazioni a favore degli enti del Terzo settore *di Filippo Dami*

La complessiva revisione (e l'evidente potenziamento) del sistema delle deduzioni e delle detrazioni fiscali riconosciute a quanti sostengono finanziariamente gli Ets, è certamente uno degli elementi qualificanti la parte tributaria della riforma che, in tal senso, attua correttamente i criteri contenuti nella legge delega n. 106/2016. La centralità di questa disciplina è confermata dalla accelerazione impressa alla sua entrata in vigore, fissata già a partire dal 1° gennaio 2018, in anticipo rispetto alle altre innovazioni che, al contrario, dovranno attendere l'esito dello scrutinio di compatibilità comunitaria.

L'idea che sembra aver caratterizzato l'approccio riformatore è quella di favorire l'afflusso di risorse verso gli enti meritevoli, nella consapevolezza del ruolo determinante che giocano in questo settore le liberalità. Queste ultime, in corrispondenza delle crescenti difficoltà di reperimento dei mezzi necessari, costituiscono, infatti, una fonte determinante per il sostegno delle attività dei medesimi Ets.

Viene introdotta una disciplina unitaria che assicura specifici vantaggi, sia per le donazioni in denaro o in natura, che per la cessione gratuita di beni "sensibili" ed "utili" effettuate da parte delle persone

fisiche, di enti e società a favore degli Ets non commerciali ed alle cooperative sociali e che siano funzionali all'esercizio delle loro attività istituzionali, ulteriormente incrementati allorché il destinatario sia una ODV. Segnatamente, ai fini Irpef viene prevista una detrazione pari al 30% per un importo dell'erogazione non superiore ad euro 30.000 per ciascun periodo di imposta, che sale al 35% nel caso di destinatario ODV. Per gli enti e società è invece riconosciuta una deduzione dal reddito nei limiti del 10%. In entrambi i casi vi è un consistente incremento dei benefici rispetto alla disciplina vigente.

Per le cessioni gratuite di beni "sensibili" (derrate alimentari, prodotti farmaceutici, ecc.) e di quelli non di lusso destinati alla distruzione che costituiscono oggetto dell'attività del cedente viene poi escluso che le stesse debbano considerarsi come integranti una destinazione a finalità estranee all'impresa, con la conseguente elisione delle correlate conseguenze impositive.

Per tutte queste ipotesi vengono richiesti specifici adempimenti in punto di tracciabilità delle relative operazioni che, lungi dal creare una "burocrazia" del rapporto, rappresentano, piuttosto, l'adeguato bilanciamento dei rilevanti benefici concessi



Assolutamente innovativa è poi la previsione con la quale viene istituito il c.d. “Social Bonus”, ossia un credito di imposta pari al 65% delle erogazioni liberali effettuate da persone fisiche (ridotto al 50 % per i soggetti Ires) a favore degli Ets non commerciali che, eseguite con modalità tracciabili, siano direttamente funzionali a sostenere i progetti da questi ultimi presentati per il recupero di immobili pubblici inutilizzati o di beni sequestrati alla criminalità organizzata ed agli stessi assegnati. Tale misura, oltre a favorire l’attività di tali enti, presenta, invero, una meritevole funzione di sostegno ad interessi generali e di sensibilizzazione alla legalità che se, come è auspicabile, troverà diffusa applicazione potrà, invero, costituire uno dei risultati più importanti raggiunti dalla riforma.



Hanno collaborato a questo numero

Cristina Bauco

Ricercatrice area giuridica Fondazione Nazionale dei Commercialisti

Viviana Capozzi

Ricercatrice area fiscale Fondazione Nazionale dei Commercialisti

Filippo Dami

Professore Aggregato di Diritto Tributario Università di Siena

Nicola Forte

Commercialista, Componente del gruppo di lavoro CNDCEC "Riforma del Terzo Settore"

Matteo Pozzoli

Esperto CNDCEC

Gabriele Sepio

Avvocato in Roma e Milano, consulente del ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali

Fabio Massimo Silveti

Avvocato in Roma e dottore di ricerca in Diritto Tributario

Thomas Tassani

Professore Ordinario di Diritto Tributario Università di Bologna

PER EVENTUALI SUGGERIMENTI: INFORMATIVA@FNCOMMERCIALISTI.IT

