

# VADEMECUM RIFORMA TERZO SETTORE

EDIZIONE GENNAIO 2019



Unione nazionale  
istituzioni  
e iniziative  
di assistenza  
sociale



## Presentazione

L'associazione UNEBA, ente maggiormente rappresentativo e significativo, nel panorama italiano, del settore sociale, sanitario, assistenziale, socioeducativo e sociosanitario prevalentemente senza scopo di lucro, ha deciso, in seno al proprio consiglio nazionale di maggio 2018, di preparare e di divulgare una guida e un vademecum inerenti ai principali aspetti della Riforma del Terzo Settore, nonché le ricadute pratiche nella vita di tutti gli enti associati.

Sin dall'anno 2014 UNEBA ha approfondito e analizzato i lavori preparatori e di approfondimento inerente alla riforma del Terzo Settore e la qualificazione Onlus, in particolare, per poi contribuire a modificare ed emendare i decreti legislativi che sottintendano la parte centrale della riforma, ovvero i decreti legislativi n.117/17 degli Enti del Terzo Settore – ETS – e n.112/17 delle Imprese Sociali – IS. Pertanto, si è deciso di mettere a disposizione ai propri associati, amici e simpatizzanti oltre che addetti ai lavori, una guida e un manuale di applicazione pratica delle principali novità e aggiornamenti normativi degli enti non profit.

Gli enti UNEBA, come anche la generalità delle associazioni e fondazioni, nei prossimi mesi si troveranno a deliberare scelte importanti e strategiche circa il nuovo e aggiornato riassetto statutario e organizzativo di erogazione dei propri servizi. Il presente strumento, di immediata consultazione e facile utilizzo, agevolerà, senza dubbio, il lavoro di ognuno e conferirà, a livello nazionale, maggiore uniformità nell'applicazione della nuova normativa, anche e non solo a titolo professionale.

La Riforma ha, ancora, ampi margini e spazi di applicazione e di produzione dei propri effetti giuridici e l'intero settore non profit è in attesa di alcuni decreti attuativi. In particolare, si sente la reale esigenza di una chiarificazione inequivocabile e chiara del Titolo X – inquadramento fiscale – degli ETS (art.79 e ss) onde evitare di restare intrappolati in diverse interpretazioni a carattere tributario che rappresentano l'esatto contrario di ciò che ci si aspetta da una riforma nuova e innovativa, registrando le parziali aperture del legislatore in riferimento alla legge 136/2018 e alla Legge di Stabilità 2019.

La guida cerca di analizzare le diverse possibilità a livello civilistico e fiscale di riformare i perimetri giuridici ovvero l'ETS e l'Impresa Sociale. Si è presentata, inoltre, anche l'esigenza di indagare gli effetti della Riforma sugli enti religiosi e sugli enti che per scelta o per obbligo ne resteranno fuori.

La guida si conclude, prima di presentare una utile serie di quesiti e risposte, con la trattazione di una serie di tematiche importanti che ruotano, a vario titolo, intorno agli enti senza scopo di lucro (mondo del lavoro, detrazioni e deduzioni per le raccolte fondi, tributi indiretti...).

Roma, 22 gennaio 2019

Marco Petrillo  
*consigliere nazionale UNEBA*  
*coordinatore della Commissione fiscale nazionale*

# Indice

Presentazione.....	3
La Riforma del Terzo Settore: logiche e contraddizioni.....	7
1. L'Ente di Terzo Settore.....	19
1.1 Verso la configurazione civilistica Ente di Terzo Settore – ETS.....	19
1.2 Verso la configurazione fiscale di Ente di Terzo Settore – ETS.....	29
2. L'Impresa Sociale.....	39
2.1 L'Impresa Sociale - verso la configurazione civilistica Impresa Sociale - IS.....	39
2.2 Verso la configurazione fiscale Impresa Sociale.....	49
3. Gli enti senza scopo di lucro ai sensi del Libro I Titolo II del Codice Civile.....	55
4. Enti religiosi.....	63
5. Il sistema dei controlli.....	71
6. Le imposte indirette, i tributi minori e la fiscalità immobiliare.....	79
7. Il sistema delle deduzioni e delle detrazioni fiscali.....	93
8. Gli aspetti contabili, il bilancio e i controlli interni.....	103
9. Novità per il mondo del lavoro.....	113
Quesiti e risposte.....	121



# La Riforma del Terzo Settore: logiche e contraddizioni

a cura di Maurizio Giordano

*Presidente onorario di UNEBA e membro del Consiglio Nazionale del Terzo Settore*

Una riforma di cui si sentiva da tempo l'esigenza; una riforma complessa, con un lungo iter parlamentare, un apprezzabile coinvolgimento delle diverse realtà e rappresentanze in tutti i suoi passaggi; un cammino ancora non concluso per i numerosi provvedimenti attuativi tuttora mancanti e per l'attesa della pronuncia dell'Unione Europea sulla disciplina tributaria che ne costituisce parte significativa.

Il suo cammino inizia con le Linee guida del Governo Renzi del maggio 2014 e il conseguente disegno di legge governativo presentato alla Camera dei Deputati il 22 agosto 2014 (Atto Camera, n. 2617) e prosegue con il passaggio al Senato (Atto Senato n. 1870), dove viene approvato con modificazioni il 30 marzo 2016; la definitiva approvazione da parte della Camera il 25 maggio; l'emanazione della legge n. 106 del 6 giugno 2016 di "Delega al Governo per la riforma del Terzo Settore, dell'Impresa Sociale e per la disciplina del servizio civile universale".

Seguiranno i decreti delegati n. 40/2017 sul servizio civile universale, n. 111/2017 sull'istituto del 5 per mille, n. 112/2017 sull'Impresa Sociale, n. 117/2017 del Codice del Terzo Settore, per chiudere il percorso legislativo con i decreti correttivi e integrativi n. 43/2018 per il servizio civile universale, n. 95/2018 per l'Impresa Sociale e n. 105/2018 per il Codice.

Un percorso articolato, svoltosi tra il finire della XVII Legislatura e l'avvio della attuale, che ha visto modificare profondamente il quadro

politico, cui l'UNEBA ha partecipato in tutte le sue fasi e sedi, sia governative che parlamentari, con rapporti diretti, presenza nelle Audizioni di Camera e Senato, studi e manifestazioni specifiche, a partire dal Convegno svoltosi a Firenze il 22 novembre del 2014 dedicato alla Riforma. Le incisive e originali relazioni, in quell'occasione, della prof. Maria Vita De Giorgi ("La riforma del libro I, titolo II, del Codice Civile"), del prof. Emanuele Rossi ("La nuova disciplina del Terzo Settore") e del prof. Giuseppe Maria Cipolla ("La disciplina fiscale del Terzo Settore"), con propositive osservazioni e critiche al testo governativo, sono state riprese dalla relatrice alla Camera, on. Donata Lenzi, intervenuta al Convegno, che ha saputo dialogare positivamente con i vari interventi e trasformare, poi, in emendamenti le proposte UNEBA, dando un più ordinato e coerente assetto sistematico al disegno di legge di cui iniziava allora la discussione.

I contatti con i principali protagonisti della riforma sono stati continui, fecondi, spesso vivaci: in particolare con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali Giuliano Poletti, il Sottosegretario Luigi Bobba, relatore anche al XV Congresso nazionale dell'UNEBA a Padova nel febbraio del 2017, il relatore al Senato Stefano Lepri, i parlamentari che più da vicino hanno seguito la riforma.

Senz'altro una Riforma partecipata e positiva, anche se su alcuni aspetti – per la cultura UNEBA rilevanti – le attese sono state deluse. Da un lato rappresenta il riconoscimento ufficiale del ruolo delle formazioni sociali in un sistema fondato sulla solidarietà e sulla sussidiarietà chiaramente espresse nella Costituzione (art. 2, 3, 4, 18, 118); dall'altro, non riesce a staccarsi da quella cultura dirigistica e diffidente che percorre la nostra legislazione sin dal formarsi dell'Unità d'Italia nei confronti delle "formazioni sociali" liberamente costituite, specialmente se operanti in settori politicamente "sensibili" quali quelli tesi a promuovere e rendere effettiva la "pari dignità sociale" delle persone. Appartiene a questa logica anche la insoddisfacente attuazione del principio di "semplificare la normativa vigente" (art. 2, comma 1, lettera d, della legge delega), cui avrebbero dovuto ispirarsi i decreti delegati.



## Area interessata e criticità

La Riforma riguarda la generalità delle associazioni, riconosciute e non, delle fondazioni e delle altre istituzioni che operano, senza scopo di lucro, con 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 scambio di beni o servizi, ed iscritti nel registro unico nazionale del Terzo Settore.

Il mondo interessato è vasto ed eterogeneo. L'ISTAT ha censito, al 31 dicembre 2015, 336.275 enti di Terzo Settore, con 789.000 dipendenti e 5,5 milioni di volontari; l'85% è costituito da associazioni non riconosciute e riconosciute; il 5% da cooperative sociali; il resto da fondazioni e altre figure. Il 65% svolge attività di sport, cultura e ricreazione; il 9,2% assistenza sociale e protezione civile; il 4% sanità; il 3,4% istruzione e ricerca; seguono altri limitati settori. Il 50% ha bilanci inferiori a 10 mila euro.

Le attività previste dal Codice, con le modifiche apportate dal decreto correttivo n. 105/2018, sono raggruppate in 26 aree (21 per le imprese sociali). Un mondo troppo eterogeneo per poter essere assoggettato, con soddisfazione di tutti, ad una comune disciplina, nonostante l'impegno del legislatore nell'introdurre adattamenti che tenessero conto della consistenza dei bilanci e delle dimensioni e rinvii a norme non abrogate (es. le cooperative sociali).

La ricaduta più vistosa di questa impostazione si ha nella disciplina tributaria (di cui si tratta a parte) che pone sullo stesso piano tutte le attività previste dall'art. 5 del Codice e dall'art. 2 del decreto sull'Impresa Sociale, abbandonando la selettività ispirata ad una particolare attenzione fiscale per gli enti senza scopo di lucro impegnati in attività di interesse sociale aventi come destinatarie persone in condizioni a diverso titolo disagiate, e quindi protagonisti del *welfare mix* che si è venuto creando in Italia, e che saranno sempre più determinanti date le politiche restrittive che si stanno adottando ovunque in Europa.

Una evidente carenza di sistema si ha nella mancata attuazione della delega per la riforma del libro I, titolo II, del Codice Civile, che ha

indubbiamente influito negativamente su tutto l'assetto organizzativo previsto dal codice per gli enti che intendano qualificarsi come enti di Terzo Settore, iscrivendosi al previsto Registro unico nazionale. Si avranno, nell'ambito delle "formazioni sociali ove si svolge la sua (dell'uomo) personalità" con il diritto dei cittadini "di associarsi liberamente, senza autorizzazione, per fini che non sono vietati ai singoli dalla legge penale" (Costituzione, artt. 2 e 18), due tipologie di soggetti: associazioni, fondazioni e altre istituzioni di carattere privato di cui agli artt. 12 e seguenti del Codice Civile, che possono operare negli stessi campi di cui al Codice del Terzo Settore e si vedono riconosciuta dal Codice Civile una ampia autonomia statutaria; gli stessi soggetti (associazioni, fondazioni, altre istituzioni che hanno la medesima *natura* giuridica codicistica) debbono invece seguire vincolanti e stringenti modelli qualora intendano assumere la *qualifica* di enti di Terzo Settore. È corretto che associazioni e fondazioni, per lo più operanti in stretto rapporto con la pubblica amministrazione, che hanno un trattamento in qualche modo agevolativo (accesso al credito, fiscalità, etc) e svolgono servizi di particolare interesse pubblico (sanità, assistenza, formazione, etc) siano assoggettati a più stringenti controlli sulla attività svolta e sulla gestione; meno comprensibile è che si prevedano modelli di statuti, di bilanci e rendiconti, etc. e che si moltiplichino e si sovrappongano i livelli di controllo, in aggiunta a quelli –doverosi- sullo svolgimento delle specifiche attività (artt. da 12 a 16 e da 20 a 31 del Codice del Terzo Settore), come viene specificato nel Vademecum.

Ma c'è una filosofia di fondo nella complessiva riforma? La legge delega parlava di semplificazione, di valorizzazione delle varie forme di *non profit*, di sostegno all'autonoma iniziativa dei cittadini nella loro azione volta al perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità di interesse generale e di revisione della normativa in materia di persone giuridiche private. In gran parte questi obiettivi sono stati raggiunti: ora abbiamo un testo unico del Terzo Settore che raccoglie, anche innovando, le diverse norme che si erano accavallate dagli anni Novanta; abbiamo nuove regole tributarie valide, pur con le riserve sopra espresse, per tutte le tipologie di enti (anche se in alcuni casi penalizzanti come conseguenza della abolizione delle Onlus); abbiamo una serie di interventi che agevolano l'intervento del capitale privato, anche a costo di includere nel Terzo Settore – per

universale definizione caratterizzato dall'assoluta mancanza di lucro soggettivo – enti che possono distribuire parzialmente utili e remunerare gli investimenti; abbiamo un nuovo ruolo dei Centri di servizio per il volontariato; abbiamo una nuova disciplina dell'Impresa Sociale. Ma ci sono anche aspetti generali che suscitano qualche perplessità.

Le modalità del coinvolgimento del capitale privato costituiscono una delle maggiori contraddizioni del nuovo sistema. Infatti la legge delega ha correttamente adottato la definizione di ente di Terzo Settore universalmente condivisa: “Per Terzo Settore si intende il complesso degli enti privati costituiti per il perseguimento, *senza scopo di lucro*, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale ...” (art. 1, legge n. 106/2016, dizione ripresa fedelmente dall'art. 4 del decreto n. 117/2017). Una definizione universale dovuta agli studi della Johns Hopkins University di Baltimora (Salamon, Anheier 1997), che costituisce il primo sistematico progetto di ricerca che si sia posto il problema di giungere a un'appropriata definizione di organizzazione di Terzo Settore, al fine di garantirne *in primis* una comparabilità internazionale che possa superare le differenze nelle legislazioni, nei sistemi di *welfare*, nei regimi fiscali e nelle caratteristiche funzionali delle organizzazioni stesse.

Il progetto Hopkins ha prodotto la cosiddetta definizione strutturale-operativa (*structural-operational definition*), basata su cinque requisiti. Per poter appartenere al Terzo Settore una data organizzazione deve essere: formale (formalmente costituita, cioè dotata di uno statuto o di un qualche atto costitutivo), privata (istituzionalmente separata dal settore pubblico), auto-governante (dotata di autonomia decisionale sullo svolgimento delle proprie attività), *senza distribuzione di profitto* (non deve distribuire sotto alcuna forma ai suoi proprietari, membri o dipendenti i profitti derivanti dalla propria attività; eventuali surplus di gestione devono essere reinvestiti nell'attività stessa), con presenza di lavoro volontario (sul piano operativo, dirigenziale e di indirizzo delle attività dell'organizzazione). Requisiti tutti rispettati dalla riforma, ma con una eccezione: considerare appartenenti al settore anche le imprese sociali, che, invece, prevedono la possibilità, sia pure regolamentata, di distribuire utili e retribuire il capitale investito, godendo di tutte le agevolazioni previste per gli altri enti di Terzo Settore.

## **Soggetti di Terzo Settore**

Siamo, almeno per quanto riguarda gli enti “classici” di Terzo Settore (associazioni, fondazioni, altre istituzioni) in una fase transitoria, che durerà fino all’effettiva entrata in funzione del Registro unico nazionale del Terzo Settore, ma che non li esime, tuttavia, dalla necessità di affrontare sin d’ora alcune questioni preliminari e fondamentali. La prima riguarda la loro stessa veste, essendoci tre possibilità: restare associazioni e fondazioni regolamentate dal Libro I, Titolo II del Codice Civile; assumere la veste di ente di Terzo Settore (ETS); assumere la configurazione di impresa sociale.

Nel primo caso, niente cambierà rispetto a statuti ed organizzazione, finalità, e trattamento tributario per gli enti, ma non potranno fruire delle agevolazioni e delle disposizioni del Codice e non si può prevedere quale sarà l’atteggiamento di Regioni e autonomie locali nei loro confronti (accreditamento, convenzionamento, etc).

Nel secondo caso, gli enti dovranno adeguare i propri statuti alle più stringenti condizioni del Codice, ma rientreranno nel quadro dei rapporti e delle potenzialità di legge; diventando Impresa Sociale avranno una maggiore libertà di manovra rispetto agli ETS (anche sotto il profilo dell’autofinanziamento), ma anche ulteriori oneri.

Soggetti di Terzo Settore sono le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, le cooperative sociali, le Reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni riconosciute e non, le fondazioni e gli “altri enti di carattere privato” senza scopo di lucro con finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale ed iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo Settore (art. 4 del Codice), che svolgono una attività di interesse generale (artt. 5 e 6, codice; art. 2, decreto Impresa Sociale) e si iscrivono nel Registro unico nazionale del Terzo Settore (per le imprese sociali è sufficiente l’iscrizione nell’apposita sezione de Registro delle imprese) (art. 11, Codice).

La regolamentazione e attuazione del Registro segue diversi passaggi: regolamento del Ministero del lavoro e delle politiche sociali entro il 3 agosto 2018; entro i successivi 180 giorni le Regioni disciplinano i

procedimenti per l'iscrizione e la cancellazione degli enti nel Registro per poi renderlo operativo entro sei mesi dalla predisposizione della struttura informatica. Tuttavia, nelle more di questa complessa procedura, che non risulta (al momento di andare in stampa, ndr) sia stata iniziata, il requisito dell'iscrizione si intende soddisfatto attraverso l'iscrizione degli enti di Terzo Settore "ad uno dei registri attualmente previsti dalle normative di settore" (art. 101, comma 3, Codice); per gli enti non iscritti a tali specifici registri occorre attendere l'effettiva operatività del Registro unico nazionale del Terzo Settore.

Da notare gli articoli 4, comma 3, del codice del Terzo Settore e 1, comma 3, del decreto sull'Impresa Sociale, che introducono la definizione di "enti religiosi civilmente riconosciuti" in luogo di "enti ecclesiastici civilmente riconosciuti appartenenti a confessioni religiose che abbiano stipulato accordi o intese con lo Stato", formula che risale ai Trattati lateranensi e che era stata adottata dalla legge delega n.106/2016 (art. 4, comma 1, lett. d). La modifica, che quindi, sembra andare oltre la delega della legge n. 106/2016, ha origine in un opinabile parere del Consiglio di Stato (obbligatorio nel caso di Testi unici). Le sentenze della Corte Costituzionale cui fa riferimento il parere riguardano, infatti, casi molto specifici: il negato consenso da parte della Presidenza del Consiglio dei ministri all'avvio delle trattative con l'Unione degli atei e degli agnostici per stipulare l'intesa di cui all'art. 8 della Costituzione (sentenza n. 52/2016, che conferma la posizione della Presidenza del Consiglio respingendo la richiesta della citata Unione) o leggi regionali riguardanti contributi per la realizzazione di edifici di culto (sentenze n. 195/1993 e n. 346/2002). In sostanza si estende la platea dei destinatari del Codice agli enti appartenenti a confessioni religiose che non hanno chiesto di procedere ad intese con lo Stato italiano o che, addirittura, si sono viste respingere l'istanza.

Per gli enti religiosi civilmente riconosciuti le norme del Codice si applicano limitatamente alle attività indicate nell'art. 5, ma a condizione che per tali attività adottino un regolamento (atto pubblico o scrittura privata autenticata) che "ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e finalità" degli enti stessi recepisca le norme del

Codice. È previsto un doppio livello di tutela: singole deroghe di volta in volta normate (es. art. 29, Codice; artt. 6 e 11, decreto Impresa Sociale); garanzia generale di rispetto delle loro finalità e della loro struttura, da esaminare caso per caso, probabilmente all'atto della richiesta di iscrizione nel Registro unico nazionale. Per lo svolgimento delle attività di cui sopra deve essere costituito un "patrimonio destinato" ed essere tenuta una separata contabilità: si tratterebbe quindi di una destinazione puramente contabile e non "reale", ma non è chiaro in dottrina e in giurisprudenza se l'ente "destinante" risponda delle obbligazioni e degli eventuali dissesti dell'ente "destinato". La soluzione adottata culturalmente si richiama alla tipologia del *trust* di origine anglosassone, ma presenta diversi problemi nella scelta degli enti religiosi civilmente riconosciuti. Per la Chiesa cattolica: diocesi, parrocchie, congregazioni religiose, fondazioni di religione e culto, etc.: entità tutte direttamente e fortemente impegnate nella attività previste dal Codice e dal decreto sull'Impresa Sociale.

Un problema che si è posto subito all'attenzione, e che è stato ripreso anche in sede di emanazione dei decreti correttivi ed integrativi, è quello della devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento dell'ente. Per l'articolo 9 del Codice esso è devoluto, previo parere positivo dell'Ufficio statale del Registro unico nazionale del Terzo Settore istituito presso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali (o presso l'analoga struttura regionale territorialmente competente), ad *altri enti* di Terzo Settore (escludendo quindi l'ente religioso conferente) secondo le disposizioni statutarie o dell'organo sociale competente, o, in mancanza, alla Fondazione Italia Sociale. La corrispondente disposizione del decreto 112/2017 (art. 12, comma 5) sull'Impresa Sociale esclude esplicitamente gli enti religiosi dalla applicazione di questa forma di devoluzione condizionata. Vi è, quindi, un diverso regime per patrimoni destinati per costituire un ente di Terzo Settore e patrimoni destinati per costituire un'Impresa Sociale (che per definizione di legge è ente di Terzo Settore) più volte segnalata dall'UNEBA nelle competenti sedi governative e parlamentari. A questi enti è dedicato uno specifico capitolo di questo Vademecum.

Un altro importante nodo in materia di enti destinatari riguarda le ONLUS, che il decreto delegato del Codice sopprime, con una norma che

appare viziata per eccesso di delega, dal momento che l'art. 9 (rubricato significativamente "Misure fiscali e di sostegno economico") della legge n. 106/2016 delegava il Governo solo alla "revisione della disciplina" delle ONLUS stesse indicandone con precisione i criteri.

È da notare anche che il decreto n. 112/2017 (art. 4, comma 3) e il corrispondente art. 4, comma 2, del decreto n.117/2017 impedivano di fatto alle fondazioni e associazioni derivanti dalla trasformazione delle IPAB, che in gran parte si sono configurate come ONLUS, di assumere la qualifica di impresa sociale o di ente di terzo settore, avendo escluso quelle il cui organo deliberante sia costituito in maggioranza da componenti di designazione pubblica. Particolarmente in Lombardia, Piemonte e Veneto molti statuti di questi enti, oggi ONLUS, storicamente prevedono una significativa presenza delle comunità locali quale espressione di larga partecipazione, senza però che i membri designati agiscano in rappresentanza dell'ente pubblico e in un assetto istituzionale del tutto diverso dall'attuale per quanto riguarda gli enti locali.

Grazie al pressante impegno dell'UNEBA e all'attenzione delle competenti Commissioni parlamentari, in sede di conversione in legge del decreto legge 14 dicembre 2018, n. 135, recante misure di sostegno e semplificazione per le imprese e la pubblica amministrazione, questa anomalia è stata superata e sia nel decreto n. 112/2017 sia nel decreto n. 117/2017 è stata inserita la possibilità per tutte le associazioni e fondazioni di diritto privato derivanti dalla trasformazione delle IPAB di assumere la qualifica, rispettivamente, di impresa sociale o di Ente di terzo settore a prescindere dalla presenza negli organi deliberanti di componenti delle pubbliche amministrazioni, dato che la loro designazione deve essere intesa "come espressione della rappresentanza della cittadinanza e non si configura quindi come mandato fiduciario con rappresentanza sicché è sempre esclusa qualsiasi forma di controllo" della pubblica amministrazione (art.11 bis della legge di conversione).

Il Codice abolisce la legge n. 266/1991 sul volontariato, riprendendone alcune disposizioni e rafforzando funzioni e poteri dei Centri di servizio per il volontariato, con un maggior peso delle Fondazioni ex-bancarie che ne sono i principali finanziatori. Una novità riguarda gli enti di Terzo

Settore (che sono tenuti a iscrivere in un apposito registro i volontari che svolgono la loro attività in modo non occasionale): anche essi possono far parte dei Centri di servizio per il volontariato ed essere destinatari dei relativi servizi. Una norma che appare anomala, ma che amplia la loro sfera di azione.

## Requisiti/oneri

Del pesante sistema dei controlli si tratterà nello specifico capitolo. Qui mi limito a segnalare una certa farraginosità degli oneri posti a carico sia degli ETS che delle imprese sociali, poco rispettosi della privata autonomia e meno liberali dello stesso Libro I, Titolo II, del Codice Civile (del 1942!), come sempre sostenuto dall'UNEBA sin dai lavori preparatori della legge n. 106/2016. Ovviamente molte di queste prescrizioni sono opportune e in gran parte sono già presenti nella generalità degli statuti, ma il quadro complessivo che ne emerge è indubbiamente pesante e non attua quella semplificazione auspicata e proclamata nella stessa legge delega.

Eccone una sintesi.

*-Enti di Terzo Settore:* bilanci conformi a modulistica definita con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali (art. 13); bilancio sociale (enti con ricavi superiori a € 1.000.000) secondo linee guida del Ministro del lavoro e delle politiche sociali e pubblicazione, per gli enti con entrate superiori a € 100.000, degli emolumenti agli organi sociali, ai dirigenti, agli associati (art. 14); differenza retributiva tra dipendenti non superiore al rapporto 1 a 8 (art. 16); prescrizioni relativamente all'atto costitutivo e allo statuto (art. 21), all'assemblea (artt. 24, 25); obbligo di organo di controllo interno (artt. 30, 31); scritture contabili (art. 87); iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo Settore che si articola in sette sezioni (artt. 45-54).

*-Impresa sociale:* si applicano le disposizioni del Codice del Terzo Settore "in quanto compatibili" con quelle del decreto sull'Impresa Sociale, con quelle del Codice Civile relativamente alla forma giuridica assunta e con quelle del decreto legislativo 19 agosto 2016, n.175 (società a partecipazione pubblica). In deroga al divieto di lucro soggettivo, l'Impresa



Sociale può destinare una quota inferiore al 50% degli utili ad aumento gratuito del capitale o alla distribuzione di dividendi se costituita ex Libro V Codice Civile, oppure a erogazioni gratuite a favore di enti di Terzo Settore estranei all'Impresa Sociale (art. 3). Obbligo di scritture contabili: libri giornale e degli inventari secondo il Codice Civile; bilancio sociale secondo linee guida approvate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali (art. 9). Organi di controllo interno: sindaci in base agli artt. 2397, comma 2, e 2399 Codice Civile, che esercitano anche il monitoraggio dell'osservanza delle finalità sociali. Coinvolgimento (art. 11) dei lavoratori, degli utenti e degli altri soggetti interessati in base a linee guida approvate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali; obbligo di partecipazione dei lavoratori e degli utenti all'assemblea degli associati o dei soci; obbligo di nomina da parte dei lavoratori e degli utenti di almeno un componente sia dell'organo di amministrazione che dell'organo di controllo per quelle che superino due dei limiti, ridotti della metà, di cui all'art. 2435 bis C.C. Quindi: attivo stato patrimoniale, € 2,2 mln; ricavo vendite e prestazioni, € 4,4 mln; dipendenti medi nell'esercizio, 25. Limiti talmente bassi da riguardare in pratica la generalità delle imprese sociali. L'efficacia degli atti di trasformazione, fusione, scissione, cessione d'azienda da emanare in conformità al decreto emanato dal Ministro del lavoro e delle politiche sociali sono soggetti ad autorizzazione da parte del Ministro stesso (art. 12). Differenza retributiva tra dipendenti non superiore al rapporto 1 a 8 (art. 13).

### **Consiglio nazionale del Terzo Settore e Reti associative**

Sono due novità fondamentali della nuova legislazione e possono costituire momenti di interessanti sviluppi. Il Consiglio è istituito presso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, è presieduto dal Ministro o suo delegato (art. 58 e segg., Codice) ed è composto da 10 rappresentanti designati dall'associazione di ETS più rappresentativa sul territorio nazionale, 15 rappresentanti di Reti associative, un rappresentante dei Centri di servizio per il volontariato, 5 esperti, 3 rappresentati delle autonomie regionali e locali (art. 59). Tra le funzioni, pareri non vincolanti su atti

normativi inerenti il Terzo Settore, linee guida in materia di bilancio sociale e di valutazione di impatto sociale, coinvolgimento nelle funzioni di vigilanza, monitoraggio e controllo con il supporto delle Reti associative nazionali (art. 60). Il Consiglio è già stato nominato ed è operante, ma sarà da verificarne il grado di effettiva incidenza sull'andamento del Terzo Settore e sulle decisioni ministeriali.

Le Reti associative nazionali (art.41) svolgono attività di coordinamento, tutela, rappresentanza, promozione o supporto e degli enti di Terzo Settore associati e possono svolgere, oltre alle proprie attività statutarie, anche il monitoraggio degli enti associati, la promozione e lo sviluppo delle attività di controllo, partenariati e protocolli di intesa con le pubbliche amministrazioni. Potranno divenire uno snodo importante nell'evoluzione del Terzo Settore in Italia, ma anche – se strumentalizzate – una sorta di eterodirezione degli enti associati certamente non positiva.

È comunque uno spazio significativo di lavoro che si apre per l'UNEBA, indirettamente riconosciuta Rete associativa nazionale dal Ministero attraverso il decreto di nomina di un suo rappresentante nel Consiglio nazionale del Terzo Settore, che viene chiamata ad una presenza ed una rappresentanza del settore sempre più impegnative.

# 1. L'Ente di Terzo Settore

## 1.1 Verso la configurazione civilistica Ente di Terzo Settore – ETS

a cura di Luca Degani

*Avvocato, presidente di UNEBA Lombardia e membro del Consiglio Nazionale del Terzo Settore*

### La definizione di Enti del Terzo Settore

Il progetto di unificazione e armonizzazione della stratificata normativa dei soggetti non profit, che ha ispirato la legge delega n. 106/2016, ha trovato concreta realizzazione nell'istituzione di una nuova categoria generale sotto il nome di Enti del Terzo Settore (ETS).

In particolare, l'art. 4, co. 1, del D.Lgs. 117/2017 definisce 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”*.

Il dato letterale induce, dunque, a ricomprendere in questa nuova categoria sia taluni soggetti specificatamente individuati che, in virtù della loro veste giuridica e delle caratteristiche specifiche, assumono di diritto la qualifica di Enti del Terzo Settore (trattasi di Organizzazioni di Volontariato, Associazioni di Promozione Sociale, Enti Filantropici, Imprese Sociali, Reti associative e Società di Mutuo Soccorso); sia quei soggetti di natura privata che operano senza scopo di lucro, svolgono attività di interesse generale e sono iscritti nel Registro del Terzo Settore.

Il co. 2 dell'art. 4 prevede invece l'espressa esclusione dal novero degli ETS dei seguenti soggetti: le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1 co. 2 D.Lgs. 165/2001, le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, le associazioni di datori di lavoro, nonché gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti.

Applicazione limitata della disciplina del D.Lgs. 117/2017 e del D.Lgs. 112/2017 è riconosciuta per gli enti religiosi civilmente riconosciuti: costoro vi soggiacciono limitatamente allo svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'art. 5, a condizione che per tali attività adottino un apposito regolamento, in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata, che recepisca le norme del Codice e sia depositato nel Registro Unico nazionale del Terzo Settore. Per lo svolgimento di tali attività è altresì previsto l'obbligo di costituire un patrimonio destinato e di tenere separatamente le scritture contabili di cui all'art. 13 D.Lgs. 117/2017.

La predetta disciplina, invece, non fa riferimento diretto ed immediato ai soggetti oggi aventi qualifica di Onlus, come invece fa per le ODV e le APS: la normativa in tema di Onlus (D.Lgs. 460/1997), infatti, verrà abrogata a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Europea e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo a quello di operatività del Registro Unico. Pertanto, con la piena attuazione della Riforma le Onlus andranno a scomparire e i soggetti che oggi possiedono tale qualifica fiscale devono valutare la nuova veste da adottare nell'ambito delle possibili opzioni delle sezioni del Registro.

## **I requisiti per l'assunzione della qualifica di ETS**

Assenza di scopo di lucro, svolgimento di attività di interesse generale e iscrizione nel Registro Unico nazionale del Terzo Settore: sono questi i presupposti fondamentali per l'assunzione della qualifica giuridica di Ente del Terzo Settore.

### *Assenza di scopo di lucro e destinazione del patrimonio*

Quanto al primo requisito, l'assenza dello scopo di lucro è legata alla destinazione vincolata del patrimonio, il quale deve essere utilizzato per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini del perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Gli Enti del Terzo Settore non possono dunque distribuire, neppure indirettamente, utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominate a fondatori, associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali. All'art. 8, co. 3, del Codice è individuata una casistica di attribuzione che si considerano indirette.

In caso di estinzione o scioglimento dell'ente, il patrimonio residuo deve essere devoluto, previo parere positivo dell'Ufficio del Registro Unico nazionale del Terzo Settore<sup>1</sup> e salva diversa destinazione imposta dalla legge, agli altri ETS secondo le disposizioni statutarie o dell'organo sociale competente, ovvero, in mancanza, alla Fondazione Italia Sociale.

### *Attività di interesse generale*

Gli ETS diversi dalle Imprese Sociali devono esercitare, in via esclusiva o principale, una o più attività di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale (art. 5 D.Lgs. 117/2017).

---

1 Sulla tematica concernente l'obbligo di parere positivo a pena di nullità dell'atto, deve evidenziarsi che sono stati sollevati dubbi di legittimità.

Nella specie, la norma individua un ampio elenco di attività, tra cui a titolo esemplificativo:

- interventi e prestazioni sanitarie, socio-sanitarie e socio-assistenziali;
- ricerca scientifica di particolare interesse sociale;
- organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale;
- formazione universitaria e post-universitaria;
- formazione extrascolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo, alla prevenzione del bullismo e al contrasto della povertà educativa;
- servizi finalizzati all’inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori;
- alloggio sociale;
- agricoltura sociale;
- riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata.

Gli Enti del Terzo Settore hanno altresì la possibilità di svolgere “attività diverse” da quelle di al precedente elenco, purché siano rispettate due condizioni: l’atto costitutivo o lo statuto devono consentire l’esercizio di tali attività e le stesse devono considerarsi secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale. Ad oggi (*al momento di andare in stampa, ndr*) è attesa l’emanazione di uno specifico decreto ministeriale attuativo dell’art. 6 D.Lgs. 117/2017, da cui dipende la possibilità per gli enti di compiere valutazioni funzionali agli adeguamenti statutari<sup>2</sup>.

### *Iscrizione nel Registro Unico nazionale del Terzo Settore*

Requisito imprescindibile per l’assunzione della qualifica di ETS è l’iscrizione nel Registro Unico nazionale del Terzo Settore, alla cui disciplina

---

2 Con l’adozione dei due decreti correttivi al decreto sull’Impresa Sociale (D.Lgs. 95/2018) e al Codice Unico del Terzo Settore (D.Lgs. 105/2018), i termini per le modifiche statutarie sono stati prorogati: 20 gennaio 2019 per le Imprese Sociali, 3 agosto 2019 per gli altri ETS.

sono dedicati gli artt. 45-54 del Codice. Il Registro sarà gestito con modalità informatiche dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali in collaborazione con ciascuna Regione e Provincia autonoma e sarà suddiviso in sette sezioni coincidenti con le diverse tipologie di ETS disciplinate dal Codice (Organizzazioni di Volontariato, Associazioni di Promozione Sociale, Enti Filantropici, Imprese Sociali, Reti associative, Società di Mutuo Soccorso e altri enti del Terzo Settore). Nessun ente potrà iscriversi contemporaneamente in due o più sezioni, ad eccezione delle Reti associative; invece, gli enti che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale dovranno iscriversi anche nel registro delle imprese. La domanda di iscrizione dovrà essere presentata a cura del legale rappresentante dell'ente o della rete associativa a cui lo stesso aderisca, presso l'Ufficio Unico nazionale della Regione o Provincia autonoma in cui è situata la sede legale dell'ente, depositando l'atto costitutivo, lo statuto ed eventuali allegati, nonché indicando la specifica sezione nella quale si richiede l'iscrizione. L'ente si intenderà automaticamente iscritto decorsi 60 giorni dalla presentazione della domanda ovvero dalla rettifica o modifica apportata su richiesta del competente Ufficio, salvo che questo rilevi l'insussistenza delle condizioni per la costituzione di un Ente del Terzo Settore e ne rifiuti, pertanto, l'iscrizione nel Registro.

Il Registro Unico nazionale sarà pubblico e accessibile in via telematica a tutti gli interessati, i quali potranno verificare una serie di informazioni concernenti: la denominazione, la forma giuridica, la sede legale, il possesso della personalità giuridica, l'oggetto dell'attività di interesse generale, nonché eventuali processi di fusione, scissione, scioglimento ed estinzione. Dovranno essere resi noti, inoltre, i bilanci e i rendiconti di cui agli artt. 13 e 14 del Codice, nonché i rendiconti delle raccolte fondi svolte nell'anno precedente.

Tuttavia, il Registro Unico nazionale del Terzo Settore non sarà operativo, presumibilmente, se non dopo la metà del 2019. Fino a tale momento, ai sensi dell'art. 101 comma 1, continueranno ad applicarsi le norme previgenti ai fini e per gli effetti dell'iscrizione degli enti nell'Anagrafe Onlus e nei Registri ODV, APS e Imprese Sociali, le quali devono comunque provvedere nelle tempistiche di legge (che in seguito verranno esaminate nel dettaglio) all'adeguamento degli statuti.

## **Gli adempimenti connessi all'assunzione della qualifica di ETS**

L'assunzione della qualifica giuridica di ETS comporta l'adempimento di ulteriori obblighi in materia di denominazione sociale, scritture contabili e trasparenza.

La denominazione dell'ente, infatti, deve contenere l'indicazione di Ente del Terzo Settore o l'acronimo ETS. Sul punto, la circolare del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali del 29 dicembre 2017 (*Codice del Terzo Settore. Questioni di diritto transitorio. Prime indicazioni*) ha precisato che, già nella fase transitoria, gli enti che possiedono ad oggi la qualifica di ODV e APS possono utilizzare l'acronimo "ETS" per qualificarsi negli atti, nella corrispondenza e nelle comunicazioni al pubblico.

Inoltre, il Codice prevede specifici obblighi di trasparenza e pubblicità, imponendo la tenuta dei libri sociali obbligatori (art. 15) e la redazione del bilancio di esercizio secondo le modalità indicate all'art. 13, come sarà analizzato di seguito. Tale obbligo, secondo la predetta circolare, deve ritenersi già operativo, nonostante non sia ancora stata predisposta l'apposita modulistica richiesta dalla norma. Gli enti di maggiori dimensioni sono tenuti altresì a depositare presso il Registro Unico nazionale, nonché a pubblicare sul proprio sito internet, il bilancio sociale, che dovrà essere redatto secondo le linee guida che saranno definite con decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, al termine di un articolato percorso consultivo.

Infine, gli ETS sono tenuti a pubblicare annualmente sul proprio sito internet anche gli emolumenti, i compensi o i corrispettivi attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti e agli associati. Tale onere, secondo la richiamata Circolare, deve ritenersi attuabile a far data dal 1° gennaio 2019, in riferimento alle attribuzioni corrisposte nel corso del 2018.

### **Le singole categorie di ETS di diritto**

Oltre alla disciplina generale innanzi esposta applicabile a tutti gli ETS, il Codice, nel Titolo V (art. 32-44), detta disposizioni specifiche per le singole categorie di ETS di diritto.



### *Le Organizzazioni di Volontariato*

In particolare, per quanto concerne le Organizzazioni di Volontariato, deve evidenziarsi che la disciplina previgente (L. 266/1992) è stata abrogata a far tempo dall'entrata in vigore del Codice del Terzo Settore e trovano oggi applicazione gli artt. 32-34 del Codice. Tali norme introducono innanzitutto un vincolo di forma per le ODV, le quali possono assumere solo la veste giuridica di associazioni, riconosciute o non riconosciute. Viene introdotto inoltre un limite minimo numerico: possono essere ODV soltanto gli enti con un numero di componenti non inferiore a sette persone fisiche o a tre organizzazioni di volontariato.

Le Organizzazioni di Volontariato devono svolgere, a favore di terzi, una o più delle attività di interesse generale di cui all'art. 5, avvalendosi in modo prevalente delle prestazioni di volontari. È prevista comunque la possibilità di assumere lavoratori subordinati dipendenti o di avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo o di altra natura, ma esclusivamente nei limiti necessari al loro regolare funzionamento oppure nei limiti occorrenti a qualificare o specializzare l'attività svolta. Tuttavia, tale facoltà è ammessa soltanto per un numero di lavoratori impiegati nell'attività non superiore al 50% del numero dei volontari.

L'art. 33 individua l'elenco delle risorse economiche necessarie per lo svolgimento dell'attività dell'ente: quote associative, contributi pubblici e privati, donazioni e lasciti testamentari, rendite patrimoniali, attività di raccolta fondi ed "attività diverse" ai sensi dell'art. 6 del Codice. Il successivo art. 34, invece, disciplina la nomina degli amministratori dell'ente, che devono essere scelti tra le persone fisiche associate ovvero indicate, tra i propri associati, dalle ODV associate.

### *Le Associazioni di Promozione Sociale*

La disciplina delle APS è contenuta negli artt. 35 e 36 del Codice del Terzo Settore e anch'essa sostituisce la normativa previgente di cui alla L. 383/2000, abrogata con l'entrata in vigore del Codice. Il dato fondamentale che emerge dalla lettura dell'art. 35 è l'avvicinamento della categoria delle

APS a quella delle ODV, ma permangono alcune differenze, tra cui quella relativa ai destinatari dell'attività di interesse generale svolta: mentre le ODV svolgono l'attività prevalentemente nei confronti di terzi, le APS possono anche rivolgerla nei confronti dei propri associati e dei loro familiari.

Dal punto di vista delle analogie, anche le APS possono essere costituite solo in forma associativa, riconosciuta e non riconosciuta, con il limite minimo di associati già visto e la facoltà di ammettere come associati anche altri Enti del Terzo Settore o enti diversi senza scopo di lucro, a condizione che non siano superiori al 50% delle APS associate. È inoltre prevista la possibilità di avvalersi delle prestazioni di lavoratori dipendenti o di lavoratori autonomi o di altra natura, purché il loro numero non sia superiore al 50% del numero delle APS associate e all'ulteriore limite del 5% del numero degli associati.

In ogni caso, non sono considerate Associazioni di Promozione Sociale, ai sensi dell'art. 35 comma 2, *“i circoli privati e le associazioni comunque denominate che dispongono limitazioni con riferimento alle condizioni economiche e discriminazioni di qualsiasi natura in relazione all'ammissione degli associati o prevedono il diritto di trasferimento, a qualsiasi titolo, della quota associativa o che, infine, collegano, in qualsiasi forma, la partecipazione sociale alla titolarità di azioni o quote di natura patrimoniale”*.

### *Gli Enti filantropici*

Gli Enti Filantropici sono disciplinati agli artt. 37-39. Tali sono gli enti costituiti in forma di associazione riconosciuta o di fondazione al fine di erogare denaro, beni o servizi, anche di investimento, a sostegno di categorie di persone svantaggiate o di attività di interesse generale.

Si sottolinea quindi una maggiore libertà di forma rispetto alle ODV e delle APS e un ampliamento rispetto al modello tradizionale della “fondazione di erogazione”. Tuttavia, al pari delle predette categorie, la denominazione sociale deve contenere un riferimento alla natura dell'ente, che non può essere usata, neppure indirettamente con parole o locuzioni equivalenti o ingannevoli, da soggetti diversi.

Il patrimonio degli Enti Filantropici è composto principalmente da contributi pubblici e privati, donazioni e lasciti testamentari, rendite

patrimoniali ed attività di raccolta fondi. Gli aspetti connessi alla gestione del patrimonio, alla sua destinazione e alle modalità delle erogazioni devono essere esplicitati nell'atto costitutivo, mediante l'indicazione dei principi a cui l'ente filantropico deve attenersi nell'amministrazione delle proprie risorse. A tal fine, il bilancio sociale costituisce uno strumento fondamentale di organizzazione e pubblicità, in quanto vi sono annotati l'elenco e gli importi delle erogazioni effettuate nel corso dell'esercizio, nonché i beneficiari diversi dalle persone fisiche.

### *Le Reti associative*

La Riforma del Terzo Settore ha segnato la nascita di un nuovo oggetto giuridico: le Reti associative, la cui disciplina è collocata all'art. 41. Trattasi di Enti del Terzo Settore costituiti in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, che associano, anche indirettamente, un numero non inferiore a 100 enti del Terzo Settore o a 20 fondazioni, con sedi in almeno cinque regioni o province autonome. L'attività delle Reti concerne il coordinamento, la tutela, la rappresentanza, la promozione o il supporto degli Enti del Terzo Settore loro associati e delle loro attività di interesse generale. Interessante il fatto che possano promuovere anche partenariati e protocolli di intesa con le pubbliche amministrazioni.

Tali enti possono assumere qualifica anche a livello nazionale ove associno un numero più elevato di enti, non inferiore a 500 ETS o a 100 fondazioni, le cui sedi legali o operative siano presenti in almeno dieci Regioni o Province autonome. È prevista la possibilità per le Reti associative nazionali di svolgere attività diverse da quelle proprie statutarie, consistenti nell'esercizio dell'autocontrollo degli enti associati, al fine del mantenimento della qualifica di ETS. Si rimanda alla parte introduttiva nella quale si descrive cosa ha deciso UNEBA per tale tematica.

### *Le Società di Mutuo Soccorso*

Particolarità delle Società di Mutuo Soccorso è il fatto che la disciplina di tali enti continui ad essere prevista nella L. 15 aprile 1886, n. 3818, con

qualche modifica ed integrazione apportata agli artt. 42-44 del Codice del Terzo Settore.

In particolare, l'art. 43 chiarisce che le società già esistenti alla data di entrata in vigore del Codice, che nei successivi tre anni si trasformino in associazioni del Terzo Settore o in APS, mantengono il loro patrimonio, in deroga all'art. 8 comma 3 della menzionata legge, che ne impone la devoluzione ad altre società di mutuo soccorso ovvero ad uno dei Fondi mutualistici o al corrispondente capitolo del bilancio dello Stato ai sensi degli articoli 11 e 20 della L. 31 gennaio 1992, n. 59.

Alle Società di Mutuo Soccorso, inoltre, non si applica l'obbligo di versamento del contributo del 3% sugli utili netti annuali di cui al citato art. 11 L. 59/1992, né l'obbligo di iscrizione nella sezione delle imprese sociali del registro delle imprese nel caso in cui versino contributi annui associativi inferiori a 50.000 euro e non gestiscano fondi sanitari integrativi.

## 1.2 Verso la configurazione fiscale di Ente di Terzo Settore – ETS

a cura di Giancarlo Cantamessa, *esperto di settore*

e Marco Petrillo, *dottore commercialista, revisore legale dei conti*

Con il D.Lgs. 117/2017 è stato approvato, ai sensi dell'art. 1 co. 2, lett. b) legge n. 106/2016, il Codice del Terzo Settore, che provvede al riordino e alla revisione organica della disciplina vigente in modalità di tenuta del bilancio. Si stabiliscono i libri sociali obbligatorie e viene disciplinato il regime fiscale degli enti del Terzo Settore, con la previsione tra l'altro di un regime forfetario per gli enti non commerciali del Terzo Settore che consente la determinazione forfetaria del reddito d'impresa con le modalità indicate dal Decreto Legislativo stesso, e di un regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociali e dalle organizzazioni di volontariato.

A distanza di un anno dall'entrata in vigore del Codice, con il D.Lgs. 105/2018, approvato il 03.08.2018, vengono modificati e integrati numerosi profili della disciplina dettata dal D.Lgs 117/2017. Estremamente rilevante è la proroga da 18 a 24 mesi del termine previsto per l'adeguamento degli statuti degli enti alle nuove disposizioni, che è attualmente stabilito al 03.08.2019.

Importante è il riconoscimento agli enti di piccole dimensioni della facoltà di redigere il rendiconto di cassa, anziché tenere le scritture contabili.

Si illustrano qui di seguito le novità di rilevanza fiscale introdotte:

*Art. 13 D.Lgs 117/2017 modificato dall'art. 4 D.Lgs 105/2018*: viene delineato con più chiarezza il contenuto delle disposizioni in materia di scritture contabili e modalità di redazione e deposito del bilancio di esercizio.

Si riporta l'articolo 13 del citato decreto legislativo n. 117/2017, come modificato dal presente decreto: «*Art. 13 (Scritture contabili e bilancio) – comma 1*. Gli enti del Terzo Settore devono redigere il bilancio di esercizio formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto gestionale, con l'indicazione, dei proventi e degli oneri, dell'ente, e dalla relazione di missione che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.

–*comma 2.* Il bilancio degli enti del Terzo Settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000,00 euro può essere redatto nella forma del rendiconto per cassa. –*comma 6.* L’organo di amministrazione documenta il carattere secondario e strumentale delle attività di cui all’articolo 6 a seconda dei casi, nella relazione di missione o in una annotazione in calce al rendiconto per cassa o nella nota integrativa al bilancio.

*Art. 79 D.Lgs 117/2017 modificato dall’art. 23 D.Lgs 105/2018*

Disposizioni in materia di imposte sui redditi

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

2. Le attività di interesse generale di cui all’articolo 5, ivi incluse quelle accreditate o contrattualizzate o convenzionate con le amministrazioni pubbliche di cui all’articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, l’Unione europea, amministrazioni pubbliche straniere o altri organismi pubblici di diritto internazionale, si considerano di natura non commerciale quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto anche conto degli apporti economici degli enti di cui sopra e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall’ordinamento.

*Si tratta di attività di interesse generale quella finalizzata al perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.*

*I costi effettivi comprendono sia i costi diretti che quelli indiretti relativi alla specifica attività, viene di conseguenza sostituita la definizione di “costi di diretta imputazione” previsti per gli enti non commerciali in generale dall’art. 143, c.1 del TUIR.*

3. Sono altresì considerate non commerciali:

a) le attività di cui all’articolo 5, comma 1, lettera h), (*ricerca scientifica di particolare interesse sociale*) se svolte direttamente dagli enti di cui al comma 1 la cui finalità principale consiste nello svolgere attività di

ricerca scientifica di particolare interesse sociale e purché tutti gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di ricerca e nella diffusione gratuita dei loro risultati e non vi sia alcun accesso preferenziale da parte di altri soggetti privati alle capacità di ricerca dell'ente medesimo nonché ai risultati prodotti;

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

4. Non concorrono, in ogni caso, alla formazione del reddito degli enti del Terzo Settore di cui al comma 5:

- a) i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;
- b) i contributi e gli apporti erogati da parte delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 (*per amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale*) per lo svolgimento delle attività di cui ai commi 2 e 3 del presente articolo.

5. Si considerano non commerciali gli enti del Terzo Settore di cui al comma 1 che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di cui all'articolo 5 in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo. Indipendentemente dalle previsioni statutarie gli enti del Terzo Settore assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali qualora i proventi delle attività di cui all'articolo 5, svolte in forma d'impresa non in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo,

nonché le attività di cui all'articolo 6, fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri di cui al decreto previsto all'articolo 6, superano, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali.

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

5-ter. Il mutamento della qualifica, da ente di Terzo Settore non commerciale a ente di Terzo Settore commerciale, opera a partire dal periodo d'imposta in cui l'ente assume natura commerciale.

6. Si considera non commerciale l'attività svolta dalle associazioni del Terzo Settore nei confronti dei propri associati, familiari e conviventi degli stessi in conformità alle finalità istituzionali dell'ente. Non concorrono alla formazione del reddito delle associazioni del Terzo Settore le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi. Si considerano, tuttavia, attività di natura commerciale le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati, familiari o conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi a seconda che le relative operazioni abbiano carattere di abitudine o di occasionalità.

*Art. 80 D.Lgs. 117/2017 modificato dall'art. 24 D.Lgs. 105/2018*

Viene aggiornato il riferimento normativo relativo agli indici sintetici di affidabilità fiscale, dalla cui disciplina sono esclusi gli enti che optano per il regime forfetario. Si riporta l'articolo 80, del citato decreto legislativo n. 117/2017, come modificato dal presente decreto

«Art. 80 (*Regime forfetario degli enti del Terzo Settore non commerciali*). All'articolo 80, comma 7, del decreto legislativo n. 117 del 2017, la parola



«sistematici» è sostituita dalla seguente: «sintetici»; le parole da «7-bis» fino alle parole «n. 255» sono sostituite dalle seguenti: «9-bis del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50 convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96.».

*Gli enti del Terzo Settore che svolgono in via esclusiva o prevalente attività di interesse generale possono optare per un regime forfetario ai fini IRES, applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività "di interesse generale" o "diverse" (se svolte con modalità commerciali) i seguenti coefficienti di redditività.*

*a) attività di prestazioni di servizi:*

- 1) ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente 7 per cento;*
- 2) ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente 10 per cento;*
- 3) ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente 17 per cento;*

*b) altre attività:*

- 1) ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente 5 per cento;*
- 2) ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente 7 per cento;*
- 3) ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente 14 per cento.*

*Per gli enti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività il coefficiente si determina con riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi.*

*All'importo risultante da tale operazione si devono aggiungere i componenti positivi di reddito relativi a:*

- Plusvalenze patrimoniali;*
- Sopravvenienze attive;*
- Dividendi ed interessi;*
- Proventi immobiliari.*

*La disciplina del regime forfetario prevede:*

- OPZIONE: deve essere esercitata nella dichiarazione annuale dei redditi, con effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata e fino a quando non viene revocata (e comunque per un triennio);*
- REVOCA DELL'OPZIONE: deve essere effettuata nella dichiarazione annuale dei redditi, con effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale la dichiarazione stessa è presentata;*

- *IMPRESA COMMERCIALE*: gli enti che intraprendono l'esercizio di impresa commerciale esercitano l'opzione nella dichiarazione di inizio attività;
- *ANNUALITÀ PREGRESSE*: i componenti positivi e negativi di reddito riferiti ad anni precedenti a quello dal quale ha effetto il regime forfetario, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata, partecipano per le quote residue alla formazione del reddito dell'esercizio precedente a quello di efficacia del predetto regime;
- *BENEFICI*: nei confronti degli enti che optano per il regime forfetario è prevista l'esclusione da: studi di settore, parametri ed ISA (indici sistematici di affidabilità fiscale).

*Art. 86 D.Lgs 117/2017 modificato dall'art. 29 D.Lgs 105/2018*

Attraverso una modifica di carattere formale viene ribadito che gli indici sintetici di affidabilità fiscale non operano per le associazioni di promozione sociale e le organizzazioni di volontariato che applicano il regime forfetario. Si riporta l'articolo 86, del citato decreto legislativo n. 117 del 2017, come modificato dal presente decreto: «*Art. 86 (Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato). –comma 16.* Le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario sono escluse dall'applicazione degli studi di settore di cui all'articolo 62-bis del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427 e dei parametri di cui all'articolo 3, comma 184, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, nonché degli indici sintetici di affidabilità di cui all'articolo 9-bis del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50 convertito, con modificazioni, dall'articolo 1, comma 1 della legge 21 giugno 2017, n. 96.». - Per il testo dell'articolo 9-bis del citato decreto-legge n.50 del 2017, si veda la nota all'articolo 24.

*Art. 30 (modifica art. 87 D.Lgs 117/2017)*

Si stabilisce che: la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'ente deve essere distintamente rappresentata nel bilancio di esercizio (in luogo di un apposito documento); gli enti del Terzo Settore non

commerciali, che non applicano il regime forfetario, possono tenere per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili, il rendiconto di cassa qualora non abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare superiore a 220mila euro (in luogo di 50mila); viene esteso a sei mesi (in luogo di quattro) il termine per il deposito del rendiconto specifico per le raccolte fondi.

Si riporta l'articolo 87, del citato decreto legislativo n. 117 del 2017, come modificato dal presente decreto: «*Art. 87 (Tenuta e conservazione delle scritture contabili degli Enti del Terzo Settore). –comma 1.* Gli enti del Terzo Settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5, che non applicano il regime forfetario di cui all'articolo 86, a pena di decadenza dai benefici fiscali per esse previsti, devono: a) in relazione all'attività complessivamente svolta, redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche atte ad esprimere con compiutezza e analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione, e rappresentare adeguatamente nel bilancio di cui all'articolo 13 distintamente le attività indicate 5, con obbligo di conservare le stesse scritture e la relativa documentazione per un periodo non inferiore quello indicato dall'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600; b) in relazione alle attività svolte con modalità commerciali, di cui agli articoli 5 e 6, tenere le scritture contabili previste dalle disposizioni di cui all'articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, anche al di fuori dei limiti quantitativi previsti al comma 1 del medesimo articolo. –*comma 3.* I soggetti di cui al comma 1 che nell'esercizio delle attività di cui agli articoli 5 e 6 non abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare superiore all'importo stabilito dall'articolo 13, comma 2 possono tenere per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili previste al primo comma, lettera a), il rendiconto di cassa di cui all'articolo 13, comma 2. –*comma 6.* Gli enti del Terzo Settore non commerciali di cui all'art. 79, comma 5, che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono inserire all'interno del bilancio redatto ai sensi dell'articolo 13, un rendiconto specifico redatto ai sensi del comma 3 dell'articolo 48, tenuto e conservato ai sensi dell'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione

illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione di cui all'articolo 79, comma 4, lettera a). Il presente comma si applica anche ai soggetti che si avvalgono del regime forfetario di cui all'articolo 86.

## **Il nuovo regime di inquadramento fiscale degli ETS: problemi interpretativi dell'art.79**

La disciplina in materia di Onlus non si applicherà più a partire dal 1.01 del periodo di imposta successivo a quella in cui sarà operativo il Registro unico del Terzo Settore o sarà pervenuta l'autorizzazione Ue alle norme fiscali.

Si può affermare, pertanto, che gli enti - Onlus di tipo erogativo, che coprono i propri costi con entrate non corrispettive, tenderanno a iscriversi al Registro come ETS non commerciali, verificando concretamente le condizioni relative sia alla natura non commerciale dell'attività (art. 79, c. 2), che quelle relative alla natura non commerciale dell'ente (art. 79, c. 5) del Codice del Terzo Settore; viceversa, per gli enti che svolgono attività produttive, se i ricavi coprono i costi con risultati tendenzialmente positivi, potrebbe l'ente qualificarsi come ETS commerciale. Si tenga presente infatti che, come enti commerciali, si applica il principio della onnicomprensività del reddito di impresa, senza usufruire dell'agevolazione di cui all'art. 18 dell'Impresa Sociale, il quale prevede che *“non concorrono alla formazione del reddito imponibile delle imprese sociali le somme destinate ad apposite riserve”* e pertanto assoggettare l'ETS commerciale a tassazione ordinaria.

Un punto delicato da valutare, nella scelta di cui abbiamo detto sopra, è l'equilibrio prospettico nel tempo costi-ricavi, da monitorare ogni anno. Nel momento in cui i margini (differenza costi-ricavi) sono risicati e si fa la scelta dell'ETS, il pericolo è che si stia costantemente in altalena tra ETS non commerciale e ETS commerciale, con la conseguente applicazione dell'art. 79, c. 5-ter, riguardante la perdita della qualifica di ente non commerciale.

L'assenza di finalità lucrativa intesa in senso soggettivo, non garantisce di per sé la non commercialità dell'ente che deve indagare le modalità con le quali svolge le attività istituzionali. In tale prospettiva è l'assenza di lucro

in senso oggettivo, ossia la sostanziale inidoneità dell'attività esercitata a generare materia imponibile, che ne esclude la commercialità.

Occorre pertanto, da parte dell'ente, indagare le modalità di lavoro per verificare se:

- Operi in un contesto di gratuità e non richieda corrispettivi per i propri beni e servizi offerti – **servizio gratuito**;
- Operi in un contesto di assenza di pareggio economico tale per cui i costi complessivamente sostenuti sono superiori ai proventi richiesti per il conseguimento – **servizio in perdita**;
- Operi in un contesto in cui i proventi richiesti siano superiori ai costi complessivamente sostenuti – **servizio in avanzo**. In tal caso occorre indagare la tipologia di provento:

Tipologia di ricavo	Natura fiscale	Codice Unico	Note
Contributi istituzionali	Non commerciali	Art.79 c.5 bis	Dubbia interpretazione
Sovvenzioni	Non commerciali	Art.79 c.5 bis	Dubbia interpretazione
Liberalità (raccolta fondi) occasionali	Non commerciali	Art.7 e Art.79 c.4	In attesa delle linee guida di cui all'art.7
Liberalità (raccolta fondi) organizzate e continuative	Commerciali	Art.7 e Art.79 c.4	In attesa delle linee guida di cui all'art.7
Quote associative	Commerciali Non commerciali	Art.79 c.5 bis, 6	
Sponsorizzazioni	Non commerciali	Art.79 c.5 bis	In attesa del decreto di cui all'art.6
Corrispettivi	Commerciali		
Contributi e apporti della Pubblica Amministrazione	Non commerciali	Art.79 c.4 punto b) e c.5 bis	Non concorrono a formare il reddito degli ETS
Contributi e apporti della Pubblica Amministrazione	Commerciali	Art.79 c.2	Dubbia interpretazione perché nella comparazione di cui al c.2 si considerano nella parte commerciale

Rette e importi di partecipazione e di compartecipazione alla spesa (previsti dall'ordinamento)	Non commerciali	Art.79 c.2	Dubbia interpretazione
Altre entrate e proventi	Commerciali Non commerciali	Art.79 c.5 bis	Dubbia interpretazione

Il combinato disposto del comma 3 dell'art.24 ter della legge 136/2018 e dell'art.1 comma 82 della Legge di Stabilità per l'anno 2019 (legge 145/2018) hanno presentato un quadro fiscale più aderente in ordine ai requisiti di commercialità per quanto sopra indicato. Infatti, la legge 136/2018 ha previsto una soglia di redditività sotto quale l'ente, comunque, sia considerato ETS non commerciale (5 per cento). Recita infatti il nuovo comma 2 bis *“le attività di cui al comma 2 si considerano non commerciali qualora i ricavi superino di oltre 5 per cento i relativi costi per ciascun periodo di imposta e per non oltre due periodi di imposta consecutivi”*. Pertanto, i conteggi di bilancio andranno orientati verso questa tipologia di confronto e non più sull'analisi del pareggio o meno di bilancio, come in origine recitava l'art.2.

Infine, la legge di Stabilità 2019, al comma 82 dell'art.1 ha inserito una ipotesi (unica) di de-commercializzazione condizionata per le ex IPAB. All'articolo 79, comma 3, del codice del Terzo Settore, dopo la lettera *b*) è aggiunta la seguente: *«b-bis) le attività di cui all'articolo 5, comma 1, lettere a), b) e c), se svolte da fondazioni delle ex istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza, a condizione che gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di natura sanitaria o socio-sanitaria e che non sia deliberato alcun compenso a favore degli organi amministrativi»*. È stata, quindi, introdotta una presunzione assoluta di non commercialità per quegli enti, tipicamente associazioni e fondazioni, al soddisfacimento di due condizioni gestionali (utili reinvestiti e assenza di compensi amministrativi), garantendo la natura di ETS non commerciali.

## 2. L'Impresa Sociale

### 2.1 L'Impresa Sociale - verso la configurazione civilistica Impresa Sociale - IS

a cura di Enrica Favaro

*commercialista, esperta del settore*

Con il decreto legislativo n. 112 del 03 luglio 2017 il Governo ha riformato la disciplina dell'Impresa Sociale abrogando, ai sensi dell'art. 19, la previgente normativa di cui al D.Lgs. 155/2006.

Le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, rientrano nell'ambito degli Enti del Terzo Settore (art. 4 del D.Lgs. 117/2017) e sono regolate:

- dal D.Lgs. 112/2017;
- dalle norme del codice del Terzo Settore D.Lgs 117/2017, ove compatibili con le disposizioni del D.Lgs. 112/2017;
- in mancanza, e per gli aspetti non disciplinati, dalle norme del Codice Civile e relative disposizioni attuative concernenti la forma giuridica in cui l'impresa è costituita.

#### **Qualifica di Impresa Sociale e ambito soggettivo**

L'Impresa Sociale non rappresenta un distinto ente giuridico, bensì una qualifica che tutti i tipi di enti giuridici, inclusi quelli societari, possono acquisire se presentano determinati requisiti.

Possono, infatti, acquisire la qualifica di Impresa Sociale tutti gli enti privati<sup>1</sup>, comprese le società di capitali di cui al Titolo V del Codice Civile, che abbiano le seguenti caratteristiche:

- esercitino in via stabile<sup>2</sup> e principale<sup>3</sup> un'attività d'impresa di interesse generale", così come definita dall'art. 2 del D.Lgs 112/2017;
- siano senza scopo di lucro;
- abbiano finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale;
- adottino modalità di gestione responsabili e trasparenti;
- favoriscano il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle loro attività.

Le cooperative sociali e i loro consorzi acquisiscono di diritto la qualifica di Impresa Sociale e applicano le disposizioni del D.Lgs. 112/2017 nel rispetto della normativa specifica delle cooperative (L. 8.11.91 n. 381 e artt. 2511 ss. Codice Civile) ed in quanto compatibili.<sup>4</sup>

Non possono acquisire la qualifica di Impresa Sociale i seguenti soggetti<sup>5</sup>:

- le società costituite da un unico socio persona fisica;
- le Amministrazioni Pubbliche (art. 1 co. 2 del D.Lgs. 30.3.2001 n. 165);
- gli enti i cui atti costitutivi limitino, anche indirettamente, l'erogazione dei beni e dei servizi in favore dei soli soci o associati;
- le fondazioni bancarie (D.Lgs. 17.5.99 n. 153).

---

1 Art. 1, co 1 DLgs 112/2017: sono inclusi sia gli enti del Libro I Codice Civile (quali associazioni, fondazioni, comitati), sia gli enti del Libro V Codice Civile (quali società di persone, di capitali o cooperative): cfr. De Paoli M. "L'Impresa Sociale si estende a casa, credito e commercio", in "Come cambia il Terzo Settore", Il Sole - 24 Ore, I focus, 12.7.2017, p. 14.

2 L'attività deve essere svolta professionalmente e non occasionalmente (Relazione illustrativa al DLgs. 112/2017).

3 Si intende svolta in via principale l'attività per la quale i relativi ricavi siano superiori al 70% dei ricavi complessivi dell'Impresa Sociale, secondo criteri di computo che saranno definiti con apposito decreto del Ministro dello Sviluppo economico (art. 2 co. 3 del DLgs. 112/2017).

4 Art.1, co 4, DLgs 112/2017: l'acquisizione della qualifica di Impresa Sociale prescinde dal loro adeguamento alle norme dettate dalla legge per ogni altro ente che voglia assumere lo status di Impresa Sociale (cfr. nota Min. Lavoro 20.02.2018 n. 2491).

5 Art. 1 co 2 e 7, DLgs 112/2017.



Agli enti religiosi<sup>6</sup> civilmente riconosciuti le norme relative all'Impresa Sociale si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività di interesse generale. A tal fine, è necessario che per tali attività sia:

- adottato un regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che recepisca le norme del D.Lgs. 112/2017;
- costituito un patrimonio destinato per il loro svolgimento;
- tenuta separatamente la contabilità per l'Impresa Sociale.

## Attività dell'Impresa Sociale

L'ambito di attività di interesse generale dell'Impresa Sociale è definito in modo tassativo. In particolare, l'art. 2, comma 1 del D.Lgs. 112/2017 considera di interesse generale i seguenti settori di attività:

- interventi e servizi sociali<sup>7</sup> ed interventi, servizi e prestazioni per l'assistenza delle persone handicappate o con disabilità grave prive del sostegno familiare;
- interventi e prestazioni sanitarie;
- prestazioni socio-sanitarie<sup>8</sup>;
- educazione, istruzione e formazione professionale, nonché attività culturali di interesse sociale con finalità educativa;

---

6 Art. 1 co 3, DLgs 112/2017.

7 Ai sensi dell'art. 1 co. 1 e 2 della L. 8.11.2000 n. 328 il quale rinvia, per la definizione di „servizi sociali“, all'art. 128 del DLgs. 31.3.98 n. 112: si intendono per tali tutte le attività relative alla predisposizione ed erogazione di servizi, gratuiti ed a pagamento, o di prestazioni economiche destinate a rimuovere e superare le situazioni di bisogno e di difficoltà, escluse soltanto quelle assicurate dal sistema previdenziale e da quello sanitario, nonché quelle assicurate in sede di amministrazione della giustizia.

8 Cfr. DPCM 14.02.2001 art. 3: sono da considerare prestazioni sanitarie a rilevanza sociale le prestazioni assistenziali che, erogate contestualmente ad adeguati interventi sociali, sono finalizzate alla promozione della salute, alla prevenzione, individuazione, rimozione e contenimento di esiti degenerativi o invalidanti di patologie congenite o acquisite, contribuendo, tenuto conto delle componenti ambientali, alla partecipazione alla vita sociale e alla espressione personale. Dette prestazioni, di competenza delle aziende unità sanitarie locali ed a carico delle stesse, sono inserite in progetti personalizzati di durata medio/lunga e sono erogate in regime ambulatoriale, domiciliare o nell'ambito di strutture residenziali e semiresidenziali.

- interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione razionale delle risorse naturali, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi;
- interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio;
- formazione universitaria e *post*-universitaria;
- ricerca scientifica di particolare interesse sociale;
- organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di particolare interesse sociale, incluse attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato e delle altre attività di interesse generale;
- radiodiffusione sonora a carattere comunitario;
- organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso;
- formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica, alla prevenzione del bullismo ed al contrasto della povertà educativa;
- servizi strumentali alle imprese sociali o ad altri enti del Terzo Settore resi da enti composti in misura non inferiore al 70% da imprese sociali o da altri enti del Terzo Settore;
- cooperazione allo sviluppo<sup>9</sup>;
- attività commerciali, produttive, di educazione e informazione, promozione, rappresentanza, concessione in licenza di marchi di certificazione, svolte nell'ambito o a favore di filiere del commercio equo e solidale;
- servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone svantaggiate o con disabilità;
- alloggio sociale, nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi;
- accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti;

---

9 L. 11.8.2014 n. 125.

- microcredito<sup>10</sup>;
- agricoltura sociale<sup>11</sup>;
- organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche;
- riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata.

Indipendentemente dall'attività svolta, si considera comunque di interesse generale l'attività d'impresa che impieghi per oltre il 30% degli occupati:

- lavoratori molto svantaggiati (art. 2 n. 99 del regolamento UE 651/2014), i quali, ai fini del computo della predetta percentuale, non possono contare per più di un terzo e per più di 24 mesi dall'assunzione<sup>12</sup>;
- persone svantaggiate o con disabilità (art. 112 co. 2 del DLgs. 18.4.2016 n. 50), persone beneficiarie di protezione internazionale (DLgs. 19.11.2007 n. 251) e persone senza fissa dimora iscritte nel registro di cui all'art. 2 co. 4 della L. 24.12.54 n. 1228.

L'elenco delle attività di interesse generale può essere aggiornato con DPCM.

L'attività di interesse generale in uno o più dei settori sopra elencati o con le caratteristiche predette deve essere prevalente con riferimento all'incidenza percentuale dei relativi ricavi, che devono essere superiori al 70%, secondo criteri di computo che saranno definiti con apposito decreto del Ministro dello Sviluppo economico. Ciò comporta che l'Impresa Sociale possa svolgere anche attività diverse da quelle di interesse generale, purché i relativi ricavi non eccedano la soglia del 30% dei ricavi complessivi.

---

10 Art. 111 del DLgs. 1.9.93 n. 385.

11 Art. 2 della L. 18.8.2015 n. 141.

12 Art. 2 co 5 del DLgs. 112/2017, come modificato dall'art. 2 del DLgs. 95/2018. Il DM 17.10.2017 individua le condizioni per la definizione di lavoratori svantaggiati e molto svantaggiati, in conformità al regolamento UE 651/2014.

## Assenza di scopo di lucro

L'Impresa Sociale deve svolgere la sua attività senza scopo di lucro e, a tal fine, l'art. 3 D.Lgs 112/2017 dispone che utili ed avanzi di gestione devono essere destinati allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio. Pertanto, in genere, la norma vieta la distribuzione, anche indiretta, di utili, avanzi e riserve comunque denominati a fondatori, soci o associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di qualsiasi altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto.

Tuttavia, la norma<sup>13</sup> consente di destinare una quota inferiore al 50% degli utili e degli avanzi di gestione annui, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti:

- se l'impresa è costituita in forma societaria, ad aumenti gratuiti del capitale sociale sottoscritto e versato dai soci, nei limiti della variazione dell'indice ISTAT dei prezzi al consumo, o alla distribuzione di dividendi ai soci in misura comunque non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di 2,5 punti rispetto al capitale effettivamente versato;
- a erogazioni gratuite in favore di enti del Terzo Settore diversi dalle imprese sociali, che non siano fondatori, associati, soci dell'Impresa Sociale o società da questa controllate, finalizzate alla promozione di specifici progetti di utilità sociale.

Si considerano distribuzione indiretta di utili<sup>14</sup>:

- la corresponsione ad amministratori, sindaci e a chiunque rivesta cariche sociali di compensi individuali non proporzionati all'attività svolta, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze o comunque superiori a quelli previsti in enti che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni;

---

13 Art. 3, co 3 del DLgs 112/2017.

14 Art. 3, co 2, DLgs 112/2017.

- la corresponsione ai lavoratori subordinati o autonomi di retribuzioni o compensi superiori del 40% rispetto a quelli previsti, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi, salvo comprovate esigenze;
- la remunerazione degli strumenti finanziari diversi da azioni o quote, a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, in misura superiore a due punti rispetto al limite massimo previsto per la distribuzione di dividendi;
- l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale;
- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, a condizioni più favorevoli di quelle di mercato, a soci, associati o partecipanti, ecc., esclusivamente in ragione della loro qualità, salvo che tali cessioni o prestazioni non costituiscano l'oggetto dell'attività dell'Impresa Sociale;
- la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di quattro punti al tasso annuo di riferimento.

Non si considera distribuzione, anche indiretta di utili ed avanzi di gestione, la ripartizione ai soci di ristorni correlati ad attività di interesse generale di cui all'art. 2, effettuata ai sensi dell'art. 2545-*sexies* Codice Civile e nel rispetto di condizioni e limiti stabiliti dalla legge o dallo statuto, da imprese sociali costituite in forma di cooperativa<sup>15</sup>.

## **Costituzione**

L'Impresa Sociale (qualsiasi sia la forma giuridica) è costituita con atto pubblico che, oltre a quanto previsto dalla normativa specificatamente per il tipo di organizzazione adottata, espliciti il carattere sociale dell'impresa conformemente al D.Lgs 112/2017, indicando:

- un oggetto sociale che corrisponda alle attività di interesse generale di cui all'art. 2;
- l'assenza di scopo di lucro di cui all'art. 3.

---

<sup>15</sup> Art. 3 co 2-*bis* del DLgs. 112/2017, come inserito dall'art. 3 del DLgs. 95/2018.

L'atto costitutivo deve essere depositato entro 30 giorni, a cura del notaio o degli amministratori, presso il Registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede legale, per l'iscrizione in un'apposita sezione.

Gli enti religiosi con qualifica di Impresa Sociale depositano solo il regolamento e le sue modificazioni.

L'iscrizione nel Registro delle imprese ha natura costitutiva ai fini dell'acquisizione della qualifica di Impresa Sociale; inoltre le imprese sociali devono iscriversi anche in una sezione dedicata del registro unico del Terzo Settore (art. 46 comma 1 lett. d) del D.Lgs. 117/2017).

Le società e gli enti (ad eccezione di quelli religiosi) che hanno la qualifica di Impresa Sociale, negli atti e nella corrispondenza, devono integrare la denominazione o la ragione sociale con l'indicazione di "Impresa Sociale"<sup>16</sup>.

## **Amministrazione**

Per ricoprire le cariche sociali è richiesta la previsione, nell'atto costitutivo, di specifici requisiti di onorabilità, professionalità ed indipendenza, a garanzia della socialità dell'impresa.

I componenti degli organi sociali possono essere nominati da soggetti esterni all'Impresa Sociale laddove l'atto costitutivo o lo statuto lo prevedano. In ogni caso, la nomina della maggioranza dei componenti dell'organo di amministrazione è riservata all'assemblea degli associati o dei soci dell'Impresa Sociale.

Non possono assumere la presidenza dell'Impresa Sociale i rappresentanti delle società unipersonali, delle Pubbliche Amministrazioni e degli enti con finalità lucrative<sup>17</sup>.

---

16 Art. 6 DLgs 112/2017.

17 Le cariche sociali, diverse dalla presidenza dell'ente, possono essere assunte anche dai rappresentanti dei predetti enti purché non sia violato il divieto per tali categorie di soggetti di esercitare il controllo sull'Impresa Sociale, come previsto dall'art. 4 co. 3 del D.Lgs. 112/2017: cfr. Relazione illustrativa al D.Lgs. 112/2017.

## **Ammissione ed esclusione da socio**<sup>18</sup>

L'atto costitutivo o lo statuto devono disciplinare le modalità di ammissione ed esclusione di soci od associati, nonché la facoltà per l'interessato di ricorrere contro l'atto di diniego di ammissione o di esclusione all'assemblea dei degli associati o dei soci o ad un altro organo eletto dalla medesima.

Per **Scritture contabili**<sup>19</sup>, **Organi di controllo**<sup>20</sup> e **Revisione legale** si rimanda ai capitoli dedicati.

## **Coinvolgimento e composizione dei lavoratori**<sup>21</sup>

La riforma dell'Impresa Sociale ha intensificato i vincoli al coinvolgimento di lavoratori, utenti e altri soggetti interessati all'attività. Con coinvolgimento si intende un meccanismo di consultazione o di partecipazione mediante i quali si esercita un'influenza sulle decisioni dell'Impresa Sociale, con particolare riferimento alle questioni che incidono direttamente sulle condizioni di lavoro e sulla qualità dei beni o dei servizi. Tali forme di coinvolgimento devono risultare dai regolamenti aziendali o dagli statuti delle imprese sociali.

In ogni caso, devono essere disciplinati:

- i casi e le modalità della partecipazione dei lavoratori e degli utenti, anche tramite loro rappresentanti, all'assemblea degli associati o dei soci;
- nelle imprese sociali che superino due dei limiti indicati dall'art. 2435-*bis* co. 1 Codice Civile ridotti della metà, la nomina, da parte dei lavoratori ed eventualmente degli utenti, di almeno un componente sia dell'organo di amministrazione che dell'organo di controllo.

---

18 Art. 8 DLgs 112/2017.

19 Art. 9 DLgs 112/2017.

20 Art. 10 DLgs 112/2017.

21 Art.11 e 13 DLgs 112/2017.

La norma ribadisce il diritto dei lavoratori dell'Impresa Sociale ad un trattamento economico non inferiore a quello previsto dai contratti collettivi.

Viene, inoltre, fissato un limite all'eventuale divario salariale tra i dipendenti, prevedendo che:

- per esigenze equitative, la differenza retributiva tra gli stessi non possa essere superiore al rapporto 1 a 8 da calcolarsi sulla base della retribuzione annua lorda;
- le imprese sociali debbano dare evidenza del rispetto di tale parametro nel proprio bilancio sociale.

### **Attività di volontariato**

Fatta salva la specifica disciplina per gli enti religiosi civilmente riconosciuti, è ammessa la prestazione di attività di volontariato<sup>22</sup> all'interno dell'Impresa Sociale. Al fine di evitare possibili elusioni alle norme in materia di lavoro, tuttavia:

- viene fissato un limite quantitativo all'impiego dei volontari, il cui numero non può essere superiore a quello dei lavoratori;
- viene previsto l'obbligo, per l'Impresa Sociale, di tenere un apposito registro dei volontari impiegati.

Detti soggetti, inoltre, devono essere assicurati contro gli infortuni e le malattie connessi allo svolgimento dell'attività di volontariato nell'Impresa Sociale e per la responsabilità civile verso terzi.

Le prestazioni di attività di volontariato possono essere utilizzate in misura complementare e non sostitutiva rispetto ai parametri di impiego di operatori professionisti previsti dalle disposizioni vigenti.

Esse non concorrono alla determinazione dei costi di servizio, fatta eccezione per gli oneri relativi alle assicurazioni contro infortuni e malattia e per la responsabilità civile<sup>23</sup>.

---

22 Per la definizione di volontario, si ritiene di poter fare riferimento all'art. 17 co. 2 ss. del D.Lgs. 117/2017.

23 Art. 13 co. 2-*bis* del D.Lgs. 112/2017, come inserito dall'art. 2 co. 1 del D.Lgs. 95/2018.



## 2.2 Verso la configurazione fiscale Impresa Sociale

a cura di Ellis Bottazzo

*Dottore commercialista ed esperto contabile*

Come sappiamo, il legislatore delegato ha optato, in attuazione della Legge delega 106/2016, per la riorganizzazione della disciplina dell'Impresa Sociale tramite un decreto legislativo ad hoc. Nel contesto dell'ampia riforma del Terzo Settore, a fianco del D.Lgs. 117/2017, per l'appunto il codice del Terzo Settore, troviamo quindi il D.Lgs. 112/2017 che, oltre a rivoluzionare completamente il funzionamento dell'Impresa Sociale, contiene l'abrogazione totale del D.Lgs. 24 marzo 2006, n. 155, ovvero sia la disciplina precedente dell'Impresa Sociale.

Invero le agevolazioni fiscali contenute nel D.Lgs. 155/2006 riservate alle imprese sociali erano sostanzialmente nulle, ed è probabilmente questa una delle cause del fatto che l'Impresa Sociale, nei suoi primi anni di vita, non ha incontrato il successo sperato. Come vedremo, nella nuova normativa, il legislatore compie delle scelte completamente diverse, anche e soprattutto sotto il profilo fiscale.

Preliminarmente, si ricorda che tutte le disposizioni agevolative, nonché gli incentivi che si andranno ad esaminare nel dettaglio, sono subordinati all'autorizzazione della Commissione Europea.

La normativa fiscale relativa all'Impresa Sociale è contenuta nell'art. 18 D.Lgs. 112/2017, sul quale è intervenuto con una prima modifica il "decreto correttivo" n. 95/2018.

Nella versione antecedente al decreto correttivo, **gli utili e gli avanzi di gestione** delle imprese sociali non avrebbero costituito reddito imponibile ai fini delle imposte dirette se destinati ad apposita riserva indivisibile in sospensione d'imposta in sede di approvazione del bilancio dell'esercizio di conseguimento, e fossero effettivamente destinati, entro il secondo periodo di imposta successivo a quello del conseguimento, allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio e versamento del contributo per l'attività ispettiva di cui all'articolo 15. La destinazione doveva poi risultare dalle scritture contabili.

Gli utili e avanzi beneficiavano quindi di una sospensione di imposta di quelle riserve accantonate, nell'attesa, della durata di un biennio, della verifica dell'effettiva destinazione ad incremento del patrimonio e allo svolgimento dell'attività statutaria, a seguito della quale si poteva considerare definitiva la detassazione. Va detto che la formulazione originaria prevedeva anche la detassazione degli utili e avanzi di gestione destinati, ai sensi dell'articolo 3, comma 3, lettera a)<sup>24</sup>, ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato dai soci nei limiti delle variazioni dell'indice Istat.

Il correttivo all'articolo 18, che riscrive in toto i primi due commi, svolge per lo più un intervento di chiarificazione ed eliminazione di alcuni refusi normativi, in sostanza rimane la non imponibilità delle somme destinate al versamento del contributo per l'attività ispettiva di cui all'articolo 15, nonché le somme destinate ad apposite riserve facendo direttamente riferimento all'articolo 3, commi 1 e 2, in questo modo evitando la duplicazione del concetto di riserva già espresso all'interno dell'art. 3.

Va da sé che una tale agevolazione, per degli enti che potrebbero benissimo essere di fatto delle imprese commerciali, pur operando nel perimetro di quelle attività consentite dall'art. 2 D.Lgs. 112/2017, è di notevole impatto; la detassazione quasi totale del reddito nell'area delle società di capitali esiste ad oggi solo per le cooperative sociali di cui alla L. 381/91, considerate Onlus di diritto e a mutualità prevalente di diritto. Nel caso delle cooperative sociali, infatti, è stabilita l'esclusione da IRES della quota di utili accantonati a riserve indivisibili, ma deve comunque essere assoggettata ad imposta almeno una quota pari al 3% dell'utile netto (10% della quota accantonata alla riserva minima obbligatoria).

---

24 Ai sensi dell'art. 3, comma 3, lett. a) del D.Lgs. 112/2017, le imprese sociali costituite in forma di società possono destinare ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato dai soci, nei limiti delle variazioni dell'indice ISTAT per il periodo corrispondente a quello dell'esercizio sociale in cui gli utili e gli avanzi di gestione sono stati prodotti, oppure alla distribuzione, anche mediante aumento gratuito del capitale sociale o l'emissione di strumenti finanziari, di dividendi ai soci, in misura comunque non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato.

In proposito, interpretazioni dottrinali<sup>25</sup> segnalano che la detassazione degli utili descritta per le imprese sociali opera anche con riferimento ad utili ed avanzi di gestione che derivino dallo svolgimento di attività diverse da quelle istituzionali, pur mantenendo il carattere di secondarietà e strumentalità rispetto alle attività di cui all'art. 2 del D.Lgs. 112/2017. Dalla lettura della relazione illustrativa al decreto, infatti, si evince che tali proventi sono *esclusi dalla tassazione ai fini delle imposte indirette nella misura in cui l'impresa proceda a reinvestirli nelle modalità sopra specificate*<sup>26</sup>, vale a dire, soddisfacendo i requisiti di destinazione a riserva delle somme e del versamento del contributo per l'attività ispettiva.

Vanno tuttavia segnalati dei profili di novità emersi dall'approvazione del correttivo. Nella versione modificata, infatti, risulta impossibile qualsiasi forma di distribuzione di utili ai soci, giacché è scomparsa l'agevolazione che riguardava la detassazione degli utili e avanzi di gestione destinati ad aumento gratuito del capitale sociale nei limiti delle variazioni dell'indice ISTAT. In sostanza, la norma di cui all'art. 3, comma 3 lettera a), di natura civilistica, rimane in vigore, per cui è ancora possibile per le imprese sociali costituite in forma di società, all'interno del perimetro normativo tracciato, distribuire utili sotto forma di aumento gratuito del capitale, ma tale azione, con le regole attuali, determinerà un'imponibilità di quelle somme ai fini delle imposte dirette.

Altro elemento di novità rispetto alla precedente formulazione è la precisazione che l'utilizzazione delle riserve a copertura di perdite è consentita e non comporta la decadenza dal beneficio, sempre che non si dia luogo a distribuzione di utili fino a quando le riserve non siano state ricostituite, disposizione mutuata dalla normativa fiscale in vigore per le società cooperative.

Il nuovo comma 2 dell'art. 18 contiene un tecnicismo utile ad evitare il c.d. effetto distorsivo "imposte su imposte". Si prevede infatti una deduzione dal reddito d'impresa pari all'IRES dovuta in conseguenza di variazioni fiscali, altrimenti tale imposta verrebbe tassata quale costo non ammesso in deduzione e formerebbe oggetto di ripresa in aumento.

---

25 Documento di ricerca CNDCEC 03/10/2018.

26 Relaz. Illustrativa al D.Lgs. 112/2017 art. 18 pag. 9.

Sotto il profilo delle imposte **indirette e tributi locali**, è opportuno segnalare che tutte le agevolazioni relative a tali tributi, disciplinate dall'art. 82 del Codice del Terzo Settore, D.Lgs. 117/2017, si applicano anche alle imprese sociali, tranne a quelle costituite in forma di società. L'unica agevolazione che riguarda anche queste ultime è quella prevista dal comma 4 che prevede che *le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa 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 di tutti gli enti del Terzo Settore (incluse le imprese sociali), 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.*

Il resto delle agevolazioni, disposte per le imprese sociali non costituite in forma societaria, sono trattati nel capitolo dedicato.

Per quanto riguarda gli incentivi fiscali per chi investe nel capitale delle imprese sociali, si segnala il contenuto del capitolo dedicato e il rimando all'art. 83 del Codice del Terzo Settore, modificato dal D.Lgs. 105/2018.

Dal tenore delle norme richiamate, pare che le agevolazioni siano riservate ai soli enti del Terzo Settore non commerciali, definiti ai sensi dell'art. 79 comma 5 del codice del Terzo Settore; tuttavia per espressa previsione normativa, contenuta all'interno del comma 6 del citato articolo, le agevolazioni si applicano anche nei confronti delle erogazioni effettuate a favore di enti del Terzo Settore commerciali, delle cooperative sociali e delle imprese sociali non costituite in forma societaria, a condizione che le liberalità siano destinate allo svolgimento dell'attività statutaria.

Sorgono però profili di incongruenza normativa su questo punto. Il comma 3 dell'art. 83, infatti, pone l'obbligo per l'ente beneficiario di dichiarare la propria natura non commerciale al momento dell'iscrizione al Registro unico del Terzo Settore e di conservarla. Tale onere è condizione necessaria per fruire dell'agevolazione. Ora, se è vero che, come detto, al successivo comma 6 dell'art. 83 il codice consente la fruizione

dell'agevolazione alle imprese sociali non costituite in forma di società, si palesa un'evidente impossibilità per queste di qualificarsi come ETS non commerciale. D'altra parte, se l'agevolazione fosse riconosciuta glissando su questo punto per i soli ETS commerciali e imprese sociali, si produrrebbe l'effetto distorsivo di riservare un onere in più ai soli ETS non commerciali per fruire della stessa agevolazione.

Va segnalato che la bozza di correttivo conteneva la (opportuna) abrogazione dell'onere di cui al comma 3, di fatto risolvendo l'incongruenza. Tale abrogazione è però saltata in fase di approvazione, lasciando irrisolto il dubbio interpretativo nell'attesa di un nuovo correttivo.

Altre agevolazioni previste dal decreto per le imprese sociali sono rappresentate da uno specifico **esonero** dall'applicazione delle seguenti discipline: società di comodo, società in perdita sistemica, studi di settore, parametri, nuovi indicatori sintetici di affidabilità (ISA).

Appare infine opportuno un cenno sulla qualifica di Impresa Sociale assunta dalle **cooperative sociali**. Come sappiamo, le cooperative sociali assumono la qualifica di imprese sociali di diritto, e continueranno ad essere regolate dalle norme speciali esistenti in tema di cooperative, secondo il principio di prevalenza della norma speciale su quella generale.

A tal fine si ricorda che la disciplina delle Onlus verrà abrogata a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Europea, e comunque non prima del periodo di imposta successivo a quello di operatività del Registro unico nazionale del Terzo Settore.

Il comma 9 dell'articolo 18 invece subordina l'efficacia delle disposizioni fiscali delle imprese sociali alle sole autorizzazioni da parte dell'Unione Europea, non accennando all'operatività del Registro.

Per questo motivo può essere immaginato uno scenario nel quale, con riferimento ad almeno un anno di imposta, le cooperative sociali assumeranno la duplice qualifica, ai fini fiscali, di Onlus e di Impresa Sociale, con poche differenze sostanziali in dichiarazione, ma di fatto delineando il particolare caso connesso all'obbligatorietà di barrare in dichiarazione dei redditi sia la casella relativa alle Onlus sia quella relativa all'Impresa Sociale.



### 3. Gli enti senza scopo di lucro ai sensi del Libro I Titolo II del Codice Civile

a cura di Anna Ricceri

*Dottore commercialista ed esperto contabile*

#### 3.1 La Riforma e il Codice Civile

L'art. 3 della Legge 6 giugno 2016 n.106 è intitolato "Revisione del Titolo II del Libro primo del Codice Civile" ed era naturale pensare, all'epoca dell'approvazione della legge delega per la riforma del Terzo Settore, che il legislatore delegato sarebbe intervenuto sulla base dei principi contenuti nell'art. 3, modificando e integrando il Codice Civile. La modalità tecnica utilizzata è stata, tuttavia, e come oggi noto, differente, tanto che il Codice Civile è stato modificato esclusivamente con l'aggiunta di una nuova (ed importante) norma, l'art. 42 bis, ad opera dell'art. 98 del D.Lgs. 117/2017 (il Codice del Terzo Settore), ma gli articoli civilistici in materia di fondazioni, associazioni e comitati, sono rimasti del tutto invariati.

Tale circostanza implicherà una profonda riflessione (che qui si affronta solo sfiorandone la superficie) al fine di esaminare ed approfondire relazioni, compatibilità fra norme istitutive differenti e influssi reciproci derivanti da fonti giuridiche diverse, sia fra gli enti regolati dal Codice Civile, che da quelli eventualmente strutturati secondo le medesime forme giuridiche generali lì regolate, assumendo la qualifica di "enti del Terzo Settore" ai sensi del D.Lgs. n. 117/2017 eventualmente nella forma di "Impresa Sociale" ex D.Lgs. n. 112/2017.

In termini del tutto preliminari, benché fondamentali, vanno ricordati:

- l'art. 3 del Codice del Terzo Settore, il cui comma 2 prevede che *"per quanto non previsto dal presente codice, agli enti del Terzo Settore"*

*si applicano, le norme del Codice Civile e le relative disposizioni di attuazione”*

- l'art. 1 comma 5 del D.Lgs. n. 112/2017 che recita “*alle imprese sociali si applicano, in quanto compatibili con le disposizioni del presente decreto, le norme del codice del Terzo Settore di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, e, in mancanza e per gli aspetti non disciplinati, le norme del Codice Civile e le relative disposizioni di attuazione concernenti la forma giuridica in cui l'Impresa Sociale è costituita*”.

Le regole del Codice Civile, quindi, assumono per gli enti aventi la struttura prevista dagli articoli di cui al Libro I Titolo II del medesimo, un'importanza rilevante anche per gli Enti del Terzo Settore aventi tale forma soggettiva, benché tale rilevanza sia posizionata in via subalterna alle specifiche regole contenute nel Codice del Terzo Settore e nel decreto Impresa Sociale.

## **Gli enti del Libro I Titolo II**

Gli articoli contenuti nel Libro I Titolo II del Codice Civile, originariamente numerati dal n. 11 al 42 e nel corso del tempo erosi a seguito di varie norme che hanno comportato l'abrogazione di alcuni di questi, contengono le norme strutturali valide per la definizione dei seguenti tipi di enti a scopo non lucrativo:

- le associazioni riconosciute;
- le fondazioni;
- le associazioni non riconosciute;
- i comitati.

In generale si tratta di entità mosse da uno scopo non lucrativo, ove si intende con questo l'assenza di intenti etero destinatori degli utili o avanzi di gestione, in ciò distinguendosi dalle società regolate dall'art. 2247 del Codice Civile le quali hanno, invece, quale scopo fondamentale quello di dividere gli utili prodotti dall'attività economica esercitata. La particolarità, come noto, non ha nessuna attinenza con il c.d. scopo lucrativo oggettivo, collegato alla circostanza che un ente svolga un'attività che produce un utile o un avanzo di gestione al fine di rendere possibile



la continuazione economica del medesimo tramite lo svolgimento della sua attività. In generale quindi gli enti del Libro I Titolo II sono costituiti senza scopo di lucro soggettivo, benché nell'ambito dello svolgimento delle loro varie e diverse attività<sup>1</sup>, ordinariamente agiscano perseguendo l'economicità della gestione e realizzando potenzialmente utili o avanzi da reinvestire nell'ambito delle medesime finalità per il cui raggiungimento sono stati costituiti.

Come già ricordato, la scelta del legislatore della riforma è stata quella di non incidere (come ci si sarebbe aspettato) sulle norme del Codice Civile, ma di creare un vero e proprio Codice regolante una specifica tipologia di entità (gli Enti del Terzo Settore, o ETS) i quali, previamente, assumono una delle forme giuridiche già regolate dal Codice Civile, pur, avendo, le norme codicistiche, una valenza sussidiaria rispetto alle regole del Codice del Terzo Settore o del D.Lgs. n. 112/2017 ove l'ente assuma la qualifica di Impresa Sociale. È questo il principio che, al di là di un esame puntuale dei singoli articoli, sembra maggiormente rilevante e limpido, in questo senso; sono le disposizioni dell'art. 3 comma 2 del Codice del Terzo Settore e dell'art. 1 comma 5 del D.Lgs. n. 112/2017 già citati.

Sarà poi l'approfondimento dottrinale e la sedimentazione dei principi che si creeranno tramite l'approccio della giurisprudenza alle casistiche che si manifesteranno, a definire in che termini e quali norme contenute nel codice del Terzo Settore, possano o debbano applicarsi anche ad enti che non hanno acquisito la qualifica di ETS.

Molte regole civilistiche inserite nel Titolo IV del Codice infatti, benché evidentemente pensate per gli ETS, non sembrano astrattamente estranee ad una potenziale applicabilità anche ad enti che tale qualifica non abbiano acquisito. Si pensi, ad esempio, all'innovativa norma di cui all'art. 28 del Codice in materia di "responsabilità" di amministratori, direttori, componenti dell'organo di controllo e revisori, la quale richiama i numerosi articoli del Codice Civile in materia di responsabilità per soggetti

---

1 Non vincolate queste secondo regole analoghe alle classificazioni di cui all'art. 5 del Codice del Terzo Settore e quindi del tutto libere in senso generale.

che rivestono ruoli analoghi con riferimento a società per azioni. Questa regola si applica o meno anche ad enti regolati dal solo Codice Civile? Si può rispondere, in questo momento storico, sia propendendo per una lettura formale e letterale che, legandosi al formalismo testuale dell'intestazione del Titolo IV<sup>2</sup>, sia in modo maggiormente dubitativo ed attento al dato sostanziale per il quale taluni articoli del Titolo IV, come quello citato, potrebbero forse essere applicabili in generale anche ad enti che non abbiano acquisito la qualifica di ETS.

Certo è che la modalità di acquisizione della personalità giuridica secondo le regole dell'art. 22, pur rappresentando una delle rilevanti innovazioni della riforma<sup>3</sup>, nulla modifica del DPR 10 febbraio 2000, n. 361; gli enti regolati dal Codice Civile che aspirano all'ottenimento della personalità giuridica continueranno quindi a sottostare alle modalità previste da tale decreto, benché non sia improbabile un riorientamento procedurale delle autorità di controllo competenti (le Regioni o le Prefetture, in funzione della competenza territoriale funzionale al tipo di operatività dell'ente stesso) nel considerare i limiti previsti dal comma 4 dell'art. 22 quali rilevanti anche per gli enti soggetti al loro ambito di competenza<sup>4</sup>.

---

2 Il quale recita: “delle associazioni e delle fondazioni del Terzo Settore”, rendendo possibile l'interpretazione secondo cui gli articoli contenuti nel Titolo IV stesso si riferiscono ai soli enti che acquisiscono, con l'iscrizione nel Registro unico nazionale, la qualifica di Enti del Terzo Settore; interpretazione questa, del resto avallata implicitamente dalla relazione governativa al D.Lgs. n. 117/2017, la quale sembra distinguere chiaramente fra ETS ed enti regolati dal solo Codice Civile.

3 Che codifica il passaggio della procedura di ottenimento della personalità giuridica da fenomeno concessorio ad evento normativo codificato secondo modalità simili a quelle in vigore per le società di capitali.

4 In questo senso potrebbe leggersi la presa di posizione del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali con la Circolare n. 34/0012604 del 29 dicembre 2017 ove si legge: “*non essendo operativo il registro unico nazionale, non potrà trovare ancora applicazione la procedura semplificata di acquisizione della personalità giuridica di cui all'articolo 22: i limiti patrimoniali minimi fissati dal comma 4 del medesimo articolo potranno tuttavia costituire, in assenza di puntuali disposizioni normative sul tema, un parametro atto a sostenere la valutazione discrezionale dell'organo competente sull'adeguatezza della dotazione patrimoniale dell'ente*”.

## **La fiscalità degli enti non profit del Codice Civile: cenni**

Associazioni, fondazioni e comitati sono, ovviamente, interessati dalla fiscalità e in particolare il TUIR ne definisce l'inquadramento nell'art. 73 distinguendo fra:

- enti commerciali, ovvero soggetti che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali,
- enti non commerciali, i quali, al contrario, non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

Il tema dell'inquadramento dell'ente fra quelli commerciali o non commerciali, per gli enti non profit non inquadrabili all'interno del gruppo degli enti del Terzo Settore, è affrontato esaminando cosa si debba intendere per "oggetto esclusivo o principale", classificando l'ente in una delle due categorie in funzione delle valutazioni effettuate. Il comma 4 dell'art. 73 stabilisce la modalità secondo cui operare in merito specificando che l'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato:

- in base alla legge
- in base allo statuto se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata

considerando che per oggetto si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto. Ai sensi del successivo comma 5 dell'art. 73, in mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, e comunque in funzione dei principi giurisprudenziali oramai consolidati in materia, in tutti i casi nei quali l'ente svolge un'attività sostanziale in difformità a quella teoricamente non commerciale prevista dagli atti fondativi, l'oggetto principale dell'ente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio italiano.

La modalità di qualificazione degli enti non commerciali ai sensi dell'art. 73 è, apparentemente, molto diversa da quella prevista dall'art. 79 del Codice del Terzo Settore per qualificare come commerciali o meno gli ETS, ma un legame strutturale può individuarsi ove si noti che, geneticamente, per enti con attività di interesse generale svolte tramite

organizzazione di persone e mezzi con carattere di economicità (ovvero tramite modalità che permettano la remunerazione di tutti i fattori produttivi e la produzione di un avanzo utile e necessario alla continuità della funzionalità dell'ente stesso), entrambe le regole giuridiche conducano, normalmente, all'evidenziazione di un "ente commerciale".

Non superfluo notare inoltre che le agevolazioni fiscali in materia di enti non commerciali (di varia tipologia e specie, codificate, ad esempio negli artt. 82,83 e 86 del Codice del Terzo Settore, nonché le norme di cui al D.Lgs. n. 111/2017 in materia di devoluzione del 5 per mille) si applicano solo agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo Settore che si qualificano come ETS e sicuramente non ad enti che si collocano al di fuori di tale perimetro, che molte norme incentivanti dal punto di vista fiscale precedentemente valide in materia di enti non commerciali, sono abrogate o modificate, fornendo di fatto agli enti diversi dagli ETS un panorama fortemente ridotto di agevolazioni in ambito tributario.

### **La transizione verso gli ETS o al di fuori del Codice del Terzo Settore**

In questa fase di transizione, a carico degli enti non profit (giuridicamente qualificati secondo una delle forme civilistiche eventualmente con ulteriore e specifica qualificazione fiscale), si pongono scelte importanti, al fine di valutare e individuare consapevolmente il migliore inquadramento possibile, considerando la situazione attuale nonché i benefici e i costi nel transitare verso la qualificazione di Ente del Terzo Settore o rimanere al di fuori di tale perimetro.

Si possono ipotizzare le due seguenti casistiche e cioè:

1. l'ente non profit diventa un ETS,
2. l'ente non profit non intende diventare parte dell'insieme degli ETS.

Il primo scenario, benché implichi adeguamenti statutari e approfondimenti volti a valutare quale sia il miglior inquadramento tipologico

dell'ente fra le possibilità offerte dall'art. 4 del Codice (eventualmente qualificandolo, ove ritenuto opportuno, come "Impresa Sociale" ex D.Lgs. n. 112/2017) pare fiscalmente neutro<sup>5</sup>.

Nel secondo invece, si potrebbero verificare due casi che meritano un approfondimento:

- a. l'ente che non vuole diventare un'ETS attualmente è una Onlus, una ODV, un'APS o un'altra associazione o entità fiscalmente privilegiata;
- b. l'ente che non vuole diventare un'ETS non ha una qualificazione speciale, in particolare in termini fiscali.

Solo nel secondo caso la scelta di rimanere al di fuori del perimetro degli ETS risulterà fiscalmente neutra<sup>6</sup>, dovendosi invece considerare, con riferimento al primo scenario, che tale scelta, poiché comporta la perdita di qualifica in vari modi agevolata, normalmente induce obblighi di devoluzione del patrimonio<sup>7</sup> creatosi durante il periodo nel quale l'ente ha goduto delle agevolazioni stesse<sup>8</sup>.

---

5 Ciò, in particolare, pur dovendo considerare che l'inquadramento quale ETS dell'ente implicherà valutazioni in merito alla classificazione quale ETS non commerciale o ETS commerciale, ai sensi dell'art. 79 del Codice o come Impresa Sociale ai sensi del D.Lgs. n. 112/2017.

6 L'ente continuerà ad essere regolato, per ciò che concerne le imposte dirette, dalle regole di inquadramento di cui all'art. 73 del TUIR e dalle regole del Codice Civile nonché dalle eventuali norme speciali regolanti il tipo.

7 Per le Onlus, ad esempio, la circostanza che l'art. 102 comma 2 del Codice del Terzo Settore abroghi gli articoli da 10 a 29 del D.Lgs. n. 460/1997 di fatto realizzerebbe, ove l'ente esca dal perimetro degli ETS non configurandosi come tale, l'emersione del presupposto di cui all'art. 10 comma 1 lettera f) del D.Lgs. n. 460/1997 così come declinato dal paragrafo 4) della Circolare n. 59/2007 dell'Agenzia delle Entrate.

8 Opportunamente il Codice del Terzo Settore, all'art. 101 comma 8, prevede che la perdita di qualifica di Onlus conseguente all'abolizione della relativa normativa a seguito della piena entrata in vigore della riforma, non integra un'ipotesi di scioglimento dell'ente ove il medesimo si iscriva al registro unico nazionale del Terzo Settore anche, eventualmente, nella sezione imprese sociali; analogamente la medesima norma prevede con riferimento alle c.d. associazioni "privilegiate" ex art. 148 del TUIR che si iscrivano al registro unico quali ETS.

## **Conclusioni**

Anche un inquadramento preliminare come quello tentato con le presenti note indica chiaramente come siano delicate le valutazioni e le scelte che la Riforma del Terzo Settore attuata con il D.Lgs. n. 117/2017 comporta. Nessuna di queste può essere assunta senza tracciare preliminarmente gli effetti scaturenti ed esaminarne i possibili scenari sia dal punto di vista civilistico che dal punto fiscale. Ciò perché errori di inquadramento o di impostazione degli statuti possono compromettere addirittura la stabilità e la possibilità di prosecuzione dell'attività dell'ente. La scelta di non qualificarsi come Ente del Terzo Settore, rimanendo al margine del Codice, come ente regolato dal solo Codice Civile (nonché dalle eventuali norme speciali che dispongono con riferimento all'ente stesso), non può essere scartata aprioristicamente, ma deve essere inquadrata in un contesto nel quale le agevolazioni fiscali sono sostanzialmente assenti, essendo a regime previste per i soli ETS, e avendo preventivamente chiarito in modo puntuale i termini con i quali l'art. 73 del TUIR codifica, nel caso concreto, la natura tributaria dell'ente rispettivamente come commerciale o non commerciale.

## 4. Enti religiosi

a cura di Venerando Marano

*Professore ordinario di Diritto ecclesiastico Università di Roma Tor Vergata,  
Dipartimento di Giurisprudenza*

### L'applicazione della Riforma agli “enti religiosi civilmente riconosciuti”

Fra i molteplici soggetti interessati dalla riforma del Terzo Settore rientrano a pieno titolo anche gli enti religiosi, che dovranno valutare responsabilmente i rischi e le opportunità connessi alla nuova disciplina<sup>1</sup>.

Pare indubbio infatti che le attività di interesse generale svolte dagli enti del Terzo Settore (di seguito ETS) per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale riguardino ambiti nei quali la presenza delle Chiese e comunità religiose è particolarmente significativa<sup>2</sup>. In tal senso si possono richiamare, a titolo meramente esemplificativo, gli ambiti della sanità e dei servizi sociali, compresa l'accoglienza umanitaria, l'integrazione dei migranti e la cooperazione allo sviluppo; dell'educazione,

---

1 Cfr. V. MARANO – A. PERRONE, *La riforma del Terzo Settore e gli enti ecclesiastici: un rischio, un costo o un'opportunità?*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, Rivista telematica ([www.statoeChiese.it](http://www.statoeChiese.it)), novembre 2018.

2 In tal senso v. A. MANTINEO, *Il Codice del Terzo Settore: punto di arrivo o di partenza per la palinogenesi degli enti religiosi?*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, Rivista telematica ([www.statoeChiese.it](http://www.statoeChiese.it)), luglio 2018, p. 3 ss.; P. CAVANA, *Enti ecclesiastici e riforma del Terzo Settore. Profili canonistici*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, *ivi*, giugno 2018, p. 2 ss.; A. BETTETINI, *Riflessi canonistici della riforma del Terzo Settore*, *ivi*, maggio 2018, p. 7 s.; G. DALLA TORRE, *Enti ecclesiastici e Terzo Settore. Annotazioni prospettiche*, *ivi*, aprile 2018, p. 9 ss.; L. SIMONELLI, *Gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti e la riforma del Terzo Settore*, in A. FICI (a cura di), *La riforma del Terzo Settore e dell'Impresa Sociale. Un'introduzione*, Napoli, 2018, p. 307.

istruzione e formazione professionale; delle attività culturali di interesse generale con finalità educativa nonché delle attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura, oltre che di organizzazione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso.

La consapevolezza dell'importanza del ruolo svolto in questi ambiti dagli enti religiosi ha spinto ad inserire nel Codice del Terzo Settore (di seguito CTS) una specifica previsione, che costituisce il parametro normativo per un corretto inquadramento del nostro tema.

Al comma 3 dell'art. 4 si prevede infatti che “Agli enti religiosi civilmente riconosciuti le norme del presente decreto si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 5, a condizione che per tali attività adottino un regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, recepisca le norme del presente Codice e sia depositato nel Registro unico nazionale del Terzo Settore. Per lo svolgimento di tali attività deve essere costituito un patrimonio destinato e devono essere tenute separatamente le scritture contabili di cui all'articolo 13”.

Una prima osservazione riguarda la formula “enti religiosi civilmente riconosciuti”, che si discosta da quella contenuta nella legge delega, nella quale si parlava di “enti delle confessioni religiose che hanno stipulato patti o intese con lo Stato”. Questa originaria locuzione ricalcava la formula utilizzata nella legislazione premiale in tema di enti non profit<sup>3</sup> e si manteneva nell'alveo delle soluzioni individuate dalla legislazione pattizia a partire dalla metà degli anni Ottanta, mentre la diversa espressione oggi preferita risponde al parere reso sul punto dal Consiglio di Stato<sup>4</sup>.

L'ampliamento della platea dei soggetti beneficiari che ne deriva risulta peraltro limitato dalla scelta di circoscrivere la previsione agli enti religiosi “civilmente riconosciuti”, attribuendo così una speciale rilevanza al requisito della personalità giuridica. Una scelta che appare in controtendenza rispetto alla sottovalutazione della personalità giuridica operata

---

3 Cfr. art. 10, c. 9, D.Lgs. 460/1997.

4 Cfr. parere n. 1405/2017.



sia dalla legge delega, sia dallo stesso Codice del Terzo Settore nelle sue disposizioni più generali<sup>5</sup>, sia dalla precedente disciplina degli enti senza scopo di lucro<sup>6</sup>.

Sul piano della tecnica legislativa si può inoltre osservare che la presenza della “clausola generale di salvaguardia” di cui all’art. 4, comma 3 prima richiamato non impedisce che, con riferimento a talune specifiche disposizioni (ad esempio, in tema di democraticità interna), l’applicabilità agli enti religiosi venga poi esclusa (anche) espressamente. Sembra doversi ritenere che tali specifiche disposizioni abbiano un valore meramente esemplificativo, restando ferma comunque la portata generale della clausola di salvaguardia appena richiamata, che altrimenti risulterebbe svuotata di significato.

### **Le “condizioni” per gli enti religiosi: l’adozione di un regolamento; il “patrimonio destinato”; la tenuta di scritture contabili separate**

Nel caso di svolgimento delle attività di interesse generale previste dal CTS, gli enti religiosi civilmente riconosciuti possono beneficiare del regime promozionale previsto per ETS e imprese sociali al verificarsi di

---

5 In tal senso P. FLORIS, *Enti religiosi e riforma del Terzo Settore: verso nuove partizioni nella disciplina degli enti religiosi*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, Rivista telematica ([www.statoechiese.it](http://www.statoechiese.it)), marzo 2018, pp. 14-16.

6 V. L. 266/1991, art. 3: “È considerato organizzazione di volontariato ogni organismo liberamente costituito al fine di svolgere l’attività di cui all’art. 2, che si avvalga in modo determinante e prevalente delle prestazioni personali, volontarie e gratuite dei propri aderenti”; D.Lgs. 460/1997, art. 10: “Sono organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus) le associazioni, i comitati, le fondazioni, le società cooperative e gli altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica...”; L. 383/2000, art. 2: “Sono considerate associazioni di promozione sociale le associazioni riconosciute e non riconosciute, i movimenti, i gruppi e i loro coordinamenti o federazioni costituiti al fine di svolgere attività di utilità sociale a favore di associati o di terzi, senza finalità di lucro e nel pieno rispetto della libertà e dignità degli associati”; D.Lgs. 155/2006, art. 1: “Possono acquisire la qualifica di Impresa Sociale tutte le organizzazioni private, ivi compresi gli enti di cui al libro V del Codice Civile, che esercitano in via stabile e principale un’attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale, e che hanno i requisiti di cui agli articoli 2, 3 e 4”.

tre condizioni: l'adozione di un regolamento che, "nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, recepisca le norme" del CTS e del decreto sull'Impresa Sociale (di seguito DIS); la costituzione di un "patrimonio destinato" per lo svolgimento dell'attività di interesse generale; la tenuta di scritture contabili separate (art. 4, co. 3, CTS; art. 1, co. 3, DIS).

La previsione della necessità di predisporre un regolamento non è nuova<sup>7</sup>, e in passato era stata ritenuta problematica soprattutto per l'obbligo di devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento dell'ente che tale regolamento avrebbe dovuto prevedere. Nel CTS, tuttavia, la previsione di un patrimonio destinato e di scritture contabili separate sembra limitare tale obbligo al (solo) patrimonio residuo di quello destinato.

Quanto ai requisiti di forma e di pubblicità, si prevede che il regolamento deve essere adottato «in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata» e «depositato» nel Registro unico nazionale del Terzo Settore» o, per le imprese sociali, nel registro delle imprese.

Quanto al contenuto, si prevede che il recepimento delle norme del CTS e del DIS (nel regolamento) deve essere realizzato in maniera tale da assicurare comunque il "rispetto della struttura e delle finalità" degli enti ecclesiastici (art. 4, co. 3, CTS; art. 1, co. 3, DIS).

In base a tale criterio generale, per le imprese sociali il problema dell'individuazione delle disposizioni da recepire nel regolamento è risolto in larga misura dall'esplicita esclusione, operata dal DIS, dell'applicabilità di alcune previsioni poco compatibili con la peculiare natura degli enti ecclesiastici. In particolare, l'ente ecclesiastico che svolga attività di interesse generale come Impresa Sociale non è tenuto a introdurre nella propria denominazione l'indicazione «Impresa Sociale» (art. 6, co. 2, DIS); non deve prevedere la partecipazione dei lavoratori e degli utenti alla *governance* (art. 11, co. 5, DIS); in caso di scioglimento volontario o di perdita volontaria della qualifica di Impresa Sociale non è tenuto a devolvere il patrimonio ad altri ETS o al Fondo per la promozione e lo sviluppo delle imprese sociali (art. 12, co. 5, DIS); non è soggetto, infine, a liquidazione coatta amministrativa (art. 14, co. 6, DIS).

---

7 Cfr. art. 10 D.Lgs. 460/1997; art. 1 DM 19.11.2012, n. 200; Ris. 1/DF/2012.

Riguardo alla disciplina del CTS, invece, la definizione del contenuto del regolamento appare di meno agevole definizione, in particolare per quanto riguarda gli enti della Chiesa cattolica?

Da un lato, infatti, molte norme del CTS riguardano fattispecie non riscontrabili nell'ordinamento canonico, come le organizzazioni di volontariato (artt. 32-34 CTS), le associazioni di promozione sociale (artt. 35 e 36 CTS) e gli enti filantropici (artt. 37-39 CTS).

Dall'altro, il regime previsto per alcune fattispecie comparabili, e in particolare per associazioni e fondazioni, risulta poco compatibile con la struttura e la *governance* degli enti cattolici, soprattutto per quanto riguarda le disposizioni su ordinamento e amministrazione (artt. 23-31 CTS).

La necessità di rispettare la struttura degli enti religiosi rende pertanto preferibile circoscrivere le norme rilevanti a quelle previste per «gli enti del Terzo Settore in generale» (artt. 4-16 CTS), limitandosi ai profili essenziali della disciplina legale?: l'identificazione delle attività di interesse generale svolte e delle attività accessorie (artt. 5 e 6 CTS); la disciplina su destinazione del patrimonio, assenza di scopo di lucro e devoluzione del patrimonio (artt. 8 e 9 CTS); le regole su bilancio di esercizio, bilancio sociale e libri obbligatori (artt. 13-15 CTS); il regime del trattamento economico e normativo dei lavoratori (art. 16 CTS). Sembra altresì necessaria l'indicazione delle regole sulla gestione e sulla rappresentanza dell'ente, in modo da garantire la necessaria tutela dei terzi.

Riguardo alla seconda condizione sopra richiamata, relativa alla necessità di costituire un “patrimonio destinato” per lo svolgimento dell'attività di interesse generale, sotto il profilo canonistico si può ritenere che – in quanto atto che eccede per valore, complessità, modalità e tempi di esecuzione “i fini e il modo” dell'ordinaria amministrazione, modificando o alterando la consistenza del patrimonio dell'ente – la costituzione di un “patrimonio destinato” configuri un atto di straordinaria amministrazione, che deve essere pertanto autorizzato *ad validitatem* mediante licenza scritta dell'ordinario<sup>8</sup>.

---

8 Cfr. can. 1281.

Alcuni autori propongono di ricondurre il patrimonio destinato alla “fondazione non autonoma” di cui al can. 1303 e ss. del Codice di diritto canonico, sottolineando la comune *ratio* giuridica dei due istituti: in ambedue le ipotesi si realizzerebbe cioè solo un vincolo di destinazione, senza creare un nuovo autonomo soggetto di diritto<sup>9</sup>. Altra dottrina ha tuttavia osservato che la fondazione non autonoma “ha un oggetto più circoscritto e limitato («beni temporali» fruttiferi) rispetto al primo, che rappresenta un’entità più complessa costituita da un insieme unitario di beni e rapporti giuridici («patrimonio»); Non a caso la tradizione canonistica ha sempre riservato la figura di cui al can. 1303 all’adempimento di oneri – in particolare prestazioni di facere – di carattere religioso o anche di carità temporale in forma semplificata, non per lo svolgimento di attività o l’amministrazione di opere di una qualche complessità sul piano gestionale e finanziario”<sup>10</sup>.

L’esatta individuazione della fattispecie (del “patrimonio destinato”) e della relativa disciplina si presenta problematica anche sotto il versante civilistico.

È stato osservato che la costituzione di un patrimonio destinato richiama un preciso istituto civilistico – il patrimonio destinato ad uno specifico affare, disciplinato nell’art. 2447-*bis* ss. Codice Civile e richiamato nell’art. 10 del CTS<sup>11</sup> – e determinerebbe l’effetto della separazione patrimoniale. In tale prospettiva che, in conformità al modello regolato dalla disciplina della società per azioni, interpreta il riferimento al patrimonio destinato nel senso di una separazione patrimoniale, per le obbligazioni contratte nello svolgimento dell’attività di interesse generale l’ente ecclesiastico risponderebbe nei soli limiti del patrimonio destinato, che non sarebbe, nel contempo, aggredibile dagli altri creditori dell’ente ecclesiastico<sup>12</sup>.

---

9 A. BETTETINI, *op. cit.*, p. 11; L. SIMONELLI, *op. cit.*, p. 15.

10 P. CAVANA, *op. cit.*, p. 19 ss.

11 P. FLORIS, *op. cit.*, p. 18 s.; A. BETTETINI, *op. cit.*, p. 12.

12 A. BETTETINI, (nt. 3), p. 12; P. FLORIS, *op. cit.*, p. 18 s.; nel più blando senso che il riferimento al patrimonio destinato «mira evidentemente a fornire una garanzia ai terzi che opereranno

Si può tuttavia osservare che le ipotesi di separazione patrimoniale hanno carattere tassativo in virtù dell'espressa previsione dell'art. 2740 co. 2, Codice Civile, e che a una conclusione diversa non sembra potersi giungere valorizzando la previsione dell'art. 2645-ter Codice Civile, ben potendosi ipotizzare che allo svolgimento dell'attività vengano destinati dall'ente ecclesiastico denaro, strumenti finanziari o altri beni non oggetto di iscrizione nei pubblici registri.

Tenuto conto di tali rilievi, si potrebbe interpretare il riferimento al patrimonio destinato in senso atecnico, attribuendo alla sua costituzione la sola funzione di consentire l'applicazione della previsione secondo cui, nel caso di estinzione o scioglimento dell'ETS, il «patrimonio residuo» va devoluto ad altri ETS o «alla Fondazione Italia Sociale» (art. 9 CTS): «...il patrimonio destinato costituisce, in questa prospettiva, semplicemente il termine di riferimento per determinare gli eventuali incrementi patrimoniali derivanti dall'attività di interesse generale svolta dall'ente ecclesiastico»<sup>13</sup>.

Una tale lettura, che circoscrive puntualmente la funzione del patrimonio destinato, pare trovare conferma nella previsione dell'obbligo di tenere separatamente le scritture contabili, che ha significativi riscontri nella disciplina canonica<sup>14</sup> e risponde a precise esigenze. In primo luogo, consente di evitare commistioni tra la gestione dell'attività istituzionale e la gestione dell'attività di interesse generale svolta dall'ente ecclesiastico?; in secondo luogo, permette ai creditori una puntuale conoscenza della situazione patrimoniale e reddituale dell'ente ecclesiastico con riguardo all'attività di interesse generale svolta; da ultimo, rende possibile l'applicazione di alcune norme specifiche del CTS e del DIS, soprattutto con riguardo alla disciplina circa la devoluzione del patrimonio.

---

con tali enti», P. CAVANA, (nt. 3), 18; in senso esplicitamente contrario, invece, L. SIMONELLI, (nt. 3), p. 335.

13 A. PERRONE – V. MARANO, *La riforma del Terzo Settore e gli enti ecclesiastici*, cit., p. 7.

14 Per i doveri del consiglio degli affari economici e dell'economista diocesano, cfr. cann. 493 e 494 § 4, CIC; riguardo al dovere di rendiconto dell'economista degli Istituti di vita consacrata, cfr. can. 636 § 2 CIC.

## **Vantaggi e oneri, costi e benefici: esigenza di un prudente discernimento**

Definita in questi termini essenziali, la nuova disciplina del Terzo Settore presenta per gli enti religiosi una serie di vantaggi e oneri, di benefici e costi la cui valutazione esige un prudente discernimento.

Si può, comunque, osservare, da un lato, che la mancata equiparazione agli ETS o alle imprese sociali esporrebbe gli enti ecclesiastici al rischio della possibile esclusione dalle scelte di politica pubblica (per esempio, convenzioni e accreditamenti) per lo svolgimento di attività di interesse generale e comunque dell'esclusione dal regime promozionale previsto dalla riforma. Dall'altro, che l'equiparazione agli ETS può favorire assetti organizzativi efficienti, capaci di tutelare i beni ecclesiastici e assicurare la sostenibilità delle opere nel tempo.

La scelta fra le diverse possibili soluzioni organizzative – dalla costituzione all'interno dell'ente ecclesiastico di un ramo ETS o Impresa Sociale alla configurazione dello stesso ente ecclesiastico quale “capogruppo” di ETS e imprese sociali giuridicamente distinte ma soggette al suo controllo mediante la nomina dei relativi amministratori, fino all'opportunità delle c.d. Reti associative offerta dal CTS – non può essere fatta a priori, ma richiede una valutazione in concreto della specifica attività di interesse generale svolta e delle caratteristiche proprie del singolo ente ecclesiastico. Ciò non esclude la possibilità, e l'opportunità, di individuare strumenti di divulgazione e occasioni di confronto capaci di favorire la conoscenza e lo scambio delle migliori pratiche che progressivamente si affermeranno nell'attuazione della Riforma.

## 5. Il sistema dei controlli

a cura di Bassano Baroni

*Avvocato e presidente onorario UNEBA Lombardia*

### I controlli sugli Enti del Terzo Settore

I controlli sugli Enti del Terzo Settore possono derivare da fonti normative o amministrative diverse.

Un primo gruppo di controlli è direttamente contenuto nel Codice del Terzo Settore (D.Lgs. 117/2017); tali controlli sono riferiti alla generalità degli Enti del Terzo Settore e sono generali ed uniformi.

Un secondo gruppo di controlli può derivare da clausole portate per specifiche materia e per specifici servizi o prestazioni dalle convenzioni o dalle concessioni intervenute con la P.A.

Nel presente contributo verranno considerati solo i controlli di tipo generale, anche perché i controlli del secondo gruppo sono eventuali e variabili a seconda della materia cui si riferiscono e dei particolari obiettivi perseguiti dalle singole Amministrazioni.

Tali ultimi controlli, in particolare, non discendono dalla legge ma dall'accettazione data dai singoli Enti, in sede di stipula delle convenzioni o delle concessioni, a clausole introdotte dalla P.A.

### Caratteri generali del nuovo sistema dei controlli

Il sistema dei controlli delineato dal Decreto Legislativo è fortemente innovativo rispetto alle scarse regole portate dal vigente Codice Civile.

La materia dei controlli amministrativi portata dagli artt. 25, 26 e 28 del Codice Civile riguarda le sole Fondazioni mentre per le Associazioni la materia è essenzialmente disciplinata dall'art.23 del Codice Civile.

In termini generali può osservarsi che i poteri di controllo previsti dal Codice Civile hanno una intensità fortemente diversa rispettivamente per le Associazioni e le Fondazioni.

Per le Associazioni il controllo è, in primo luogo, esercitato dall'Assemblea dei Soci e, occorrendo, dall'Autorità giudiziaria; al potere amministrativo sono demandate solo circoscritte decisioni in quanto – ai sensi dell'ultimo comma dell'art.23 – l'Autorità governativa ha il solo potere di sospendere le Delibere contrarie all'ordine pubblico o al buon costume.

## Le soluzioni portate dalla Riforma

In particolare, per quanto riguarda le Fondazioni:

- sono stati mantenuti senza alcuna modifica gli artt. 24, 26 e 28 del Codice Civile; anzi, l'art.90 della riforma, richiamando *“i controlli ed i poteri di cui agli artt. 25, 26 e 28”*, implicitamente riafferma la possibilità di forti ingerenze di merito sulle Fondazioni;
- vengono istituite una nuova ed aggiuntiva forma di controllo (art.93) e una nuova ed aggiuntiva forma di vigilanza (art.95), così dilatando le forme e le possibilità di ingerenza sulle formazioni sociali;
- viene resa obbligatoria l'attivazione di più forme di controllo interne (artt. 30 e 31) attraverso l'obbligatoria presenza di un organo interno di controllo e del revisore dei conti;
- vengono nel contempo introdotte, con collaterali disposizioni legislative, ulteriori forme di controllo ad opera di organi diversi; in particolare il D.Lgs. n.38/2017, modificando il Titolo XI del Libro V del Codice Civile, stabilisce che le sanzioni degli illeciti previste dal Codice Civile non si applicano alle sole società ed ai soli consorzi ma si estendono anche alle persone giuridiche private in generale e quindi anche alle Fondazioni;
- i Decreti Legislativi nn.33/2013 e 97/2016 prevedono l'estensione a vari gruppi di persone giuridiche private di disposizioni e vincoli relativi alla prevenzione della corruzione;



- l'art.97, poi, introduce la nuova e singolare figura della Cabina di regia presso la Presidenza del Consiglio dei ministri con compito dichiarato di svolgere anche *“azioni di indirizzo dell'attività degli Enti del Terzo Settore”*; parrebbe, sostanzialmente, che l'autonomia privata debba muoversi in attività e per obiettivi voluti più dalla massima espressione del potere amministrativo che dalla libera espressione dei privati promotori;
- nell'ambito dei suddetti poteri vengono previsti controlli di merito.

Le disposizioni sopra sinteticamente enunciate delineano un quadro di affievolimento del grado di autonomia e di libertà delle persone giuridiche private presumibilmente contrario anche alle stesse garanzie costituzionali.

Non va dimenticato che la Corte Costituzionale ha ripetutamente affermato l'illegittimità dei controlli di merito e da ultimo (con Sentenze nn. 300 e 301 del 2003), anche l'inesistenza di qualsivoglia potere di indirizzo in capo alla P.A. sopra le Fondazioni di diritto privato.

Nota positiva del ricordato contesto è costituita dal mantenimento, per le Associazioni, del regime di vigilanza previsto dall'art.23 del Codice Civile teso a sostanzialmente escludere gli interventi della P.A. verso le Associazioni e a deferire le controversie di legalità di atti e di condotte solo al giudice ordinario.

Tuttavia tale ultima positiva annotazione accresce la consistenza dei dubbi e delle perplessità in ordine alla soluzione adottata per le Fondazioni; non esiste infatti una plausibile ragione logica per stabilire un trattamento così fortemente differenziato fra Enti appartenenti alla medesima grande categoria giuridica disciplinata dal Libro I del Codice Civile.

## **Controlli interni**

Relativamente alle disposizioni che prevedono due forme di controllo interno (organo di controllo ex art.30 e revisore dei conti ex art.31) – pur trattandosi di disposizioni nuove ed aggiuntive rispetto al

previgente sistema – non sorgono particolari obiezioni, essendo auspicabile che il primo e fondamentale controllo sia costituito da attività di autocontrollo.

Piuttosto, sorgono perplessità per gli appesantimenti richiesti anche ad Enti di minima dimensione; infatti – mentre per le Associazioni si richiedono alcune adeguate consistenze economiche – per le Fondazioni l'obbligo è imposto in termini assoluti, prescindendo dalla consistenza economica dell'Ente.

Al riguardo, da ultimo, non può non essere censurata la mancanza di attenzione per le piccole Fondazioni, che costituiscono la metà circa degli Enti esistenti e per le quali la nuova normativa risulta di eccezionale e spropositata pesantezza. Si rimanda al capitolo dedicato del presente documento.

## **Controlli esterni – L'Autorità che esercita il controllo**

Era noto che gli Enti di diritto privato avevano ripetutamente denunciato la correttezza delle attribuzioni in materia di controlli alle Autorità amministrative locali fortemente influenzate dal potere politico anche per quanto riguarda contenuti, indirizzi e poteri.

Presumibilmente per sfuggire a tale censura il comma 1 dell'art.92 in tema di controlli ed il comma 1 dell'art.95 in tema di vigilanza rimandano la competenza ad esercitare le funzioni di controllo e di vigilanza al Ministero del lavoro.

Tale scelta è presumibilmente correlata all'obiettivo di continuare ad attribuire i poteri di controllo all'Autorità apparentemente destinataria di minori ingerenze politiche.

Detta disposizione tuttavia ha, sostanzialmente, un contenuto solo apparentemente innovativo; è infatti previsto che le funzioni di vigilanza e di controllo sugli Enti siano in prevalenza esercitate da strutture regionali o provinciali la cui individuazione è rimessa alle Regioni (art.45), il che sostanzialmente conferma l'attuale regime di assenza di significativi elementi in ordine al perseguimento di lineari obiettivi di indipendenza e imparzialità dell'organo istruttorio.

## **Criticità del sistema complessivo di tutela della legalità dell'azione delle Fondazioni**

Come già ricordatosi, il vigente Codice Civile attribuiva compiti di vigilanza e di controllo esclusivamente all'Autorità amministrativa statale o regionale.

La Riforma, invece, introduce ben tre tipi di controllo, e cioè:

- gli Organi di controllo interni;
- gli Uffici del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, nazionali e regionali;
- l'Autorità giudiziaria per gli illeciti societari considerati dal titolo XI del Libro V del Codice Civile.

È evidente quindi come la medesima condotta sia soggetta a valutazioni contemporanee da parte di più organi con possibilità di diverse valutazioni sull'esistenza o meno dell'illecito e sull'evocabilità di misure repressive e di sanzioni.

## **Criticità relativamente a contenuti e controlli della vigilanza**

Gli articoli 92, 93, 95 e 97 stabiliscono il contenuto dei poteri delle funzioni di vigilanza e di controllo.

Tali disposizioni non costituiscono la reiterazione dei controlli delle attività e della vigilanza previste dagli articoli 25, 26 e 28 del Codice Civile, ma in realtà contengono nuove ed ulteriori attribuzioni sia sul contenuto delle attività di controllo e di vigilanza sia sulle modalità procedurali di esercizio dell'attività stessa.

Le indicazioni portate dai citati articoli del Codice del Terzo Settore non appaiono condivisibili: non solo perché accrescono il grado di sostanziale dipendenza delle libere corporazioni sociali dall'Autorità amministrativa, ma anche perché contengono prescrizioni opinabili sia sotto il profilo di merito che sotto il profilo procedurale.

Per quanto riguarda la prima affermazione, va soprattutto osservato che le indicazioni portate dal comma 1 dell'art. 93 in tema di controllo e quelle portate dall'art. 97 (segnatamente sotto il profilo del potere di

indirizzo) risultano comprensive di analisi estese al merito e si traducono quindi in una palese violazione dell'ormai certo principio sulla inesistenza di poteri di controllo di merito, persino per gli enti pubblici.

Sotto il profilo procedurale, poi, appare terrificante la previsione di visite o di ispezioni promosse d'ufficio dagli organi di controllo anche periodicamente ed in assenza di certi sintomi di illegalità.

## **Modalità di svolgimento del controllo**

Alcune particolarità sostanzialmente negative in tema di controlli vanno segnalate.

L'art. 93 non giunge ad affermare la necessità di sottoposizione obbligatoria degli atti delle persone giuridiche private al controllo; si sarebbe trattato in tale caso di una soluzione grandemente abnorme in quanto contraria persino all'ordinamento vigente per gli stessi Enti Pubblici.

La norma, tuttavia, è ugualmente negativa e fortemente incidente, in quanto il comma 3 dell'art. 93 prevede forme particolarmente penetranti dell'ingerenza dell'organo di controllo nella vita delle persone giuridiche private anche attraverso accertamenti documentali, visite ed ispezioni promosse anche d'ufficio in via periodica.

In buona sostanza, anche sotto questo profilo, si dilata il livello di incidenza della P.A. sulle persone giuridiche private ben al di là di quanto previsto dall'ordinamento ora in vigore.

## **Devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento**

Il vigente Codice Civile in caso di scioglimento della persona giuridica privata stabilisce che la devoluzione del patrimonio residuo è liberamente stabilita dagli Amministratori dell'Ente sia pure a favore di Enti di uguale natura e con uguali finalità (art. 31 Codice Civile).

Il nuovo Codice ha disposizioni ben più pesanti e di tale incidenza da sostanzialmente annullare la volontà di piena e libera determinazione degli organi naturali della persona giuridica.

L'art. 9, infatti, stabilisce che la devoluzione dei beni avviene “previo parere positivo dell'Ufficio di registro competente ai sensi dell'art. 45”; si è così in presenza di un parere obbligatorio e vincolante come è reso palese dal fatto che deve trattarsi di parere positivo; si tratta poi di un parere ispirato a prioritarie valutazioni politiche, come è desumibile dalla circostanza che l'espressione del parere è demandata agli organi territoriali dell'Ufficio del registro, e cioè a realtà politiche determinate dalla Regione.

Altro aspetto nuovo, sorprendente e negativo, è costituito dalle conseguenze che l'eventuale omissione nella richiesta del parere vincolante dell'Ufficio del registro e nella eventuale operatività in senso difforme (art. 91) del codice prevede infatti che in tali casi siano irrogate sanzioni pecuniarie pesanti e non trasferibili su tutti i membri degli organi dell'ente che hanno partecipato all'autonoma determinazione sulle modalità di devoluzione del patrimonio residuo.

## **Conclusioni**

Rispetto a due aspetti essenziali e fondamentali sui valori che sorreggono nascita e vita delle persone giuridiche senza scopo di lucro, la riforma presenta aspetti per parte positivi e per parte negativi.

In particolare il sistema rilevante dei controlli determina – a mio avviso – lesioni dei principi costituzionali (artt. 2 e 3) ed una indebita ingerenza della P.A. su attività che costituiscono espressione dei diritti fondamentali delle persone.

V'è anche – tra regole sull'elezione giuridica e sui controlli – una palese contraddittorietà: nel sistema previgente la natura sostanzialmente concessoria attribuita alle fondazioni portava ad una certa appartenenza delle stesse al sistema delle azioni pubbliche in senso lato e giustificava, quindi, una certa ingerenza di merito.

Le novellate norme sulla formazione degli enti portano a riconoscimento della loro piena natura privata; in tale contesto è certamente contraddittorio imporre una forte intensificazione della ingerenza pubblica in re aliena.



## 6. Le imposte indirette, i tributi minori e la fiscalità immobiliare

a cura di Lauro Montanelli

*Dottore commercialista e revisore legale*

### 6.1 Premessa

Con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale dei decreti legislativi, attuativi della delega conferita nella legge 6 giugno 2016, n. 106, riguardanti, in ordine di pubblicazione, la disciplina dell'istituto del cinque per mille (D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 111), la revisione in materia di Impresa Sociale (D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 112) ed il Codice del Terzo Settore (D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117), è stato finalmente delineato il Terzo Settore 2.0. Il 18 luglio 2018 e il 3 agosto 2018 sono stati approvati, in via definitiva, dal Consiglio dei Ministri, i decreti correttivi dei Decreti nn. 112 e 117; tali due Decreti sono, infatti, stati oggetto di alcune modifiche e/o correzioni a seguito delle osservazioni di vari operatori del settore. Ulteriori, e si spera definitive, modifiche sono state, poi, introdotte con il D.L. n. 119/2018 (Decreto Fiscale) e la L. n. 145/2018 (Legge di Stabilità 2019).

I decreti legislativi approvati in attuazione della legge delega rappresentano un rilevante sforzo sistematico operato dal legislatore ed agiscono trasversalmente sia in ambito civilistico sia in ambito fiscale; moltissime sono le novità che l'operatore del diritto e, più in generale, ogni soggetto coinvolto nel settore dovrà approfondire.

Nonostante il decreto legislativo denominato Codice del Terzo Settore (di seguito anche "Codice" o "CTS") sia una norma molto articolata e complessa è conservata l'esistenza di molteplici regolamentazioni parallele. Potrebbero, quindi, essere diversi gli enti che non si iscriveranno al nuovo

Registro Unico del Terzo Settore e che, pertanto, non si assoggetteranno alla nuova disciplina.

La nuova regolamentazione tributaria, pur apprezzabile, tenendo conto sia dei vincoli europei sia dell'esigenza di realizzare una riforma ad invarianza di gettito per lo Stato, si è, comunque, concentrata più sulla natura delle attività che sulle finalità effettivamente perseguite dall'ente, come, invece, avrebbero preferito gli operatori del settore. La riforma della fiscalità degli enti del Terzo Settore (di seguito anche "ETS") ha, comunque, perseguito l'obiettivo di garantire l'omogeneità e la semplificazione dei regimi fiscali vigenti.

La riforma operata con il D.Lgs. n. 117/2017 ha avuto importanti impatti anche dal punto di vista della c.d. "fiscalità indiretta" (art. 82 CTS).

## 6.2 L'imposizione indiretta negli ETS

L'articolo 82 del Codice assicura agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo Settore le agevolazioni già previste dall'attuale sistema tributario (come ad esempio ai fini IMU e TASI) ed alcuni benefici ulteriori.

Le nuove disposizioni si applicheranno a tutti gli Enti del Terzo Settore che si iscriveranno al Registro unico nazionale comprese le cooperative sociali, escludendo le imprese sociali costituite in forma societaria (salvo quanto previsto al comma 4).

Il comma 2 dell'art. 82 dispone l'esenzione, dall'imposta sulle successioni e donazioni, ipotecaria e catastale, per i "trasferimenti a titolo gratuito" effettuati a favore degli ETS di cui al comma 1 dell'art. 82. La formulazione letterale, nonché la *ratio*, della disposizione è tale da ricomprendere ogni tipo di trasferimento gratuito: iniziale e successivo; in sede di costituzione o di altra operazione straordinaria; da parte dei soci, fondatori, partecipanti o terzi.

Una norma analoga già esisteva e continua ad esistere (non essendo stata abrogata dal Codice): si tratta dell'art. 3, commi 1 e 2, D.Lgs. n. 346/1990, per i trasferimenti a favore di Onlus, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute con finalità di pubblica utilità; in relazione alle quali è prevista anche l'esenzione dalle imposte ipotecarie e catastali.



L'art. 82, comma 2, del CTS determina un'ulteriore estensione rispetto alla norma esistente che, sul piano soggettivo, è maggiormente delimitata; con la conseguenza che, a regime, i trasferimenti gratuiti a favore degli enti non profit potranno essere esenti per tutti gli ETS, qualunque sia la forma giuridica (salvo, solo, le imprese sociali costituite in forma di società).

È bene segnalare che le due disposizioni, benché assai simili, non sono però del tutto coincidenti. Infatti, al di là delle connotazioni soggettive, per i trasferimenti gratuiti a favore dei soggetti di cui all'art. 3, comma 1, D.Lgs. n. 346/1990, la disposizione non richiede una verifica circa l'effettivo utilizzo dei beni e dei diritti. Ai sensi dell'art. 82, comma 2, Codice, invece, risulta necessario che i beni e i 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".

Il comma 4, reintroducendo il beneficio che, per le Onlus, era stato abrogato con il D.Lgs. n. 23/2011, prevede che ai trasferimenti di beni immobili o agli atti traslativi/costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, a titolo oneroso, a favore degli ETS e delle imprese sociali a prescindere dalla loro veste (che non sono destinatarie di altre previsioni dell'art. 82) si applichino le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa; a condizione che l'ente **utilizzi** tali beni, entro cinque anni dal trasferimento, a **diretta attuazione** dei propri scopi istituzionali o dell'oggetto sociale. L'ente in questo caso dovrà rendere apposita dichiarazione in tal senso.

In termini oggettivi, è da rimarcare la ripetizione legislativa del concetto di **utilizzo diretto** che, anche se probabilmente riconducibile ad un errore materiale nella revisione del testo legislativo, potrebbe essere interpretata per richiedere una stretta inerenzia tra attività statutaria e utilizzo del bene: talune forme di destinazione indiretta del bene acquistato potrebbero così negare il godimento dell'agevolazione.

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

In aggiunta a quanto sopra, si segnala l'applicabilità in misura fissa delle imposte di registro, ipotecaria e catastale per gli atti costitutivi e le modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione (comma 3). Leggendo la relazione illustrativa si ricava che la disposizione ha lo scopo di allineare il trattamento fiscale a quello già previsto dal sistema per le analoghe operazioni societarie, in modo da realizzare, dunque, una parità di trattamento. Com'è noto, nell'imposta di registro, l'art. 4 della Tariffa, parte prima, allegata al T.U.R., dispone l'imposizione fissa per fusioni e scissioni societarie e "analoghe operazioni poste in essere da enti diversi dalle società" (lett. b), oltre che per "altre modifiche statutarie, comprese le trasformazioni e proroghe" (lett. c).

Simili norme sono state interpretate dall'Agenzia delle Entrate e dalla Corte di Cassazione<sup>1</sup> in base alla lettera del comma 1 del medesimo articolo, ritenendole applicabili ai soli atti delle società e degli enti "aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole".

Conseguentemente, è stata affermata l'imposizione proporzionale del 3% ex art. 9, Tariffa, T.U.R., per i casi di trasformazione di enti non commerciali, di fusione tra enti non commerciali, di fusione tra enti non commerciali e società.

Con la previsione di cui al comma 3 dell'art. 82 del CTS, il legislatore ha inteso superare tale interpretazione, rendendo applicabile l'imposta di registro in misura fissa anche alle operazioni straordinarie degli ETS.

Il medesimo comma prevede, inoltre, l'esenzione dall'imposta di registro per le modifiche statutarie volte ad adeguarli al fine di recepire le previsioni della vigente normativa.

I commi 5, 9 e 10 dell'art. 82 estendono agli ETS tutta una serie di agevolazioni ad oggi previste per le Onlus.

Il comma 5 esenta dall'imposta di bollo gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, nonché le copie anche se dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, le attestazioni, e ogni altro documento

---

<sup>1</sup> Risoluzione n. 152 del 15 aprile 2008; circolare n. 18/E del 2013; Cass. sent. n. 4763 del 27 febbraio 2009.

cartaceo o informatico in qualunque modo denominato posti in essere o richiesti dagli ETS come definiti al comma 1 dell'art. 82. Durante Telefisco 2018 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'esenzione dall'imposta di bollo opera anche per le fatture emesse e gli estratti conto a favore di tutti gli ETS, comprese le cooperative sociali.

In merito all'imposta sugli intrattenimenti, il comma 9 dell'art. 82 sancisce l'esenzione dalla stessa imposta per gli ETS, come individuati al comma 1 del medesimo articolo, che svolgono le attività indicate nella tariffa allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640<sup>2</sup>, occasionalmente o in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione. L'esenzione spetta a condizione che dell'attività sia data comunicazione prima dell'inizio di ciascuna manifestazione al concessionario di cui all'art. 17 del D.P.R. n. 640/1972.

Il comma 10 sancisce, invece, l'esenzione dalle tasse sulle concessioni governative.

### **6.3 L'esenzione IMU-TASI e i tributi locali**

Non meno rilevanti sono i commi 6 e 7, rispettivamente relativi all'IMU-TASI e ai tributi comunali diversi dall'IMU-TASI.

L'esenzione da imposizione degli immobili, prima ICI ed ora IMU, utilizzati per attività non commerciali detenuti dagli enti non profit ha da

---

2 Si riporta di seguito la tariffa allegata al D.P.R. n. 640

Tariffa dell'imposta sugli intrattenimenti

1 - Esecuzioni musicali di qualsiasi genere, ad esclusione dei concerti musicali vocali e strumentali, e trattenimenti danzanti anche in discoteche e sale da ballo quando l'esecuzione di musica dal vivo sia di durata inferiore al cinquanta per cento dell'orario complessivo di apertura al pubblico dell'esercizio. Aliquota: 16 per cento

2 - Utilizzazione dei bigliardi, degli elettrogrammofoni, dei bigliardini e di qualsiasi tipo di apparecchio e congegno a gettone, a moneta o a scheda, da divertimento o trattenimento, anche se automatico o semiautomatico, installati sia nei luoghi pubblici o aperti al pubblico, sia in circoli o associazioni di qualunque specie; utilizzazione ludica di strumenti multimediali: gioco del bowling; noleggio go-kart. Aliquota: 8 per cento

3 - Ingresso nelle sale da gioco o nei luoghi specificatamente riservati all'esercizio delle scommesse. Aliquota: 60 per cento

4 - Esercizio del gioco nelle case da gioco e negli altri luoghi a ciò destinati. Aliquota: 10 per cento.

sempre creato notevoli problematiche applicative nonché interpretative. Nel corso del tempo si sono altresì sviluppati sul tema numerosi contenziosi tributari, non sempre con orientamenti unitari.

Il regime agevolativo previsto in tema di ICI dall'art. 7 del D.Lgs. n. 504/1992, il quale viene integralmente richiamato anche in materia di IMU, ha subito negli anni numerose modifiche. Si ritiene opportuno ripercorrere brevemente le differenti tappe che hanno segnato il percorso dell'agevolazione in materia di ICI, confluita poi nell'attuale IMU, per meglio comprendere come la nuova normativa dovrà essere applicata.

L'intento del legislatore è sempre stato quello di agevolare dal punto di vista fiscale specifiche attività poste in essere da soggetti che non operano con finalità di lucro, in quanto dallo svolgimento di tali attività derivano ricadute positive e benefiche sia per le comunità locali sia per gli enti locali. La disposizione, nella sua formulazione originaria, non faceva riferimento alle modalità attraverso le quali veniva esercitata l'attività. Veniva, infatti, previsto che l'esenzione ai fini ICI spettasse per gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali e destinati esclusivamente allo svolgimento di una serie di attività meritevoli di tutela, nello specifico quelle assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di religione e culto<sup>3</sup>.

Successivamente, veniva modificato il requisito oggettivo, dal momento che veniva previsto che gli immobili utilizzati per le summenzionate attività avrebbero potuto godere dell'esenzione a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle attività svolte (ex art. 7, comma 2-bis, del D.L. n. 203/2005).

Il legislatore, poco dopo, intervenne nuovamente sul requisito oggettivo stabilendo che l'esenzione spettasse solamente a quelle attività che non avessero esclusivamente natura commerciale (ex art. 39 del D.L. n. 223/2006).

A seguito di un'indagine formale avviata dalla Commissione Europea, il legislatore nazionale è intervenuto nuovamente sull'esenzione ICI ai fini

---

3 Si tratta delle attività di religione o di culto di cui all'art. 16, lett. a), della Legge 20 maggio 1985, n. 222, ovvero sia quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana.

di rendere compatibile la disposizione interna con l'ordinamento europeo precisando che, in relazione al requisito oggettivo, l'esenzione spettasse solo qualora l'attività venisse svolta con **modalità non commerciali** (ex art. 91-bis del D.L. n. 1/2012).

Pertanto, ora, l'esenzione ICI/IMU di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504/1992, si applica, anche in base agli espliciti richiami fatti dal comma 6 dell'art. 82, quando ricorrono **due condizioni** che devono essere soddisfatte cumulativamente.

La disciplina richiede, in primo luogo, che l'immobile sia utilizzato da parte di un ente pubblico o privato che non abbia come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (requisito soggettivo). In secondo luogo, viene stabilito che l'immobile venga utilizzato esclusivamente per lo svolgimento attraverso modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di religione e di culto di cui all'art. 16, lett. a), della L. n. 222/1985 (requisito oggettivo).

È necessario precisare che, come affermato da costante e consolidata giurisprudenza<sup>4</sup>, è onere del contribuente dimostrare la sussistenza in concreto delle condizioni previste dalla disciplina fiscale al fine di poter godere dell'invocata esenzione. Ne consegue che sarà onere degli ETS provare l'esistenza dei requisiti sopraindicati per poter beneficiare del non assoggettamento all'IMU.

È altresì importante rilevare che le esenzioni, venendo configurate come disposizioni autonome e speciali che sottraggono all'applicazione del tributo una fattispecie che in caso contrario sarebbe rientrata nell'area del presupposto tipico, devono essere interpretate in modo restrittivo, non essendo possibile un'interpretazione estensiva, o analogica, delle stesse<sup>5</sup>.

---

4 Cass. Sez. I, 21 gennaio 1994, n. 555; Id., Sez. V, 20 novembre 2000, n. 14992; Id., Sez. trib., 2 settembre 2002, n. 12749; Id., 17 novembre 2004, n. 21728; Id., 15 aprile 2005, n. 7905; Id., 26 ottobre 2005, n. 20776; Id., 17 maggio 2017, n. 12271.

5 Tra le altre, Cass., Sez. trib., 20 maggio 2005, n. 10647; Id., 30 agosto 2006, n. 18838; Id., 19 marzo 2009, n. 6627; Id., 21 marzo 2012, n. 4502.

La questione principale ruota tuttora sulla definizione dell'espressione "con modalità commerciali".

La disciplina agevolativa viene imperniata sull'esistenza di elementi sostanziali, a nulla rilevando quelli meramente formali, come le indicazioni contenute nello statuto.

Da ciò ne consegue che l'esenzione deve essere sicuramente esclusa quando l'attività viene esercitata con finalità precipua di produrre reddito (c.d. lucro oggettivo). L'esenzione, inoltre, deve altresì essere negata anche nell'ipotesi in cui si produca reddito e questo venga reinvestito nell'attività di utilità sociale (c.d. lucro soggettivo). A questo proposito, difatti, non rileva la destinazione degli utili.

Per stabilire cosa si intende per attività svolta con modalità non commerciali occorre partire dalla nozione di imprenditore ex art. 2082 Codice Civile<sup>6</sup>, dove l'economicità è richiesta in aggiunta allo scopo produttivo dell'attività.

Può affermarsi che l'attività è condotta con "modalità non commerciali" qualora le entrate dell'ETS non riescano a coprire i costi sostenuti oltre che, come precisato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze<sup>7</sup>, i beni o i servizi prodotti vengano erogati gratuitamente o a prezzo simbolico.

Al fine di individuare correttamente il risultato economico, per determinare la "non commercialità" dell'attività, sarebbe necessario considerare la situazione peculiare in cui si trovano gli enti. Pertanto, oltre ai costi effettivamente sostenuti si dovrebbe opportunamente valorizzare tutti i costi figurativi, come possono essere, a titolo esemplificativo, il costo del volontario oppure quello dell'immobile in comodato qualora si fosse dovuto pagare un canone di locazione.

L'art. 82, comma 6, CTS, ha, dunque, ristretto l'applicabilità dell'esenzione IMU, e dunque anche TASI, non solamente agli ETS non commerciali, ma agli ETS non commerciali che utilizzino gli immobili per il perseguimento delle proprie finalità istituzionali con modalità non

---

6 L'art. 2082 del Codice Civile definisce imprenditore "chi esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi".

7 D.M. 19 novembre 2012, n. 200.

commerciali; escludendo, in tal modo, l'utilizzo degli stessi immobili per le attività commerciali (condotte in via marginale) dagli stessi ETS non commerciali.

Il comma 7 dell'art. 82 prevede, invece, la possibilità per le province, le città metropolitane e le regioni di deliberare, a favore degli ETS non commerciali, la riduzione o l'esenzione dal pagamento dei tributi di loro competenza.

## 6.4 L'esenzione IRAP

Il comma 8 riguarda la possibilità per le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano di disporre in favore degli ETS di cui al comma 1, dell'art. 82, CTS, la riduzione o l'esenzione dall'IRAP.

Ai sensi dell'art. 1 del D.Lgs. n. 446/97, l'IRAP:

- è un'imposta locale, applicabile alle attività produttive esercitate nel territorio di ciascuna Regione;
- ha carattere reale;
- è parzialmente indeducibile dalla base imponibile delle imposte sui redditi.

Il presupposto impositivo è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata, diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi.

L'attività svolta dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le Amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto d'imposta (art. 2, co. 1, del D.Lgs. 446/97).

Sono soggetti passivi dell'imposta coloro che esercitano una o più delle suddette attività. Pertanto, i soggetti passivi sono i seguenti.

Soggetti	D.Lgs. 446/97
Società di capitali, società cooperative, società europee di cui al regolamento CE 2157/2001 e società cooperative europee di cui al regolamento CE 1435/2003	Art. 3 co. 1 lett. a)

Enti commerciali (ivi inclusi i trust, esercenti in via esclusiva o principale attività commerciali)	Art. 3 co. 1 lett. a)
Persone fisiche esercenti attività d'impresa, società in nome collettivo (snc), società in accomandita semplice (sas) e società ad esse equiparate (es. società di armamento e società di fatto)	Art. 3 co. 1 lett. b)
Persone fisiche esercenti attività di lavoro autonomo, società semplici e associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni	Art. 3 co. 1 lett. c)
Produttori agricoli titolari di reddito agrario (fino al periodo d'imposta 2015)	Art. 3 co. 1 lett. d)
<b>Enti privati non commerciali (ivi inclusi i trust non esercenti attività commerciali)</b>	Art. 3 co. 1 lett. e)
Amministrazioni Pubbliche, Amministrazioni della Camera dei Deputati, del Senato, della Corte Costituzionale, della Presidenza della Repubblica e organi legislativi delle Regioni a statuto speciale	Art. 3 co. 1 lett. e-bis)
Stabili organizzazioni, basi fisse o uffici di soggetti non residenti	Art. 3 co. 1 e)

Non sono soggetti passivi IRAP (art. 3 co. 2 del D.Lgs. 446/97):

- gli organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR), ad esclusione delle società di investimento a capitale variabile (SI-CAV), che quindi restano sottoposte al tributo regionale;
- i fondi pensione, di cui al D.Lgs. 21.4.93 n.124;
- il gruppo economico di interesse europeo (GEIE), di cui al D.Lgs. 23.7.91 n. 240;
- (dal periodo d'imposta 2016) i soggetti che esercitano un'attività agricola ai sensi dell'art. 32 del TUIR, i soggetti di cui all'art. 8 del D.Lgs. 227/2001 (cioè, cooperative e loro consorzi che forniscono in via principale, anche nell'interesse di terzi, servizi nel settore selvicolturale, ivi comprese le sistemazioni idraulico-forestali), nonché le cooperative e i loro consorzi di cui all'art. 10 del DPR 601/73.



Le regole di calcolo divergono secondo la tipologia di soggetto passivo. Ad esempio, gli enti privati non commerciali che svolgono solamente attività istituzionale determinano il valore della produzione netta secondo il c.d. metodo retributivo, ossia sulla base dei seguenti elementi:

- Retribuzioni spettanti al personale dipendente;
- Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente;
- Compensi per l'esercizio di attività di lavoro autonomo occasionale.

L'IRAP è determinata applicando alla base imponibile, calcolata secondo le regole proprie di ogni soggetto passivo, l'aliquota d'imposta che, in via ordinaria, è fissata al 3,9%. Tale misura può variare:

- a livello "centrale", in relazione alla natura del soggetto passivo e all'attività da questi esercitata, ai sensi dell'art. 16 co. 1-bis e 2 e dell'art. 45 co. 1 del D.Lgs. n. 446/97.
- a livello "locale", in relazione ai poteri attribuiti alle Regioni dagli artt. 16 co. 3 del D.Lgs. n. 446/97 e 5 co. 1 del D.Lgs. n. 68/2011.

Con la normativa previgente, ogni Regione ha disciplinato autonomamente la riduzione di aliquota e/o l'esenzione totale dall'imposta e determinato le categorie di enti non profit a cui queste agevolazioni spettavano. A titolo esemplificativo, la Regione Lombardia, ad oggi, ha previsto l'esenzione totale dall'IRAP per le Onlus.

Sarà necessario capire come le varie Regioni e le Province autonome decideranno di rimodulare tale esenzione, in base alle diverse tipologie di enti: ETS non commerciali, ETS commerciali, imprese sociali.

## 6.5 IVA

Altro rilevante aspetto relativo alla fiscalità indiretta riguarda l'IVA (Imposta sul Valore Aggiunto), che la Riforma non ha modificato in modo sostanziale essendo la materia di competenza europea. Fondamentalmente il legislatore è intervenuto con riferimento agli articoli riguardanti le Onlus. In particolare l'art. 89, comma 7, CTS, apporta delle modifiche agli articoli 3 e 10 del D.P.R. n. 633/1972 (Testo Unico IVA).

L'articolo 3, comma 3, D.P.R. n. 633/1972, prevedeva l'esclusione dall'applicazione dell'IVA delle operazioni di divulgazione pubblicitaria svolte a beneficio dell'attività istituzionale di enti e associazioni che senza scopo di lucro perseguivano finalità educative, culturali, sportive, religiose, di assistenza e di solidarietà sociale, nonché per le stesse prestazioni che venivano rese dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus). L'articolo, ad oggi, come modificato dal CTS, sostituisce il riferimento agli enti senza scopo di lucro e alle Onlus facendo esclusivo riferimento agli **ETS non commerciali**.

L'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972 prevede una serie di esenzioni dall'IVA per prestazioni che il legislatore ha ritenuto di non voler gravare dall'imposta, date le loro tipologie e le persone a cui tali prestazioni sono rivolte; questo articolo dispone, ad esempio, l'esenzione IVA per numerose prestazioni mediche.

Antecedentemente alla Riforma, venivano esentate numerose prestazioni poste in essere dalle Onlus, nello specifico:

- le prestazioni di trasporto di malati o feriti con appositi veicoli equipaggiati;
- le prestazioni di ricovero e cura, compresa la somministrazione di medicinali;
- le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento e la riconversione professionale;
- le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, a favore di categorie svantaggiate.

Con la Riforma del Terzo Settore qualsiasi riferimento alle Onlus è stato sostituito con la dicitura **Enti del Terzo Settore di natura non commerciale**.

Come emerge da questa breve disamina, il legislatore ha proceduto alla sostituzione, nel Testo Unico IVA, di qualsiasi riferimento alle Onlus con la dicitura **Enti del Terzo Settore di natura non commerciale**. Pertanto, si sono volute escludere o esentare dall'IVA solo quelle prestazioni di natura commerciale poste in essere da quegli ETS che solo marginalmente

possono porre in essere attività di natura commerciale; privilegiando non tanto il fine degli ETS in generale, ma la volontà di limitare l'attività commerciale degli stessi ETS.

## **6.6 Conclusioni**

Anche solo se esaminata con riferimento alla fiscalità indiretta la riforma risulta di sicura complessità, poiché il contestuale operare di norme innovative, ricognitive di principi, disposizioni abrogative e di coordinamento, impone una fondamentale attività di interpretazione, dagli esiti non sempre certi.

È infatti da notare come l'introduzione delle nuove disposizioni tributarie abbia coinciso con una generale revisione dei regimi tributari del Terzo Settore, in alcuni casi portando anche al risultato di una maggiore imposizione fiscale.

Questo è giustificato dalla logica di riforma del sistema, in cui l'aspetto della coerenza strutturale appare maggiormente rilevante rispetto a quello della permanenza o meno di specifici provvedimenti agevolativi.

Si evidenzia, infine, come le agevolazioni previste dall'art. 82, in termini di imposta di successione/donazione e di imposte di registro, catastali e ipotecarie relative ai trasferimenti immobiliari, permetteranno agli ETS di riorganizzare le corrette proprietà dei beni immobili all'interno degli ETS stessi e delle imprese sociali facenti parte dello stesso "gruppo" e/o appartenenti alla medesima organizzazione.



## 7. Il sistema delle deduzioni e delle detrazioni fiscali

a cura di Massimo Piscetta

*Dottore commercialista ed esperto contabile*

### Deduzioni e detrazioni nella legge delega

Specificata previsione della Legge n. 106/2016 era quella contenuta nell'art. 9 comma 1 lettera b) per la quale uno dei principi e criteri direttivi da declinare nei decreti legislativi della riforma doveva essere quello della *“razionalizzazione e semplificazione del regime di deducibilità dal reddito complessivo e di detraibilità dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche e giuridiche delle erogazioni liberali, in denaro e in natura, disposte in favore degli enti di cui all'articolo 1, al fine di promuovere, anche attraverso iniziative di raccolta di fondi, i comportamenti donativi delle persone e degli enti”*.

La successiva lettera c) del medesimo articolo prevedeva inoltre il *“completamento della riforma strutturale dell'istituto della destinazione del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche in base alle scelte espresse dai contribuenti in favore degli enti di cui all'articolo 1, razionalizzazione e revisione dei criteri di accreditamento dei soggetti beneficiari e dei requisiti per l'accesso al beneficio nonché semplificazione e accelerazione delle procedure per il calcolo e l'erogazione dei contributi spettanti agli enti”*.

I decreti delegati si occupano specificamente delle due ampie tematiche prevedendo nel D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (il Codice del Terzo Settore) appositi articoli concernenti la raccolta fondi e le agevolazioni fiscali connesse alle erogazioni liberali ricevute; alla disciplina dell'istituto del cinque per mille dell'IRPEF è dedicato invece un'apposita e specifica norma, il D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 111, con il quale vengono parzialmente

ridefinite le regole fondamentali prevedendo un perimetro soggettivo dei soggetti ammessi coerente con l'impianto della riforma.

## **Lo scenario generale in materia di deduzioni e detrazioni**

Nel Codice del Terzo Settore l'attuazione delle previsioni in materia di deduzioni e detrazioni relativa alle erogazioni liberali è demandata all'art. 83 il quale compiutamente definisce un quadro di riferimento mirante al superamento della normativa conosciuta comunemente con la dizione "più dai meno versi"<sup>1</sup>.

Unitamente alla norma citata vanno inoltre considerati i principi civilistici introdotti con l'art. 7 del Codice, nonché gli articoli 78 in materia di "social lending" e l'art. 81 riferito al c.d. "social bonus".

È fondamentale considerare che, ai sensi dell'art. 104 comma 1 del Codice, gli articoli 78, 81 e 83 citati sono già efficaci ed in vigore fin dal 1° gennaio 2018<sup>2</sup> (in deroga alle complesse norme generali in materia di entrata in vigore della parte fiscale del Codice del Terzo Settore, contenute nel Titolo X del medesimo) per le Onlus (regolarmente iscritta all'anagrafe di cui all'art. 10 del D.Lgs. n. 460/97), le ODV e le APS (iscritte nei relativi registri). Tale circostanza va letta contestualmente alla previsione di cui all'art. 99 comma 3 del Codice con il quale il disposto di cui all'art. 14 comma 1 del D.L. 14 marzo 2005, n. 35 (istituente la c.d. "più dai meno versi") è modificato sostanzialmente abrogando il riferimento ai medesimi enti (Onlus, ODV e APS)<sup>3</sup> per i quali, senza soluzione di continuità valgono, appunto, le previsioni di cui all'art. 83 del Codice.

---

1 Si tratta della normativa agevolativa contenuta nell'art. 14 del D.L. 14 marzo 2005, n. 35.

2 Ciò nei casi ordinari nei quali il periodo d'imposta coincide con l'anno solare, dovendosi altrimenti riferire espressamente alla dizione del testo che ne stabilisce l'applicazione 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".

3 L'articolo 99 comma 3 del Codice è stato modificato nel senso attualmente vigente dall'art. 5 ter, comma 1, D.L. 16 ottobre 2017, n. 148, convertito con modificazioni, dalla Legge 4 dicembre 2017, n. 172; sull'applicabilità delle disposizioni citate va considerato inoltre l'art. 5 sexies, comma 1 del D.L. n. 148/2017 che prevede un'interpretazione autentica dell'art. 104

## *Le detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali*

L'articolo 83 del Codice del Terzo Settore ha una portata innovativa in quanto con un'unica norma si sintetizza, almeno secondo le intenzioni che si possono desumere abbiano mosso il legislatore, quasi l'intera struttura delle agevolazioni pensate per gli ETS in funzione delle erogazioni liberali ricevute.

Preliminarmente definendo il **presupposto soggettivo**, va sottolineato che benché i commi 1 e 2 dell'art. 83 facciano riferimento ai soli ETS non commerciali di cui all'articolo 79 comma 5, il comma 6 stabilisce che le medesime regole si applichino anche agli ETS di cui al comma 1 dell'art. 82 a condizione che le liberalità ricevute siano utilizzate ai sensi dell'art. 8 comma 1.

Sintetizzando, quindi, l'articolo 83 si applica:

- agli ETS non commerciali di cui all'art. 79 comma 5
- in generale agli ETS, comprese le cooperative sociali, ed **escluse le imprese sociali costituite in forma di società**

a condizione, per questi ultimi, che le liberalità siano utilizzate per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Il requisito soggettivo va messo in relazione anche con il comma 3 dell'art. 83 con il quale verrebbe condizionata l'applicazione della norma ad una dichiarazione dell'ente da effettuarsi presso il Registro unico nazionale in merito alla "non commercialità" del medesimo ai sensi dell'art. 79 co. 5. Tale dichiarazione va effettuata al momento dell'iscrizione dell'ETS al registro unico, con onere di segnalare, successivamente (entro 30 giorni dalla chiusura del periodo di imposta), la perdita della qualifica stessa, con addebito a carico del legale rappresentante dell'ente di una specifica sanzione nel caso di omissione di tale adempimento<sup>4</sup>.

---

del Codice, con riferimento all'entrata in vigore e all'abrogazione di alcune specifiche norme fiscali previste nel Codice stesso.

4 Il mancato tempestivo invio della comunicazione di cui all'art. 83 comma 3 del Codice del Terzo Settore, comporta l'applicazione, a carico del legale rappresentante dell'ente, di una sanzione amministrativa variabile da 500 a 5.000 euro.

Si concretizza uno scenario per il quale un ente non commerciale rende beneficiabili i propri erogatori a condizione che palesi la propria natura mentre un altro ETS (di cui all'art. 82 comma 1 del Codice), per definizione di tipo commerciale, non ha obblighi in tale senso, ad eccezione, ovviamente, della necessità di dover utilizzare le liberalità per gli scopi istituzionali.

Le erogazioni liberali versate agli ETS, come sopra individuati soggettivamente, da parte di persone fisiche implica l'attribuzione all'erogante di una detrazione dall'imposta lorda calcolata nel modo seguente:

- il 30% degli oneri sostenuti dal contribuente per le erogazioni liberali **in denaro e in natura** per un importo complessivo in ciascun periodo d'imposta non superiore a 30 mila euro;
- il 35% degli oneri sostenuti dal contribuente per le **medesime erogazioni**<sup>5</sup> qualora il destinatario dell'erogazione stessa sia un'Organizzazione di Volontariato.

È espressamente previsto, del resto in continuità rispetto a quanto generalmente previsto dalle norme previgenti, che la detrazione sia concessa a condizione che il versamento avvenga tramite strumenti tracciabili<sup>6</sup>.

Le **persone fisiche eroganti liberalità sia in denaro sia in natura** possono inoltre, unitamente, in questo caso, a **erogatori società ed enti**, beneficiare della **deduzione** dell'erogazione nel limite del 10 per cento del reddito complessivo, senza limiti massimi e con la particolare previsione di un meccanismo di riporto dell'erogazione eccedente il reddito complessivo dichiarato fino al quarto esercizio successivo a quello di erogazione stessa<sup>7</sup>.

---

5 Il testo dell'art. 83 comma 1 del Codice del Terzo Settore è stato modificato, con l'intento di eliminare la precedente previsione che associava l'incremento della percentuale di detraibilità per le erogazioni alle ODV alle sole erogazioni in denaro, dall'art. 24 ter comma 4 del D.L. 21 ottobre 2018, n. 119 convertito con modificazioni dalla Legge 17 dicembre 2018, n. 136.

6 Specificamente tramite banche o uffici postali ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

7 Nell'ambito delle agevolazioni per erogazioni liberali va considerato che la Legge n 112/2016 in materia di "trust dopo di noi", all'art. 6 comma 9 rende applicabile, potenziandola, la normativa di cui all'art. 83 commi 1 e 2 alle erogazioni ai citati trust istituiti a favore delle esigenze di vita di persone con disabilità grave.



Per ciò che concerne le liberalità in natura gli aspetti rilevanti, **demandati all'approvazione di un apposito decreto** del Ministro del lavoro e delle politiche sociali di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze sono due e relativi, in particolare a:

- la tipologia di beni in natura che danno diritto alla detrazione o alla deduzione;
- i criteri e le modalità di valorizzazione dei beni erogati stessi.

Vanno considerati, da ultimo:

- l'articolo 83 comma 5 del Codice, che prevede una specifica detrazione pari al 19% dei contributi associativi per un importo non superiore a 1.300 euro versati dai soci di società di mutuo soccorso che operano esclusivamente nei settori di cui all'art. 1 della Legge n. 3818/1886;
- l'art. 86 comma 4 del Codice, che vieta la cumulabilità di agevolazioni per erogazioni liberali previste da norme del Codice o da altre leggi a fronte della medesima erogazione;
- l'art. 89 commi da 11 a 14, anch'esso vietante la cumulabilità di agevolazioni per erogazioni liberali a fronte della medesima erogazione avendo a riferimento le norme del Codice e altre leggi.

## Il “social bonus” e il “social lending”

Benché non direttamente riferibili a detrazioni o deduzioni fiscali a fronte di erogazioni liberali sono connesse a tale tematiche le regole previste dall'art. 81 e dall'art. 78 del Codice.

La prima norma, relativa al “**social bonus**”, attiene ad un **credito d'imposta**<sup>8</sup> direttamente correlato ad un'**erogazione liberale in denaro** effettuata da persone fisiche, società od enti in favore di ETS che hanno presentato al Ministero del lavoro e delle politiche sociali un progetto per sostenere il **recupero degli immobili pubblici inutilizzati e dei beni mobili**

---

8 Le modalità applicative del credito di imposta sono molto simili a quelle valide in materia del c.d. “art bonus” previsto dall'art. 1 del D.L. n. 83/2014.

**e immobili confiscati alla criminalità organizzata** assegnati ai suddetti ETS e da questi utilizzati esclusivamente per lo svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'articolo 5 del Codice del Terzo Settore, con modalità non commerciali.

Le erogazioni liberali fruenti del credito d'imposta ai sensi dell'art. 81 del Codice non possono beneficiare delle possibilità di detrazione o deduzione di cui all'art. 83 del medesimo Codice né di altre agevolazioni previste da ulteriori norme<sup>9</sup>.

Il credito d'imposta è pari:

- al 65% delle erogazioni liberali effettuate da persone fisiche
- al 50% di quelle effettuate da società od enti.

Sono inoltre previsti limiti massimi di riconoscibilità del credito d'imposta distinguendo fra persone fisiche ed enti non commerciali da un lato e soggetti titolari di reddito d'impresa dall'altro. Ai soggetti del primo gruppo il credito d'imposta è concesso nei limiti del 15 per cento del reddito imponibile mentre a quelli del secondo nei limiti del 5 per mille dei ricavi annui<sup>10</sup>.

In ogni caso il credito è ripartito in tre quote uguali annue ed è fruibile, per i soggetti titolari di reddito d'impresa, esclusivamente tramite compensazione ex art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997 non rilevando, quale componente positiva di reddito, ai fini delle imposte dirette e dell'Irap.

Il comma 5 dell'art. 81 del Codice stabilisce un particolare regime di monitoraggio con riferimento ai beneficiari delle erogazioni che danno diritto al credito di imposta sintetizzando le seguenti regole:

- i soggetti beneficiari delle erogazioni per interventi di manutenzione, protezione e restauro dei beni comunicano trimestralmente al Ministero del Lavoro e delle politiche sociali l'ammontare delle erogazioni liberali ricevute nel trimestre di riferimento;

---

9 In questo senso l'ultimo periodo del primo comma dell'art. 81 del Codice del Terzo Settore.

10 Il comma 4 dell'art. 81 del Codice neutralizza l'applicazione di specifiche norme che, in via generale, prevedono limiti massimi di fruibilità di crediti d'imposta (si tratta dell'art. 1 comma 53 della Legge n. 244/2007 e dell'art. 34 della Legge n. 388/2000).

- i medesimi soggetti danno pubblica comunicazione degli ammon-tari ricevuti e della destinazione e dell'utilizzo delle somme nei propri siti istituzionali nell'ambito di una pagina dedicata e facilmente individuabile e in un apposito portale gestito dal medesimo ministero in cui ai soggetti destinatari delle erogazioni liberali sono associate tutte le informazioni relative allo stato di conservazione del bene, gli interventi di ristrutturazione e riqualificazione eventualmente in atto, i fondi pubblici assegnati per l'anno in corso, l'ente responsabile del bene, le informazioni relative alla fruizione per le attività di interesse generale di cui all'art. 5 del Codice.

L'attuazione dell'art. 81 prevede l'emanazione di un apposito decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali di concerto con il Ministro dell'interno, il Ministro dell'economia e delle finanze e il Ministro dei beni e delle attività culturali e del turismo.

L'art. 78 del Codice del Terzo Settore regola il trattamento fiscale di eventuali redditi ritratti da persone fisiche nell'ambito di attività di crowdfunding sociale realizzato tramite piattaforme informatiche. Tali redditi, relativi ai finanziamenti inerenti le somme raccolte, sono assoggettati ad una ritenuta a **titolo di imposta** con aliquota pari al 12,5%.

Benché a valenza civilistica non può dimenticarsi la portata dell'art. 7 del Codice il quale regola, in generale, la "raccolta fondi", fornendone, in primo luogo la definizione di "complesso delle attività ed iniziative poste in essere da un ETS al fine di finanziare le proprie attività di interesse generale, anche attraverso la richiesta a terzi di lasciti, donazioni e contributi di natura non corrispettiva".

Inoltre, conformemente a **linee guida** adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali<sup>11</sup>, gli ETS possono realizzare attività di raccolta fondi anche in forma organizzata e continuativa<sup>12</sup>, anche

---

11 Sentita la Cabina di regia di cui all'art. 97 del Codice e il Consiglio Nazionale del Terzo Settore.

12 Anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione. Eventuali raccolte fondi sistematiche con offerta di beni o servizi di modico valore, benché ammissibili ai sensi dell'art. 7 comma

mediante sollecitazione al pubblico o attraverso la cessione o erogazione di beni o servizi di modico valore, impiegando risorse proprie e di terzi, inclusi volontari e dipendenti, **nell'osservanza** dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con sostenitori e pubblico.

## La devoluzione del 5 per mille

Il D.Lgs. n. 111/2017<sup>13</sup>, in materia di disciplina dell'istituto del 5 per mille pone numerosi punti fermi tracciando un quadro che si può presumere essere la cornice di riferimento attinente ad un'importante fonte di finanziamento di molti ETS per i prossimi anni. In primo luogo, dal punto di vista del **perimetro dei soggetti beneficiari** della devoluzione, l'art. 3 del decreto definisce fra i soggetti ammissibili “gli enti di cui all'articolo 1 della legge n. 106/2016, iscritti nel Registro previsto dall'articolo 4, comma 1, lettera m), della medesima legge”<sup>14</sup>. In generale, quindi, si dovrebbe trattare di tutti gli ETS iscrivibili nel Registro unico nazionale del Terzo Settore di cui all'art. 45 del Codice<sup>15</sup>.

Il decreto, che prevede alcuni provvedimenti attuativi per essere pienamente efficace, dispone:

- all'articolo 4 le modalità di accreditamento, definite con apposito decreto del Presidente del Consiglio dei ministri su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali;
- all'articolo 5 i criteri di riparto e di erogazione del contributo, da fissarsi con il medesimo decreto di cui all'art. 4; il pagamento

---

2 del Codice, vanno valutate, quindi, anche considerando la loro potenziale rilevanza fiscale quale componente di reddito.

13 In attuazione dell'art. 9 comma 1 lettere c) e d) della Legge n. 106/2016.

14 Ai sensi del comma 2 del medesimo articolo 3, i beneficiari indicati quali ETS assumono rilevanza dall'anno successivo a quello di operatività del Registro unico nazionale del Terzo Settore, valendo fino ad allora il perimetro soggettivo previsto dalle norme attualmente in vigore.

15 Le cui sezioni, previste dall'art. 46 del Codice, prevedono: ODV, APS, enti filantropici, imprese sociali incluse le cooperative sociali, Reti associative, società di mutuo soccorso, altri enti del Terzo Settore.

delle somme assegnate è effettuato entro il termine di chiusura del secondo esercizio finanziario successivo a quello di impegno con previsione di una norma sanzionatoria, consistente nella perdita del diritto alla devoluzione, per gli enti beneficiari che non forniscono all'amministrazione erogatrice i dati necessari per il pagamento entro il termine previsto nel medesimo decreto di cui all'art. 4;

- all'articolo 7 il divieto di utilizzare le somme percepite per coprire spese di pubblicità sostenute per campagne di sensibilizzazione sulla destinazione della quota del cinque per mille sanzionando l'inadempimento il recupero delle somme erogate;
- all'articolo 8 un'ampia regolamentazione degli obblighi pubblicitari e di trasparenza, da effettuarsi tramite comunicazione all'amministrazione erogante e tramite i siti internet istituzionali degli ETS, da effettuarsi entro un anno dalla ricezione delle somme, di appositi rendiconti quantitativi e qualitativi stabilendo una sanzione del 25% dell'importo ricevuto per i casi di violazione agli obblighi di pubblicazione previsti.



## 8. Gli aspetti contabili, il bilancio e i controlli interni

a cura di Marco Petrillo

*Dottore commercialista revisore legale dei conti*

Con l'approvazione del D.Lgs. 117/2017 vengono disciplinati in modo più organico, rispetto al passato, gli obblighi contabili e di bilancio che i soggetti appartenenti alla nuova famiglia degli Enti del Terzo Settore dovranno rispettare. Nella parte finale del presente articolo si analizzeranno gli adempimenti di legge relativi alle imprese sociali.

La legge di Riforma del Terzo Settore si pone l'obiettivo di introdurre una serie di strumenti indispensabili alla corretta e trasparente gestione degli accadimenti aziendali al fine di tutelare l'ETS medesimo e la normativa di riferimento in virtù delle finalità che essi si prefiggono di perseguire. Per soddisfare questo obiettivo, pertanto, vengono introdotte regole più severe e precise di rendicontazione anche per superare quell'ampio margine di autonomia discrezionale che gli enti hanno adoperato per la scelta degli schemi rendicontativi e delle regole contabili di riferimento. Il legislatore corse ai ripari, a tal proposito, negli anni successivi mediante

- “Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit” emanate dall’Agenzia del Terzo Settore<sup>1</sup> (ex Agenzia per le Onlus) – febbraio 2009
- Principio contabile n.1 del CNDCEC-OIC – maggio 2011 “Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio degli enti non profit”.

---

1 Tale agenzia è stata soppressa a seguito dell’art.8 c.23 del D.L. n.16 del 2/3/2012 convertito in Legge n.44 del 26/4/2012 e le funzioni sono state trasferite al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali.

È nata, come naturale evoluzione, l'esigenza di verificare e riformare il sistema dei controlli interni agli enti, sia esso relativo al classico organo di controllo, che alla revisione legale dei conti senza trascurare la più recente e nuova forma di controllo relativa al sistema di *compliance* ex D.Lgs. 231/01.

## **Fascicolo di bilancio in forma ordinaria per gli enti del Terzo Settore**

Sono in particolare gli articoli 13, 14, 15 e 17, ricompresi nei titoli II e III del decreto 117/17, a definire il contenuto dei predetti obblighi. Oltre alle citate previsioni normative, occorre poi considerare le ulteriori disposizioni contemplate dal successivo articolo 87, rubricato “*Tenuta e conservazione delle scritture contabili degli Enti del Terzo Settore*” e collocato nel titolo X riguardante il regime fiscale degli ETS, le quali, anche a causa di una non brillante stesura normativa, creano potenziali situazioni di conflitto con le precedenti disposizioni.

Iniziamo, pertanto, con l'analisi critica delle disposizioni contenute nell'articolo 13 del D.Lgs. 117/2017 rubricato “*Scritture contabili e di bilancio*”. Il legislatore delegato stabilisce che il bilancio degli Enti del Terzo Settore – ETS – sia formato dai seguenti tre documenti:

1. stato patrimoniale;
2. rendiconto gestionale, con indicazione dei proventi e degli oneri;
3. relazione di missione, che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.

Già da questa prima disposizione si osserva come il legislatore abbia utilizzato una terminologia a-tecnica che non consente di comprendere appieno quale sia l'effettivo contenuto di almeno uno dei documenti sopra citati – la relazione di missione – tenuta conto, nel Codice Civile, la presenza di documenti denominato “nota integrativa” e “relazione sulla gestione”. A risolvere la questione, verosimilmente, ci penserà quel decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, previsto dal comma 3 dell'articolo 13, che dovrà, previa acquisizione del parere del Consiglio Nazionale del Terzo Settore, approvare la modulistica elencata in precedenza.



Infine, con la previsione contenuta nel comma 6 dell'articolo 13 viene previsto che l'organo amministrativo documenti il carattere secondario e strumentale delle attività diverse di cui all'articolo 6 del decreto (è in proposito atteso un decreto che ne definirà le caratteristiche) nella "relazione al bilancio" o nella "nota integrativa".

Le disposizioni dettate in materia di scritture contabili e di bilancio contenute nel decreto legislativo 117/2017 prevedono, in aggiunta alla modulistica richiesta dall'articolo 13, degli ulteriori obblighi per quegli Enti del Terzo Settore che presentano dimensioni rilevanti. È infatti l'articolo 14 a introdurre, al comma 1, l'ulteriore obbligo di redigere e depositare, nonché pubblicare nel proprio sito internet, il bilancio sociale per gli Enti del Terzo Settore con ricavi, rendite, proventi o entrate, comunque denominate, superiori a 1 milione di euro. Per l'individuazione dei criteri da utilizzare per la predisposizione del predetto documento, tuttavia, si dovranno attendere le prescritte "linee guida" che dovranno essere adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito il Consiglio nazionale del Terzo Settore e la Cabina di regia, tenendo conto di alcuni elementi tra i quali la natura dell'attività esercitata nonché le dimensioni dell'ente.

Sempre nell'articolo 14 rubricato "*Bilancio sociale*", con una collocazione non proprio azzeccata, viene imposto un ulteriore obbligo comunicativo agli Enti del Settore che presentano ricavi, rendite, proventi o entrate, comunque denominate, superiori a 100.000 euro annui. Nel rispondere ad evidenti logiche di trasparenza, e in ossequio al criterio di graduazione, detti Enti del Terzo Settore dovranno pubblicare con cadenza annuale (la norma non precisa la sede ma si ritiene che ciò debba avvenire nel Registro unico nazionale del Terzo Settore) ed aggiornare nel proprio sito internet, o nel sito internet della rete associativa di cui all'articolo 41 cui aderiscano, gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati. Si osserva, in proposito, che la norma nel prevedere un obbligo di "*pubblicazione annualmente*" e di "*tenere aggiornati nel proprio sito internet*" non lascia fino in fondo comprendere se tanto la pubblicazione quanto l'aggiornamento

debbono avvenire esclusivamente sul sito, oppure se la pubblicazione annuale debba comunque trovare spazio anche nel Registro del Terzo Settore. È indubbio, in ogni caso, che questa esigenza di “trasparenza” prevista dal legislatore per ETS anche di minori dimensioni (limite dei proventi superiori ai 100.000 euro), comporterà per questi ultimi un sicuro aggravio amministrativo e finanziario dovendo gli stessi predisporre e mantenere un sito per obbligo di legge. Si tenga infatti presente che tanto l’ampia platea di destinatari (amministratori, controllori, dirigenti e associati) quanto l’ampia natura delle somme corrisposte (a qualsiasi titolo) determinerà un obbligo pressoché diffuso di comunicazione per la maggior parte degli ETS interessati. Andrà poi confermato che nel concetto di “emolumenti, compensi e corrispettivi” non vi rientrano anche i rimborsi spese analitici, in quanto esclusivamente finalizzati al ristoro delle spese sostenute nell’esecuzione degli incarichi e non collegati alla remunerazione di prestazioni lavorative. È da aggiungere, anche, l’esigenza di coordinamento normativo resasi necessaria, laddove ricorrano le condizioni di legge, con la trasparenza amministrativa (D.Lgs. 33/13) e la legge sulla concorrenza (art.126 della legge 124/17) per gli enti che operano con la Pubblica Amministrazione.

In aggiunta a quanto sinora previsto, il legislatore, per la prima volta, affronta in modo esplicito il tema dei libri sociali che devono essere tenuti dai nuovi Enti del Terzo Settore. È l’articolo 15 a prevedere l’obbligo per gli ETS di tenere, oltre alle descritte scritture previste dagli articoli 13 e 14 e al registro dei volontari (non occasionali) previsto dall’articolo 17, comma 1, del Codice, anche il libro degli associati o aderenti (il classico “libro soci”), il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee (nel quale, la norma precisa che devono essere trascritti anche i verbali redatti per atto pubblico) e il libro delle adunanze e deliberazioni dell’organo di amministrazione, dell’organo di controllo e di eventuali altri organi sociali. Mentre la tenuta e conservazione dei primi tre libri sociali è prevista a cura dell’organo amministrativo, per gli altri libri è previsto che siano gli stessi organi di riferimento ad occuparsene. Sul punto, poi, precisa la relazione illustrativa al D.Lgs. 117/2017, che ciascun ente dovrà tenere solo i libri sociali che sono compatibili con la sua forma giuridica

e che, quindi, ad esempio, una fondazione non sarà obbligata a tenere il libro degli associati (a meno che non abbia natura di fondazione di partecipazione). Di particolare interesse, infine, la previsione che impone di disciplinare nell'atto costitutivo o nello statuto dei nuovi ETS le modalità attraverso le quali gli associati potranno ispezionare i libri sociali (tale diritto viene, per previsione esplicita, negato ai membri di enti religiosi civilmente riconosciuti).

Dopo aver disciplinato gli obblighi in materia di bilancio e di scritture contabili all'interno del Titolo II "*Degli enti del Terzo Settore in generale*" e del Titolo III "*Del volontario e dell'attività di volontariato*" per quanto riguarda il registro dei volontari, il legislatore ritorna sul tema con l'articolo 87 del D.Lgs. 117/2017.

La prima considerazione riguarda un obbligo contabile già noto nella legislazione tributaria (art.144 comma 2 TUIR) che prevede, all'art.87 comma 4, "*di tenere la contabilità separata*" per gli ETS non commerciali che svolgono anche attività commerciale (in modo minoritario).

La seconda considerazione è che, seppur collocato nell'ambito delle disposizioni di carattere fiscale il citato articolo 87, alla lettera a) del comma 1, parla di "*attività complessivamente svolta*", richiamando in tal modo tanto l'attività istituzionale quanto quella commerciale dell'ente. Ciò peraltro è confermato dalla successiva lettera b), nella quale si richiama "*l'attività svolta con modalità commerciali*". Fatte queste necessarie premesse andiamo ad analizzare il contenuto della disposizione. Il primo comma dell'articolo 87 prevede, esclusivamente per gli ETS aventi natura non commerciale che non applicano il particolare regime forfettario di cui all'articolo 86<sup>2</sup> del decreto, l'obbligo di tenere, a pena di decadenza dei benefici fiscali, le seguenti scritture contabili:

- scritture contabili cronologiche e sistematiche (quindi, analitiche) per l'attività complessivamente svolta: a tal proposito il successivo comma 2 chiarisce che tali obblighi si considerano assolti anche

---

2 L'art.86 comma 5 prevede che le APS e le ODV applicano un regime forfettario che prevede solo la conservazione dei documenti ricevuti e emessi e l'assenza di ogni altro adempimento contabile (registrazione e tenuta scritture contabili).

- qualora la contabilità consti del libro giornale e del libro degli inventari, tenuti in conformità alle disposizioni di cui agli articoli 2216 e 2217 del Codice Civile;
- scritture contabili registrate secondo criteri di completezza e analiticità a cadenza annuale, con la necessaria distinzione, nel piano dei conti e delle registrazioni contabili, tra attività di interesse generale e attività secondarie e strumentali;
  - scritture contabili per le attività svolte con modalità commerciali: si tratta di quelle previste dall'articolo 18 del D.P.R. 600/1973 (contabilità semplificata per le imprese minori), anche al di fuori dei limiti quantitativi previsti dal comma 1 del medesimo articolo (quindi anche oltre l'ammontare di 400.000 euro per le attività di servizi e di 700.000 euro per le altre attività).

Se, quindi, le previsioni di carattere fiscale (riferite alle attività commerciali) presentano un elemento di assoluta novità, anche in deroga alle regole che risultano applicabili agli ETS aventi natura commerciale (e alle imprese in generale), con riferimento agli obblighi riguardanti l'attività complessiva non emergono sostanziali differenze rispetto a quanto già previsto dal precedente articolo 13, posto che la predisposizione di uno stato patrimoniale e di un rendiconto gestionale che indichi proventi e oneri non possono che essere realizzati attraverso la predisposizione di un sistema di scritture contabili cronologiche e sistematiche.

Esiste, inoltre, un quinto documento costitutivo del fascicolo di bilancio rappresentato dal rendiconto specifico (e annessa relazione illustrativa) ai sensi dell'art.87 comma 6 del codice per gli ETS non commerciali che effettuano raccolte pubbliche di fondi. Tale rendiconto va, anche, tenuto e conservato ai sensi dell'art.22 del DPR 600/73.

Gli ETS commerciali, all'art.13 comma 4 del Codice, prevedono la tenuta delle scritture contabili ex art.2214 del Codice Civile.

Infine, come rilevante novità, per gli ETS non iscritti al Registro delle Imprese tenuti dalle Camere di Commercio locali, si rileva l'obbligo del deposito del bilancio presso il costituendo registro unico nazionale del Terzo Settore (art.13 c.7).

Quindi gli ETS commerciali devono:

- tenere le scritture contabili a norma dell'art.2214;
- predisporre il bilancio secondo le disposizioni del Codice Civile per le società di capitali e le cooperative;
- depositare il bilancio al Registro delle imprese.

### **Fascicolo di bilancio in forma semplificata per gli enti del Terzo Settore**

Il legislatore introduce, al comma 2 dell'articolo 13, una forma semplificata di rendicontazione per gli Enti del Terzo Settore di “minori dimensioni”: la norma, in particolare, parla di ETS con “*ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000 euro*”. Per questi soggetti il bilancio è rappresentato, in luogo dei tre documenti in precedenza esaminati, da un unico documento denominato “*Rendiconto per cassa*”. Anche per questo prospetto, la cui struttura è facilmente immaginabile, il decreto richiamato dal successivo comma 3 ne dovrà approvare la relativa modulistica.

Infine, con la previsione contenuta nel comma 6 dell'articolo 13 viene previsto che l'organo amministrativo documenti il carattere secondario e strumentale delle attività diverse di cui all'articolo 6 del decreto, in questo caso, in una “annotazione in calce al rendiconto per cassa”. Dove invece il decreto correttivo (D.Lgs. 105/18 art.30) ha rimediato ad un inutile appesantimento contabile, è nel comma 3 dell'articolo 87 nel quale si afferma che gli ETS aventi natura non commerciale “*che nell'esercizio delle attività di cui agli articoli 5 e 6 non abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare superiore all'importo di cui all'art.13 comma 2 (proventi di 220.000 euro) possono tenere per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili previste al primo comma, lettera a), il rendiconto di cassa di cui all'articolo 13, comma 2*”.

### **Fascicolo di bilancio in forma ordinaria per le imprese sociali**

Vale la pena in questa sede notare come l'obbligo del Bilancio Sociale, previsto solo per gli ETS di maggiori dimensioni (come sopra individuati), è presente per la particolare categoria di ETS rappresentata dalle imprese

sociali, a prescindere dalle loro dimensioni. Infatti l'art.9 c.2 sulle imprese sociali prevede l'obbligo del deposito in CCIAA e della pubblicazione sul sito internet dell'impresa. L'art.9, invece, primo comma, rimanda alle disposizioni del Codice Civile sia per la tenuta delle scritture contabili che per la redazione e deposito del bilancio di esercizio.

Pertanto, una Impresa Sociale deve:

- redigere e depositare il bilancio di esercizio presso il Registro delle Imprese, redatto secondo le disposizioni delle società di capitali e delle cooperative e a seconda dei parametri dimensionali dell'impresa ex artt.2423, 2435 bis e 2435 ter;
- redigere e depositare presso il Registro delle Imprese il bilancio sociale;
- pubblicare sul proprio sito internet il bilancio sociale.

## **Controlli interni**

Infine, sul tema dei controlli (art.30-31) si evidenzia una disparità di trattamento in riferimento alla diversa configurazione giuridica, con aggravio notevole di costi per le fondazioni, rispetto alla configurazione civilistica degli altri ETS, a prescindere dal volume di fatturato e di entrate prodotte come già anticipato nel capitolo del sistema dei controlli.

L'art.30, per gli ETS, prevede la presenza di un organo di controllo monocratico o collegiale al superamento di limiti dimensionali così previsti:

- totale dell'attivo dello stato patrimoniale di euro 110.000;
- ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate di euro 220.000;
- dipendenti occupati in media durante l'esercizio di 5 unità.

L'organo collegiale può, pertanto, previa apposita deliberazione sociale, ricoprire le seguenti funzioni ed è assoggettato alle cause di incompatibilità e di ineleggibilità previste all'art.2399 del Codice Civile e composto secondo le indicazioni dell'art.2397, 2 comma del Codice Civile (per almeno uno dei componenti):

- di controllo interno: vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, nonché sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento;

- di organismo di vigilanza ai sensi del D.Lgs. 231/01;
- di revisione legale dei conti<sup>3</sup>: tale funzione obbliga l'organo di controllo interno ad essere composto integralmente da revisori legali dei conti iscritti nell'apposito registro nazionale;
- di monitoraggio dell'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale;
- di attestazione che il bilancio sociale venga redatto in conformità alle linee guida di cui all'art.14 del codice medesimo.

Per le imprese sociali si rimanda all'art.10 del D.Lgs. 112/17 nel quale si cita, nei diversi commi, il termine "sindaci" in forma monocratica oppure collegiale, rimandando ai soliti articoli del Codice Civile previsti anche per gli ETS (art.2397 2 comma e art.2399). Le funzioni sono sostanzialmente le medesime previste nell'art.30 del codice per gli ETS senza menzionare funzioni di revisione legale dei conti. Il quinto comma, però, dell'art.10 di cui sopra, disciplina che, fatte salve le disposizioni più restrittive relativa alla forma giuridica prescelta<sup>4</sup>.

## **Periodo di transizione**

In attesa della modulistica necessaria relativa agli schemi di rendicontazione, il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ha emesso la circolare prot.12604 del 29/12/2017 in cui ha confermato che:

- Tutti gli ETS (commerciali e non commerciali) sono tenuti alla redazione del bilancio;
- Tutti gli ETS (commerciali e non commerciali) hanno la facoltà di redigere il bilancio sociale in attesa della modulistica ministeriale;
- Obbligo della pubblicazione dei compensi è operativo con decorrenza 01/01/2019.

---

3 La revisione legale dei conti è prevista al superamento di limiti dimensionali previsti nell'art.31 del codice: totale dell'attivo dello stato patrimoniale di euro 1,1 mln; ricevi, rendite, proventi, entrate comunque denominate di euro 2,2 mln; dipendenti occupati in media durante l'esercizio di 12 unità.

4 Ad esempio, le cooperative sociali spa devono nominare un revisore legale dei conti indipendentemente dalle dimensioni.





## 9. Novità per il mondo del lavoro

a cura di Alessandro Baccelli

*Presidente UNEBA Lazio - consulente del lavoro*

Quali saranno gli impatti sul lavoro del Terzo Settore con questa riforma?

Non è facile prevederlo, ma quello che è possibile evidenziare, al momento, sono i numeri del Terzo Settore.

La nota di aggiornamento del primo censimento permanente delle istituzioni non profit pubblicata dall'ISTAT il giorno 11 ottobre 2018, relativo all'anno 2016, evidenzia che *“le istituzioni non profit attive in Italia sono 343.432 e complessivamente impiegano, alla data del 31 dicembre 2016, 812.706 dipendenti. Rispetto al 2015 i dipendenti aumentano del 3,1%. Si tratta quindi di un settore che continua ad espandersi nel tempo con tassi di crescita medio annui in linea con il profilo delineato dai censimenti tradizionali.”* (v. documento ISTAT)

*Il numero dei volontari nel censimento del 2015 era pari a 5 milioni 529 mila.*

I numeri evidenziati – possiamo affermare con certezza – non hanno nulla da invidiare ad altre realtà, storicamente più “importanti”, nel panorama lavorativo italiano, soprattutto perché in crescita, in controtendenza rispetto al resto.

Questa situazione viene ripresa e valorizzata già nelle prime righe del D.Lgs. 117/2017 dove all'art. 1 intitolato “Finalità ed oggetto”, vengono richiamati il principio e l'importanza di “valorizzare il potenziale di crescita e di occupazione lavorativa” tra i capisaldi che ispirano lo stesso Codice del Terzo Settore.

Pur lasciando un'ampia autonomia nella scelta dei CCNL da utilizzare, delle modalità di esecuzione dell'attività lavorativa (lavoro subordinato, autonomo, volontariato, ...) vengono evidenziate delle specificità che, nella gestione del personale di un ETS, debbono essere tenute in considerazione.

Le novità più importanti sono definite in alcuni articoli del D.Lgs. 117/2017 Codice Terzo Settore e del D.Lgs. 112/2017 dell'Impresa Sociale, che vengono di seguito evidenziati.

**Art. 8 c. 2 lettera b) – tetto del 40% alle maggiorazioni sulle retribuzioni – D.Lgs. 117/17**

L'ente del Terzo Settore, per statuto, deve rispettare determinati parametri sia rispetto all'attività svolta e sia rispetto all'uso del proprio patrimonio: ossia non si può pensare che quest'ultimo venga destinato a scopi diversi da quelli riconosciuti che abbiano rilevanza sociale.

In particolare, in questo articolo, si fa espresso riferimento al divieto di distribuzione degli utili, avanzi di gestione, fondi e riserve (in forma anche indiretta) a fondatori, associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali.

L'applicazione di questa norma di fatto comporta, in particolare per i lavoratori subordinati o autonomi, che le retribuzioni pattuite non possano essere superiori del 40% rispetto a quanto previsto dai contratti collettivi di cui all'art. 51 del D.Lgs. 81/2015, ossia quelli stipulati dalle associazioni ed organizzazioni sindacali più rappresentative sul piano nazionale (tra cui il CCNL UNEBA rientra a pieno diritto).

Questo significa che la retribuzione tabellare definita per un lavoratore dal CCNL UNEBA, può essere aumentata con altre voci non previste dal CCNL, (ad esempio superminimi, premi individuali *ad personam*, ecc.) fino ad un tetto massimo pari al 40% della stessa retribuzione. Il superamento di tale limite, senza giustificati motivi, comporterebbe la violazione dell'articolo 8 e verrebbe classificata come distribuzione indiretta di utili con ripercussioni gravi sui benefici contributivi e fiscali concessi come E.T.S.

Le uniche eccezioni a questi limiti percentuali sono rappresentate dai casi in cui vi siano delle comprovate esigenze legate all'acquisizione di specifiche competenze in attività di interesse generale previste dallo stesso D.Lgs. 117/2017 all'articolo 5, comma 1, lettere b) "interventi e prestazioni sanitarie", g) "formazione universitaria e post universitaria" ed h) "ricerca scientifica di particolare interesse sociale".

Riepilogando, è quindi solo in questi casi che, vista la peculiarità degli interventi, i lavoratori o professionisti autonomi che vengono chiamati a prestare la loro opera all'interno del ETS, potranno ricevere una retribuzione o compenso che sia più elevato dei normali riferimenti tabellari contrattuali e, quindi, superare il 40% previsto dalla norma.

## **Art. 16 – Lavoro negli Enti del Terzo Settore**

È l'articolo che delinea in maniera specifica l'inquadramento generale dei lavoratori degli ETS.

Il riferimento esplicito al "trattamento economico e monetario non inferiore a quello previsto dai contratti collettivi" sottolinea l'importanza per gli Enti di collocarsi all'interno di un'area contrattuale ben definita. Questa precisazione serve per **evitare l'uso di contratti collettivi che possono essere poco garantisti nei confronti dei lavoratori e degli stessi datori di lavoro.**

Giova ricordare che l'art. 51 del D.Lgs. 81/2015 prevede che solo i contratti collettivi nazionali, territoriali o aziendali sottoscritti da associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale, sono da considerarsi validi ai fini della corretta applicazione dalla normativa: si vedano a tale riguardo tutte le normative che attengono alle agevolazioni contributive e fiscali.

Come ulteriore limite si fa riferimento al rapporto retributivo massimo di 1 ad 8.

Significa quindi che il rapporto tra la minore retribuzione lorda annuale tabellare corrisposta e la retribuzione maggiore non deve superare questo parametro.

Nel caso del CCNL UNEBA, si faccia ad esempio il caso di un lavoratore inquadrato al livello 7° quindi con una retribuzione tabellare pari

ad Euro 1.085,47 al quale aggiungere l'Elemento Retributivo Mensile Territoriale (ERMT) di Euro 10,63 per un totale di Euro 1.096,10.

Ebbene, questa retribuzione rappresenta il limite minimo mensile che, moltiplicato per le 14 mensilità previste dal contratto, sviluppano un totale di Retribuzione Annuale Lorda (RAL) pari ad Euro 15.345,40.

L'importo massimo che si potrà corrispondere come RAL all'interno dell'Ente sarà quindi pari ad Euro  $15.345,40 * 8 =$  Euro 122.763,20

Del rispetto di tale parametro si dovrà evidenziare, e dare dettaglio, nel bilancio sociale (per gli ETS obbligati o che ne facciano utilizzo) o, in mancanza di quest'ultimo, si dovrà dare indicazione nella relazione di missione (prevista come spiegazione e dettaglio del rendiconto finanziario negli altri casi). Per maggiori specifiche si consiglia la lettura dell'art. 13 "scritture contabili e bilancio".

## **Art. 17 – 18 – 19 – Del volontario e dell'attività di volontariato**

Una figura che spesso risulta presente all'interno degli ETS è il volontario.

All'articolo 17 troviamo delle utili definizioni che ci danno la possibilità di delineare in maniera piuttosto completa questa figura.

In particolare, viene previsto al comma 1, che gli ETS possono avvalersi dell'opera di volontari nello svolgimento delle loro attività e debbono provvedere ad iscriverli in un apposito registro. Il Codice non ci dà una specifica spiegazione sulla tenuta di tale registro.

Per comprendere come gestirlo ci si può rifare alla normativa DM 16 novembre 1992 che, all'art. 3, indicava che il registro degli aderenti delle associazioni di volontariato, prima di essere utilizzato deve essere numerato progressivamente e bollato in ogni foglio (da un notaio, un segretario comunale o da un altro pubblico ufficiale abilitato) dichiarando nell'ultima pagina il numero dei fogli che lo compongono.

All'art. 17 comma 2, viene definito il volontario come *“una persona che, per sua libera scelta, svolge attività in favore della comunità e del bene comune”*. Questa attività viene realizzata *“mettendo a disposizione il proprio tempo e le proprie capacità per promuovere risposte ai bisogni delle persone e*

*delle comunità beneficiarie della sua azione, in modo personale, spontaneo e gratuito, senza fini di lucro, neanche indiretti ed esclusivamente per fini di solidarietà”.*

L'attività del volontario (comma 3) “*non può essere retribuita in alcun modo nemmeno dal beneficiario*” dell'attività stessa.

A questa analisi legata alla retribuzione, si affianca la disciplina dei rimborsi spese che vengono previsti per il volontario come unica possibilità per vedersi riconosciuto quanto effettivamente sostenuto.

Il rimborso delle spese documentate può avvenire solamente nel rispetto del tetto massimo espressamente previsto dal singolo ETS, tenendo conto, in ogni caso, del limite di 10 euro giornalieri e di 150 euro mensili.

La presentazione delle spese può avvenire anche attraverso un'auto-certificazione resa ai sensi dell'art. 46 del DPR 455/2000 con la quale il volontario dichiara l'importo delle stesse.

È indicata una sola esclusione sulla figura del volontario, ossia il caso in cui vi sia un associato che occasionalmente coadiuvi gli organi sociali nello svolgimento delle loro funzioni.

Nel testo della legge non viene indicato cosa possa intendersi per attività occasionale: si potrebbe considerare un lasso temporale di 30 giorni annui come in precedenza prevista per le prestazioni di lavoro autonomo occasionale.

All'articolo 18 viene dedicato l'approfondimento sugli aspetti assicurativi legati al volontario.

In particolare, per quanto concerne l'assicurazione obbligatoria per i volontari contro gli infortuni e le malattie connesse allo svolgimento dell'attività di volontariato (che dovrebbe essere gestita dall'INAIL) nonché per la responsabilità civile verso i terzi (per il tramite anche di assicurazioni private), siamo in attesa di ulteriori approfondimenti in quanto questo punto deve essere ancora reso operativo da un decreto del Ministero dello sviluppo economico e Ministero del Lavoro.

L'articolo 19, infine, prevede una serie di iniziative dedicate alla promozione della cultura del volontariato nella società civile, in particolare nelle scuole, università ed in generale tra i giovani.

## Art. 33 – Organizzazioni di volontario – Risorse

Anche le OdV possono assumere personale dipendente o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo o di altra natura: vi sono però dei limiti ben definiti, nel senso che il numero massimo di lavoratori non può essere superiore al cinquanta per cento del numero dei volontari.

## Art. 36 – APS – Risorse

Facendo riferimento a quanto visto nell'articolo precedente, stessa valutazione viene indicata per le Associazioni di Promozione Sociale: numero dei lavorati massimo pari al 50% dei volontari.

## Impresa Sociale D.Lgs. 112/2017

### Art. 13 – Lavoro nell'Impresa Sociale

Come già visto per il Codice del Terzo Settore, anche nella regolamentazione dell'Impresa Sociale ricorrono i medesimi presupposti, sia per quanto concerne il trattamento economico definito dai contratti collettivi, il rapporto di 1 ad 8 rispetto alle retribuzioni, la gestione dei volontari.

All'articolo 13 troviamo infatti riepilogato quanto già espresso in precedenza negli articoli del Codice: *“I lavoratori dell'Impresa Sociale hanno diritto ad un trattamento economico e normativo non inferiore a quello previsto dai contratti collettivi di cui all'articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81. In ogni caso, la differenza retributiva tra lavoratori dipendenti dell'Impresa Sociale non può essere superiore al rapporto uno ad otto, da calcolarsi sulla base della retribuzione annua lorda. Le imprese sociali danno conto del rispetto di tale parametro nel proprio bilancio sociale. 2. Salva la specifica disciplina per gli enti di cui all'articolo 1, comma 3, nelle imprese sociali è ammessa la prestazione di attività di volontariato, ma il numero dei volontari impiegati nell'attività d'impresa, dei quali l'Impresa Sociale deve tenere un apposito registro, non può essere superiore a quello dei lavoratori. L'Impresa Sociale deve assicurare i volontari*

*che prestano attività di volontariato nell'impresa medesima contro gli infortuni e le malattie connessi allo svolgimento dell'attività stessa, nonché per la responsabilità civile verso terzi.”*

Si rimanda pertanto a quanto già evidenziato nei paragrafi previsti in tale lavoro.





## Quesiti e risposte

### **Le ex IPAB sono ricomprese nella Riforma?**

Stando al dato letterale degli artt. 4 D.Lgs. 112/2017 e 4 D.Lgs. 117/2017 sembrerebbe che le ex IPAB, nei limiti di quelle a maggioranza di amministratori di nomina pubblica, siano state escluse dal novero sia delle Imprese Sociali sia degli ETS; in base a tali norme non possono, infatti, assumere le predette qualifiche gli enti soggetti a direzione e coordinamento da parte della Pubblica Amministrazione. Tale esclusione è stata oggetto di controversie: si dovranno attendere i prossimi mesi per verificare se il Governo abbia recepito le modifiche dibattute e richieste.

### **Quando sarà operativo il Registro unico nazionale del Terzo Settore?**

Allo stato attuale l'operatività del Registro dovrebbe verificarsi indicativamente per la metà del 2019. Deve tuttavia segnalarsi che l'*iter* previsto per l'istituzione e la piena operatività del Registro è lungo e complesso, non sono da escludere possibili slittamenti dei tempi.

### **Fino a quando le Onlus potranno beneficiare del regime fiscale di favor di cui all'abrogando D.Lgs. 460/1997?**

Dal combinato disposto degli artt. 102, co. 2, lett. a) e dell'art. 104, co. 2, del Codice del Terzo Settore si evince che la disciplina delle Onlus prevista nel D.Lgs. 460/1997 verrà abrogata 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. Tali eventi si verificheranno,

presumibilmente, nel corso del 2019, cosicché il nuovo trattamento fiscale introdotto dalla Riforma si osserverà a far tempo dal 01/01/2020. Pertanto, gli enti che ad oggi possiedono la qualifica di Onlus potranno continuare a beneficiare del relativo trattamento di favore ancora per tutto il 2019.

### **Quali sono i vantaggi dell'opzione per la determinazione forfetaria del reddito?**

Gli enti che optano per la determinazione forfetaria del reddito d'impresa sono esclusi dall'applicazione degli studi di settore, dei parametri e degli indici sintetici di affidabilità (art. 24 D.Lgs. 105/2018 – art. 80 del codice).

### **Sono previste agevolazioni per gli Enti di piccole dimensioni?**

Gli enti di piccole dimensioni, vale a dire con proventi inferiori a Euro 220.000, hanno la facoltà di redigere il rendiconto di cassa anziché tenere le scritture contabili (art. 30 D.Lgs. 105/2018 – art. 87 del Codice).

### **Come si definirà la qualificazione fiscale di un ente del Libro I Titolo II del Codice Civile che non si qualifichi come ETS?**

In continuità rispetto a quanto avvenuto fino ad oggi la qualificazione soggettiva tributaria dell'ente avverrà, ai fini delle imposte dirette, ai sensi dell'art. 73 del TUIR discriminando, in funzione dell'oggetto esclusivo o principale, fra enti commerciali e non commerciali.

### **L'ottenimento della personalità giuridica di un ente di cui al Libro I Titolo II del Codice Civile avverrà utilizzando le regole di cui all'art. 22 del D.Lgs. n. 117/2017?**

No, continuano ad essere applicabili agli enti che non si qualificheranno come ETS ai sensi del D.Lgs. n. 117/2017 le disposizioni di cui al DPR n. 361/2000.

### **Una fondazione Onlus che decidesse di non qualificarsi come ETS quali effetti potenziali subirebbe?**

L'argomento è delicato, ma va certamente sottolineato che il mancato

inquadramento fra gli ETS ai sensi del D.Lgs. n. 117/2017 (eventualmente anche nella forma di “Impresa Sociale”) comporterebbe, a seguito dell’abrogazione del D.Lgs. n. 460/1997 conseguente alla piena efficacia del Codice del Terzo Settore stesso, l’emersione di un presupposto devolutivo relativo al patrimonio della Onlus ai sensi dell’art. 10 comma 1 lettera f) del D.Lgs. n. 460/1997 e dei principi codificati nella Circolare n. 59/2007 dell’Agenzia delle Entrate.

### **Un ente avente natura di ex IPAB a quale tassazione si assoggetterebbe?**

Tale natura di ente, ai sensi della modifica normativa della legge di stabilità 2019 (art.1 comma 82 della legge 145/18) può godere di una generale de-commercializzazione condizionata al soddisfacimento di due condizioni gestionali (utili reinvestiti e assenza di compensi amministrativi). All’articolo 79, comma 3, del codice del Terzo Settore, dopo la lettera *b)* è aggiunta la seguente ipotesi di attività non commerciale: *«b-bis) le attività di cui all’articolo 5, comma 1, lettere a), b) e c), se svolte da fondazioni delle ex istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza, a condizione che gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di natura sanitaria o socio-sanitaria e che non sia deliberato alcun compenso a favore degli organi amministrativi»*.

### **Le attività di una fondazione/associazione quando si considerano commerciali in riferimento alla configurazione giuridica dell’ETS?**

È stata legiferata una importante modifica, ovvero la legge 136/2018 ha previsto una soglia di redditività sotto quale l’ente, comunque, sia considerato ETS non commerciale (5 per cento). Recita infatti il nuovo comma 2 bis dell’art.79 del Codice *“le attività di cui al comma 2 si considerano non commerciali qualora i ricavi superino di oltre 5 per cento i relativi costi per ciascun periodo di imposta e per non oltre due periodi di imposta consecutivi”*.

### **Cosa si intende per “entrate derivanti da attività non commerciali”?**

Si considerano entrate derivanti da attività non commerciali i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell’ente e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti, compresi i proventi e le entrate

considerate non commerciali (come le entrate ricavate dalla raccolta fondi e i contributi e apporti erogati dalle PA), tenuto conto inoltre del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali (art. 23 D.Lgs. 105/2018 – art. 79 comma 5bis del codice).

**In alternativa ai lavoratori, quali sono le altre categorie dei soggetti coinvolgibili nella partecipazione alla vita sociale degli enti socio sanitari e assistenziali per rispettare l'art.11 sull'Impresa Sociale?**

L'art.11 del D.Lgs. 112/17 prevede al primo comma la previsione di *“adeguate forme di coinvolgimento dei lavoratori e degli utenti e di altri soggetti direttamente interessati alle loro attività”* da prevedere negli statuti oppure nei regolamenti aziendali (secondo criteri di cui al comma 2). Pertanto, per gli enti socio sanitari e assistenziali è possibile indicare, quale categoria di soggetti da coinvolgere, gli utenti fruitori dei servizi.

Altro adempimento è rappresentato dal comma 4 in cui si prevede, obbligatoriamente, la presenza di clausole specifiche negli statuti inerente modalità di partecipazione dei soggetti di cui sopra (lavoratori oppure anche utenti) alle assemblee e di nomina di un rappresentante negli organi societari di controllo e di amministrazione.

**Cosa succede se si violano le disposizioni dell'art. 18 D.Lgs. 112/2017 in tema di imposte dirette?**

Il nuovo comma 8-ter introdotto dal decreto correttivo 95/2018 chiarisce che la violazione comporta la decadenza dalle agevolazioni e l'applicazione dell'art. 2545-*sexiedecies* per l'eventuale sottoposizione dell'Impresa Sociale a gestione commissariale.

**Le imprese sociali avranno un modello dichiarativo fiscale ad esse riservate?**

No, quella di Impresa Sociale è una qualifica normativa che può essere assunta da diverse tipologie di enti. Di conseguenza, i relativi redditi sono determinati secondo le norme tributarie ordinariamente applicabili alle diverse tipologie di enti che possono assumere la qualifica di Impresa Sociale, ciò vale anche per la scelta del modello dichiarativo da utilizzare,

anche se, come detto, all'assunzione di tale qualifica, sono connesse una serie di agevolazioni peculiari alla disciplina dell'Impresa Sociale.

**In tema di cooperative sociali, quindi imprese sociali di diritto, ma anche di cooperative non sociali che acquisiscono la qualifica di imprese sociali a seguito di modifiche statutarie, i ristorni sono considerati distribuzione indiretta di dividendi e quindi tassati ai fini delle imposte dirette?**

Il nuovo comma 2-bis dell'art. 3 D.Lgs. 112/2017, introdotto dal decreto correttivo 95/2018, chiarisce che i ristorni correlati ad attività di interesse generale non sono considerati distribuzione indiretta di utili e avanzi di gestione.

**La devoluzione del 5 per mille è applicabile se l'ente beneficiario è un'Impresa Sociale?**

Si ritiene di sì, in attesa di chiarimenti ministeriali, considerando che anche l'Impresa Sociale è un Ente del Terzo Settore, ai sensi dell'art. 4 del Codice del Terzo Settore da iscrivere nel Registro unico nazionale di cui all'art. 45 del codice stesso.

**Quali sono le agevolazioni in materia di erogazioni liberali previste per le persone fisiche donatrici?**

Le persone fisiche possono valutare, alternativamente, anche considerando la convenienza relativa al caso specifico in funzione dell'ammontare dell'erogazione, l'applicazione del comma 1, in materia di detrazione d'imposta o del comma 2, in materia di deduzione dal reddito complessivo, dell'art. 83 del Codice. La detrazione d'imposta opera nei limiti del 30% (35% ove il beneficiario sia una ODV) con un massimo di 30 mila euro con riferimento alle erogazioni in denaro o in natura, mentre la deduzione è ammissibile, senza limite massimo, entro il 10% del reddito complessivo.

**Una raccolta fondi sistematica con offerta di beni e servizi di modico valore è de-commercializzata?**

Benché del tutto ammissibile ai sensi dell'art. 7 del Codice (pur in funzione di regole codificate con apposite linee guida da emanarsi) una

raccolta sistematica e non occasionale di fondi effettuata anche tramite cessione o erogazione di beni e servizi di modico valore rischia di essere qualificata, fiscalmente, quale attività commerciale considerando il disposto dell'art. 79 comma 4 del Codice, che rende non concorrente alla formazione del reddito le sole attività di tale tipo svolte "occasionalmente".

**Un ente fondativo (con fatturato pari a 3 mln) come deve comporre il bilancio di esercizio e a quali controlli interni deve sottostare?**

Qualora l'ente superi i limiti dimensionali di fatturato (ricavi, rendite o proventi) pari ad euro 220.000 deve comporre il bilancio di esercizio con lo stato patrimoniale, rendiconto gestionale, relazione di missione, bilancio sociale (supera 1 mln di fatturato) e rendiconto specifico (qualora faccia raccolta fondi). Tale ente è soggetto all'organo di controllo interno e all'attività di revisione legale dei conti; qualora intenda svolgere la revisione legale all'interno dell'organo di controllo interno i componenti devono essere tutti revisori legali dei conti.

**L'ETS ha l'obbligo di deposito del bilancio?**

Sì, ai sensi dell'art.13 comma 7, l'ETS non iscritto al registro delle imprese deve depositare il bilancio al registro unico nazionale del Terzo Settore; qualora l'ente sia iscritto al registro delle imprese significa che svolge attività commerciali che lo costringeranno a depositare il bilancio in Camera di Commercio.

**Un ente di piccole dimensioni deve depositare il bilancio oltre che redigerlo?**

La Riforma del Terzo Settore definisce enti di piccole dimensioni se non superano euro 220.000 di fatturato (ricavi, proventi e rendite) o di entrate finanziarie, che redigono il rendiconto di cassa semplificato. Tale rendiconto va depositato nel Registro unico nazionale del Terzo Settore.

**Un'Impresa Sociale è obbligata a redigere il bilancio di esercizio e dove dovrebbe depositarlo?**

Sì, è obbligata, e deve depositare il bilancio in Camera di Commercio.

**Se un Ente applica il CCNL UNEBA, può ritenersi in regola con la nuova situazione regolamentata dalla riforma del Terzo Settore?**

Il CCNL UNEBA è un contratto che rispetta i parametri legislativi, quindi la sua applicazione garantisce il rispetto di quanto previsto dall'attuale normativa di Riforma del Terzo Settore.

Si precisa, comunque, che applicare un contratto collettivo significa **aderire a tutta la parte economica ma anche normativa prevista dallo stesso** e quindi, a titolo esemplificativo, si comprendono gli articoli riguardanti l'assistenza sanitaria integrativa, gli elementi retributivi territoriali ed eventuali accordi regionali integrativi.

I contratti collettivi non sono vincolanti per le aziende del settore, ma solamente per quelle che aderiscono all'associazione datoriale firmataria. Ciò significa che gli associati UNEBA sono tenuti a seguire tutto quanto previsto nel CCNL UNEBA: questo garantisce la perfetta corrispondenza con quanto previsto dalla normativa vigente.

Rimane inteso che l'applicazione di un contratto collettivo è solo il primo passo: in effetti la verifica del rispetto dei parametri numerici, dei parametri retributivi tra le retribuzioni minori e superiori, è un'attività che l'amministrazione dell'Ente è tenuta a predisporre per garantire la trasparenza e la correttezza della gestione.

**Con la Riforma sono esentati dal pagamento dell'IMU-TASI tutti gli ETS?**

No, a seguito della riforma l'esenzione dall'IMU-TASI viene disposta esclusivamente per gli ETS non commerciali che utilizzeranno immobili, di loro proprietà o a loro disposizione, per il perseguimento dei propri fini istituzionali con modalità non commerciali. Pertanto, un ente ex Onlus potrebbe trovarsi nell'ipotesi di pagare l'IMU-TASI se non ricade nella tipologia giuridica e fiscale di ETS non commerciale.

**Chi sarà ancora esentato dal pagamento dell'IRAP a seguito dell'introduzione del Codice del Terzo Settore?**

Il comma 8 dell'art. 82 del Codice prevede la possibilità per le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano di prevedere una riduzione

o l'esenzione dell'IRAP per gli ETS previsti dall'art. 82, comma 1 (e cioè ETS commerciali, ETS non commerciali, comprese le cooperative sociali ed escluse le Imprese Sociali costituite in forma di società). Attualmente (al momento di andare in stampa, ndr) non ci sono state deliberazioni in tal senso ed è, pertanto, è possibile trovarsi in una nuova situazione di pagamento dell'imposta IRAP.

**Le prestazioni rese da Onlus e in precedenza esentate ai fini IVA lo saranno anche con riferimento agli ETS?**

A seguito della Riforma (art.89 c.7), il riferimento alle Onlus nel Testo Unico IVA è stato sostituito con la dicitura "Enti del Terzo Settore di natura non commerciale"; dunque solo determinate prestazioni, in precedenza già esentate per le Onlus, continueranno ad esserlo solo, però, se poste in essere dagli ETS non commerciali. In particolare, l'attenzione va posta alle prestazioni indicate nell'articolo 10, primo comma, ai numeri 15), 19), 20) e 27-ter) del DPR 633/72.



UNEBA è la più rappresentativa e radicata  
organizzazione di categoria del settore  
socio-sanitario, assistenziale ed educativo,  
con oltre 900 enti associati in tutta Italia,  
prevalentemente non profit di radici cristiane.