

Il **no profit** punta sulla trasparenza

E-BOOK



Mercoledì 19 Settembre 2018

Il no profit punta sulla trasparenza

DIRETTORE RESPONSABILE

Fabio Tamburini

CAPOREDATTORE

Maria Carla De Cesari

COORDINAMENTO

Federica Micardi

A CURA DI

Enrico Bronzo
e Giovanni Parente

ART DIRECTOR

Francesco Narracci

IMPAGINAZIONE E REALIZZAZIONE

Area pre-press
Il Sole 24 Ore

ILLUSTRAZIONE DI COPERTINA

Stefano Marra

**L'ebook è stato chiuso in
redazione il 15 settembre 2018**
Proprietario ed Editore:
**Il Sole 24 ORE S.p.A. - Via Monte
Rosa, 91 - 20149 Milano**
Copyright Il Sole 24 ORE S.p.A.
Tutti i diritti sono riservati.
**È vietata la riproduzione dei
contenuti presenti su questo
prodotto.**

© Riproduzione riservata
Copyright Il Sole 24 Ore Spa

GLI OBIETTIVI

Una riforma organica per sostenere il sociale

di **Claudia Fiaschi**

La riforma della legislazione per il Terzo settore è entrata nell'agenda politica nel 2014, dopo anni di sollecitazioni, anche da parte del Forum del Terzo settore, per mettere ordine alla confusa e frastagliata stratificazione normativa accumulata e dare una definizione giuridica al concetto stesso di «Terzo settore». La durata del percorso (quattro anni) sottolinea quanto sia stato impegnativo.

L'esito di tanto lavoro ha portato al primo disegno coerente del Terzo settore in grado di riconoscere e valorizzare i soggetti privati, che svolgono attività di interesse generale attraverso forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi, senza perseguire profitto e a fronte dell'adozione di strumenti di trasparenza e controllo. Oggi il quadro delle leggi è definito, ma il percorso non è ancora concluso. Per rendere la riforma pienamente operativa occorre che vengano ancora emanati oltre venti atti normativi per l'attuazione del Codice del Terzo settore, poco meno di una decina per l'impresa sociale, tutti quelli previsti per il servizio civile universale e per il 5 per mille. Alcuni di fondamentale importanza, come quello che deve definire le caratteristiche delle attività secondarie, o quello che deve dar vita al Registro unico del Terzo settore.

Portavoce del Forum nazionale del Terzo settore

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Il no profit punta sulla trasparenza

Mercoledì 19 Settembre 2018

ALLINEATE LE REGOLE FISCALI E CIVILISTICHE	> PAG. 4-11
CULTURA E TUTELA DELL'AMBIENTE AL DEBUTTO NELL'ELENCO ATTIVITÀ	> PAG. 12-14
LE REGOLE FISCALI SUBORDINATE ALL'AUTORIZZAZIONE DELLA UE	> PAG. 15-17
L'IDENTIKIT DEGLI ENTI IN UN DATA BASE UNITARIO	> PAG. 18-20
PER LE ONLUS NIENTE PASSAGGIO AUTOMATICO AL REGISTRO UNICO	> PAG. 21-23
C'E' TEMPO FINO AL 3 AGOSTO 2019 PER ADEGUARE LE REGOLE INTERNE	> PAG. 24-26
PER DIRITTO DI VOTO E DELEGHE REGOLE ISPIRATE A COOP E SPA	> PAG. 27-29
BASTA IL RENDICONTO PER CASSA PER ENTRATE FINO A 220MILA EURO	> PAG. 30-32
L'ATTIVITÀ COMMERCIALE MARGINALE CON TASSAZIONE A FORFAIT	> PAG. 33-35
SÌ ALLA DISTRIBUZIONE DEGLI UTILI PER ATTRARRE GLI INVESTIMENTI	> PAG. 36-38
VERSO ONLUS, VOLONTARIATO, APS, LIBERALITÀ PIÙ CONVENIENTI DAL 2018	> PAG. 39-41
PER I VOLONTARI SOLO RIMBORSI PER LE SPESE DOCUMENTATE	> PAG. 42-44
TITOLI DI SOLIDARIETÀ, RENDIMENTO DA DISTRIBUIRE ANNUALMENTE	> PAG. 45-47
IN VETRINA	> PAG. 48

Allineate le regole fiscali e civilistiche

Il Registro unico sostituirà gli elenchi tenuti da Entrate, Regioni e prefetture

di **Gabriele Sepio**

Riconoscimento giuridico per il Terzo settore e razionalizzazione delle norme che regolano attività e benefici fiscali spettanti agli enti non profit. Questi i primi obiettivi posti dalla legge delega (legge 106/2016) per la riforma del Terzo settore che hanno trovato conferma nel Dlgs 117/2017, meglio noto come Codice del Terzo settore (Cts) nonché nel Dlgs 112/2017, con cui è stata ridisegnata la nuova figura dell'impresa sociale. Il nuovo assetto del no profit italiano con cui si dovranno confrontare operatori e professionisti passa attraverso una qualifica unitaria, sotto il profilo civilistico e fiscale, di «Ente del Terzo settore» (Ets) che verrà riconosciuta a seguito dell'iscrizione nel nuovo Registro unico nazionale del Terzo settore. Verranno meno, dunque, i singoli registri oggi tenuti da istituzioni diverse (regioni, prefetture, agenzia delle Entrate) nonché alcuni adempimenti legati alla mancanza di coordinamento tra le diverse banche dati (chi si iscrive al nuovo registro non dovrà più presentare il modello Eas).

Con l'iscrizione al Registro gli enti po-

tranno acquisire la personalità giuridica superando le oggettive difficoltà burocratiche che oggi rallentano di molto le procedure per l'ottenimento di tale qualifica. Gli enti acquisiranno la propria specifica natura scegliendo dunque una sezione del Registro cui corrisponderanno puntuali regole civilistiche e fiscali.

Per Onlus e altri enti no profit sarà allora importante verificare l'impatto delle nuove regole, partendo soprattutto dal modello organizzativo nonché dalla soglia e tipologia di entrate. Ad esempio, per gli enti che beneficiano di erogazioni liberali sarà più vantaggioso accedere alla sezione Organizzazioni di volontariato (Odv), che assegnano un premio maggiore per chi dona. Per quelli che ricevono corrispettivi specifici dagli associati sarà invece più conveniente iscriversi nella sezione dedicata alle Associazioni di promozione sociale (Aps), l'unica categoria cui è concessa la defiscalizzazione per questo tipo di entrate.

Rispetto al quadro ante riforma lo scenario del Terzo settore è destinato a cambiare a partire dalla qualifica della natura dell'ente. Quest'ultimo si considera non commerciale quan-

26

I settori di interesse generale nei quali gli enti devono operare in via esclusiva o principale L'elenco nell'articolo 5 del Codice del Terzo settore

do le attività sono svolte dietro corrispettivi che non superano i costi effettivi. Restano fuori dal calcolo della commercialità le erogazioni liberali, i contributi pubblici e le quote associative, mentre per le attività di ricerca scientifica sono previsti regimi ad hoc.

Per finanziare la propria attività gli enti potranno svolgere attività "diverse" rispetto a quelle principali, entro determinati limiti che verranno definiti con apposito decreto. In sostanza le attività "connesse" delle Onlus o "marginali" per le Odv, confluiranno in una unica definizione civilistica con valenza tributaria.

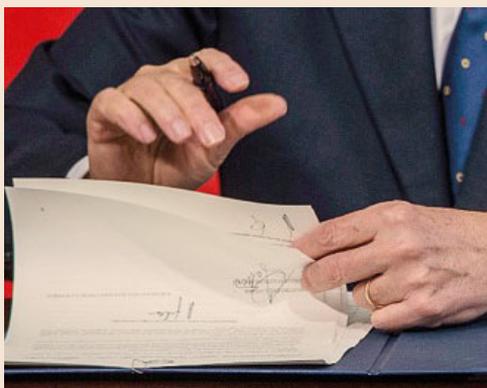
Verranno dunque separate in modo più netto le attività no profit da quelle commerciali, rendendone più chiari i confini e favorendo la distinzione tra chi svolge attività di interesse generale per mezzo di volontari o associati e chi attività commerciale organizzata in forma prevalente. Per questo tipo di enti si apre la strada dell'impresa sociale (in cui confluiranno di diritto anche le cooperative sociali) che per la prima volta ottiene, con la riforma, un pieno riconoscimento fiscale attraverso la completa detassazione degli uti-

li, se reinvestiti nelle finalità sociali perseguite dall'ente o ad incremento del patrimonio. Entra di diritto nel Terzo settore anche la filantropia, cui il Codice dedica una sezione ad hoc. Si riconosce dunque il ruolo sociale degli enti che hanno come obiettivo la raccolta e l'erogazione di fondi per finalità di interesse generale. Sotto il profilo fiscale gli enti filantropici godono, oltre che delle ordinarie misure previste dal Cts, anche del regime di esclusione da tassazione dei proventi derivanti dagli immobili destinati ad attività istituzionali.

Cambia anche lo scenario relativo al sistema dei controlli fiscali. Lo svolgimento di attività di natura commerciale in via prevalente non fa perdere all'ente la qualifica di Ets con conseguente cancellazione dal Registro (come avviene per le attuali Onlus). In questo caso scatterà la tassazione ordinaria pur restando l'obbligo di reinvestire i proventi in attività di interesse generale. Una novità importante è invece l'obbligo del contraddittorio preventivo in caso di controlli fiscali a carico di enti iscritti nel Registro. In mancanza la norma prevede espressamente la nullità dell'atto.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Le principali novità/1



I SOGGETTI

I requisiti

Possono adottare la qualifica di ente del Terzo settore (Ets), iscrivendosi in una delle sezioni dell'istituendo Registro unico nazionale, gli enti senza scopo di lucro che perseguono finalità civiche solidaristiche e di utilità sociale, operando in via esclusiva o principale in uno o più settori di interesse generale. Per far parte del Terzo settore, le attuali Onlus, le organizzazioni di volontariato (Odv) e le associazioni di promozione sociale (Aps) dovranno adeguare gli statuti al testo del Cts entro il 3 agosto 2019.

Lo statuto

Le imprese sociali costituite in base alla disciplina previgente (Dlgs 155/2006) dovranno adeguare i propri statuti alle disposizioni del Dlgs 112/2017 entro il 20 gennaio 2019. Sono menzionate tra le particolari categorie di Ets anche le società di mutuo soccorso, che potranno trasformarsi entro 3 anni dall'entrata in vigore del Cts in associazioni del Terzo settore o in associazioni di promozione sociale, mantenendo il proprio patrimonio



LE ATTIVITÀ

I 26 settori d'attività per gli enti

Gli enti del Terzo settore devono operare in via esclusiva o principale in uno o più dei 26 settori di interesse generale elencati dall'articolo 5 del Cts. Possono svolgere anche attività diverse, purché gli atti costitutivi o gli statuti lo consentano e purché siano secondarie e strumentali a quelle di interesse generale, in base ai limiti e ai criteri che dovranno essere definiti da un apposito decreto ministeriale (articolo 6 del Cts). Gli enti del Terzo settore possono inoltre finanziare le proprie attività attraverso la raccolta fondi, anche esercitata in forma organizzata e continuativa (articolo 7 del Cts).

Per le imprese sociali

Per le imprese sociali, è previsto uno specifico elenco di attività d'impresa di interesse generale (articolo 2, comma 1 del Dlgs 112/2017), che devono essere svolte dall'ente in via stabile e principale. L'impresa sociale può esercitare anche attività diverse, purché i relativi ricavi siano inferiori al 30% dei ricavi complessivi, in base a criteri di computo definiti con decreto ministeriale (articolo 2, comma 3 del Dlgs 112/2017).

Le principali novità/2



IL RUNTS

Un registro con sette sezioni

Gli enti del Terzo settore dovranno risultare iscritti nell'istituendo Registro unico nazionale (Runts), che andrà a sostituire gli attuali registri speciali.

Il Registro unico sarà articolato in sette sezioni corrispondenti alle diverse tipologie di enti (organizzazioni di volontariato; associazioni di promozione sociale; enti filantropici; imprese sociali; reti associative; società di mutuo soccorso; altri enti del Terzo settore). Il Runts verrà strutturato in un sistema telematico unitario, che farà capo all'Ufficio nazionale del Registro istituito presso il ministero del Lavoro e delle Politiche sociali. Dal punto di vista operativo, le procedure di iscrizione e di aggiornamento e i relativi controlli saranno gestiti su base territoriale, attraverso gli appositi Uffici del Registro istituiti presso le Regioni e le Province autonome.

Manca il decreto

Il Runts sarà pubblico e reso accessibile a tutti gli interessati in modalità telematica. Ai fini dell'entrata in funzione del Registro è necessaria l'emanazione di un apposito decreto ministeriale, che ne disciplinerà il funzionamento nel dettaglio



LA TRASPARENZA

Risorse finanziarie da rendere note

L'istituzione del Registro unico nazionale è funzionale anche ad accrescere la trasparenza nei confronti di tutti i soggetti interessati all'attività degli enti del Terzo settore. Dal Registro unico dovranno risultare, infatti, tutte le informazioni riguardanti la costituzione e la struttura organizzativa dell'ente, la rappresentanza legale e la titolarità delle cariche sociali, nonché quelle riguardanti l'impiego delle risorse finanziarie. La riforma del Terzo settore ha introdotto, in ogni caso, specifici obblighi di trasparenza in ordine alla gestione degli enti.

Pubblicazione online

Gli enti con proventi superiori a 100mila euro annui, ad esempio, dovranno pubblicare e tenere aggiornati sul proprio sito internet i compensi attribuiti a qualsiasi titolo ai componenti degli organi sociali, ai dirigenti e agli associati.

Gli enti con proventi superiori a un milione di euro (nonché tutte le imprese sociali e i centri di servizio per il Volontariato) dovranno pubblicare sul proprio sito il bilancio sociale, redatto secondo le linee guida adottate dal ministero del Lavoro e delle Politiche sociali.

Le principali novità/3



LA DISCIPLINA FISCALE

Disposizioni non ancora applicabili

Il codice del Terzo settore introduce per gli Ets disposizioni di carattere tributario che diverranno efficaci secondo tempistiche diverse. Le norme che stabiliscono i criteri per qualificare come commerciali o non commerciali gli Ets e le attività da questi svolte (articoli 79, 84 e 85 Cts) nonché quelle che introducono specifici regimi forfetari per la tassazione dei redditi d'impresa degli Ets non commerciali e delle Odv e Aps (articoli 80 e 86), diverranno efficaci dopo il via libera della Commissione Ue e all'entrata in funzione del Registro unico.

Detrazioni e deduzioni

Intanto il codice del Terzo settore ha introdotto alcune misure di carattere agevolativo che sono applicabili a Onlus, Odv e Aps già nell'attuale fase transitoria: si tratta delle detrazioni e deduzioni per chi effettua erogazioni liberali a favore del Terzo settore (articolo 83), delle nuove agevolazioni in tema di imposte indirette (articolo 82) della nuova esenzione Ires per i redditi degli immobili destinati in via esclusiva da Odv e Aps allo svolgimento di attività non commerciale (articoli 84 comma 2 e 85 comma 7).



L'IMPRESA SOCIALE

Utili sì ma reinvestiti

Nel quadro della riforma del Terzo settore, il Dlgs 112/2017 ha revisionato la disciplina in tema di impresa sociale, inserendola a pieno titolo tra le particolari categorie di Ets. Questo modello giuridico si rivolge agli enti che intendono svolgere attività di interesse generale in forma d'impresa, reinvestendo gli utili nelle finalità statutarie di utilità sociale.

La detassazione

Una delle principali novità della riforma dell'impresa sociale è l'introduzione per l'impresa sociale di una specifica disciplina tributaria, del tutto assente nella normativa previgente: in base al nuovo articolo 18 del Dlgs 112/2017 gli enti dotati della qualifica di impresa sociale potranno beneficiare della detassazione degli utili effettivamente reinvestiti nell'attività di interesse generale nonché (per le imprese costituite in forma societaria) di alcuni incentivi per gli investitori, ispirati alle analoghe misure già previste per le start up innovative. Questo nuovo regime fiscale diverrà efficace solo a seguito dell'autorizzazione da parte della Commissione europea.

ENTI FEDERATIVI

Focus su reti associative e centri per il volontariato

di **Roberto Museo**

Il Codice del Terzo settore disciplina per la prima volta le reti associative indicando i requisiti, la tipologia, l'organizzazione e i compiti assegnati (articolo 41).

Il legislatore ha quindi riconosciuto i cosiddetti enti federativi di secondo livello, assegnandogli la qualifica di enti del Terzo settore (Ets) ed imponendo per la loro costituzione la forma giuridica associativa (di secondo livello), riconosciuta o meno.

Le reti possono avere una duplice rilevanza (nazionale o locale), a seconda del numero di associati (almeno 100 Ets o 20 fondazioni Ets, nelle reti locali; almeno 500 Ets o 100 fondazioni Ets, nelle reti nazionali; almeno 100mila persone fisiche nelle reti equiparate a quelle nazionali) e del numero di regioni o province autonome in cui sono dislocate le sedi legali od operative (almeno cinque, nelle reti locali e almeno 10 nelle reti nazionali ed equiparate).

Le reti associative devono essere iscritte nel Registro unico nazionale del Terzo settore; a differenza degli altri Ets possono iscriversi contemporaneamente in più sezioni del registro.

Sono riservate alle reti associative particolari prerogative previste per gli Ets in esse associati. Ad esempio possono redigere codici di comportamento che definiscono i requisiti di eleggibilità degli amministratori, redigere modelli standard di atti costitutivi

o statuti approvati dal ministero del Lavoro nonché monitorare l'attività degli enti associati, anche riguardo all'impatto sociale.

Una rete sui generis è quella dei Centri di servizio per il volontariato (Csv) la cui storia ventennale è stata riconosciuta dalla legge di riforma del Terzo settore. Il sistema dei Csv è oggi articolato su 400 sedi e sportelli in tutte le province italiane, eroga oltre 220mila servizi ogni anno a più di 42mila organizzazioni non profit, soprattutto piccole e poco strutturate, che sarebbero altrimenti prive di supporti adeguati. La revisione in chiave evolutiva dei Csv riguarda in primis l'allargamento della platea a cui i Csv dovranno erogare servizi, che coinciderà con tutti i «volontari negli enti del Terzo settore».

I Csv verranno indirizzati e monitorati nella loro attività da un inedito Organismo nazionale di controllo (insediatosi nel mese di aprile di quest'anno) e dai suoi uffici periferici (che saranno organizzati entro il 2018), le cui maggioranze saranno detenute dalle fondazioni di origine bancaria, le principali finanziatrici del sistema. Dovrà essere ridefinito il numero complessivo dei Centri in riferimento ad alcuni parametri territoriali. Nella governance potranno partecipare tutti gli Ets (secondo il cosiddetto principio delle "porte aperte"), lasciando però alle organizzazioni di volontariato la maggioranza nelle votazioni assembleari. Sono previsti nuovi criteri di incompatibilità tra la carica di presidente di un Centro di servizio per il volontariato e altre cariche (ad esempio ministro, parlamentare, assessore o consigliere regionale o di comuni oltre i 15mila abitanti). I Csv e le reti associative nazionali potranno essere autorizzati dal ministero del Lavoro ad esercitare l'autocontrollo degli enti del Terzo settore, al fine di garantire l'uniforme applicazione della disciplina legislativa, statutaria e regolamentare.



L'ALLEANZA

L'economia circolare con l'obiettivo del nuovo valore

di **Gabriele Sepio**

L'economia circolare si basa sulla "reimmissione in circolo" di energia, materiali e beni per favorire una crescita economica e sociale della collettività attraverso un uso più efficiente e sostenibile delle risorse.

Nella maggior parte dei casi si associa al riutilizzo da parte delle imprese di beni di scarto o, comunque, fuoriusciti dal ciclo produttivo, con l'obiettivo di assegnare a questi nuovo valore economico con impatto generalmente positivo sull'ambiente (minori rifiuti, minore consumo di energia eccetera).

Quando il tema dell'economia circolare entra nella sfera sociale cambia il punto di osservazione e all'efficienza e sostenibilità nell'uso delle risorse subentrano due ulteriori aspetti imprescindibili, dotati di rango costituzionale:

- 1 sussidiarietà;
- 2 solidarietà.

La sussidiarietà rappresenta il mezzo attraverso cui si muove l'economia circolare nella sfera sociale e si basa sul presupposto secondo cui i bisogni collettivi possono essere soddisfatti da privati anche in forma associata (ad esempio, enti del Terzo settore) in funzione sussidiaria rispetto allo Stato.

La solidarietà, invece, rappresenta il fine, l'obiettivo ultimo, che assegna un valore

È stato centralizzato e ripartito a livello nazionale il fondo per il funzionamento dei Csv, che continuerà ad essere alimentato da una parte degli utili delle fondazioni di origine bancaria, alle quali è riconosciuto un credito di imposta annuale fino a 10 milioni di euro.

Il Codice riconosce Csvnet, l'associazione nazionale dei Centri di servizio per il volontariato, per la realizzazione di servizi strumentali a vantaggio dei Csv e attività di promozione del volontariato su scala nazionale, oltre che quale componente del Consiglio nazionale del Terzo settore.

Direttore di CSVnet

© RIPRODUZIONE RISERVATA

socialmente rilevante alle attività di interesse generale svolte, in via sussidiaria, dagli enti del Terzo settore.

Questo specifico modello di economia circolare, declinato dal punto di vista sociale, e che potrebbe meglio definirsi di «economia sussidiaria», è stato valorizzato dalla riforma del Terzo settore attraverso un coordinamento e adeguamento normativo allo scopo di semplificare le procedure e riconoscere incentivi fiscali per privati o imprese che donano beni destinati a soddisfare bisogni socialmente rilevanti.

Il primo esempio riguarda la legge 166/2006, meglio nota come “antisprechi”, che ha l’obiettivo di favorire la cessione gratuita di beni nelle fasi di produzione, trasformazione, distribuzione e somministrazione di alimenti, farmaci e altri prodotti. L’intento è quello di ridurre gli sprechi nella catena produttiva e distribuitiva, favorendo il recupero delle merci invendute o non utilizzate che trovano una rinnovata utilità nel circuito sociale. Un ruolo importante è dato dagli incentivi fiscali. Ai fini della legge 166, infatti, la donazione non si qualifica come “cessione” e non genera ricavi per l’impresa, consentendo, tuttavia, la deduzione integrale dei costi relativi al bene devoluto gratuitamente. In campo Iva, invece, la donazione del bene è equiparata alla sua distruzione: non viene quindi applicata l’imposta sulle merci in uscita, mentre è riconosciuta la detrazione dell’Iva assolta a monte.

Procedure più snelle anche per la certificazione della donazione. Se quest’ultima, unitariamente considerata, è di valore inferiore a 15mila euro o si tratta di eccedenze alimentari facilmente deperibili, è sufficiente un documento di trasporto o titolo equipollente. Negli altri casi è richiesta una comunicazione riepilogativa da inviarsi telematicamente dal donatore all’amministrazione finanziaria entro il quinto giorno

del mese successivo. L’ente beneficiario deve rilasciare la propria dichiarazione attestante l’impegno ad usare i beni in conformità alle finalità istituzionali.

In una logica “circolare” il Codice del Terzo settore (articolo 83), per la prima volta, premia in via uniforme, con deduzioni o detrazioni fiscali, anche le persone fisiche che erogano gratuitamente beni in luogo del denaro. Si tratta in questo caso di una novità rilevante. Il Tuir, ad esempio, limitava alle imprese il vantaggio fiscale derivante dalla donazione dei beni, mentre la cosiddetta «più dai meno versi» (articolo 14, Dl 35/2005) ha equiparato il trattamento fiscale per persone fisiche e giuridiche prevedendo per tutti la deducibilità in caso di erogazioni di beni in natura a favore di enti che perseguono finalità di interesse generale.

Con il Codice del Terzo settore anche le persone fisiche, a differenza di quanto previsto dalla cosiddetta «più dai meno versi», potranno scegliere se detrarre o dedurre dalla base imponibile il valore del bene donato. La norma favorisce dunque le erogazioni in natura anche tra coloro che avrebbero maggiore convenienza alla detrazione (soggetti con redditi non elevati).

Fino alla operatività del Registro unico nazionale la disposizione si applicherà a Onlus, Aps e Odv iscritte nei relativi registri speciali, salvo poi estendersi a regime a tutti gli enti del Terzo settore con la sola esclusione delle imprese sociali costituite sotto forma di società. Le tipologie di beni erogabili e i relativi criteri di valorizzazione saranno precisati con un apposito decreto al fine di incentivare questo tipo di erogazioni e il reimpiego per scopi socialmente meritevoli di beni ancora dotati di una vita utile, in alternativa al loro definitivo smaltimento (come avviene già oggi per le imprese con la legge 166/2016).

Cultura e tutela dell'ambiente al debutto nell'elenco attività

IL QUESITO

Un ente del Terzo settore può svolgere attività diverse da quelle di interesse generale?

di **Antonio Fici**

Il Codice del terzo settore offre una chiara e precisa definizione di ente del terzo settore (Ets). La sua identità si fonda su particolari requisiti di legge, dal cui possesso congiunto dipende la possibilità per un ente di acquisire e mantenere la qualifica di Ets. In primo luogo, l'ente deve avere la forma giuridica di associazione, riconosciuta o non riconosciuta come persona giuridica, o di fondazione. A quest'ultimo riguardo, la nuova procedura di cui all'articolo 22 del Codice rende per gli Ets più semplice l'acquisto della personalità giuridica, essendo a tal fine sufficiente che il loro atto costitutivo sia redatto da un notaio e che abbiano un patrimonio minimo di 15mila euro (se associazioni) o di 30mila euro (se fondazioni). In secondo luogo, l'ente deve svolgere una o più attività di interesse generale. Tali attività sono elencate dall'articolo 5 del Codice. Tra esse rientrano attività, come l'assistenza e la sanità, tradizionalmente rientranti nel concetto di welfare, e altre, nuove, come la cultu-

ra, la tutela dell'ambiente e così via.

Il terzo settore si estende dunque oltre la rimozione delle situazioni di svantaggio personale o sociale, potendo svolgere attività in vario modo realizzative di principi e valori costituzionali. In generale, l'Ets può svolgere tali attività nella forma che ritiene più opportuna, o gratuitamente o in cambio di corrispettivi che consentano financo di realizzare utili. Vi sono, tuttavia, alcune tipologie particolari di Ets che si distinguono per la prevalente erogazione gratuita di servizi (le Odv) e altre che, al contrario, si caratterizzano per i loro metodi imprenditoriali (le imprese sociali).

Agli Ets è consentito svolgere attività "diverse" da quelle di interesse generale purché siano secondarie e strumentali rispetto a quelle, principali, di interesse generale (articolo 6). In terzo luogo, l'Ets è tenuto a perseguire finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e ad agire senza scopo di lucro.

A quest'ultimo riguardo, l'articolo 8

del Codice obbliga gli Ets ad utilizzare il loro patrimonio, inclusi eventuali utili o avanzi di gestione, esclusivamente per il perseguimento delle loro finalità tipiche. Vi è, infine, un requisito puramente formale, cioè l'iscrizione nel Registro unico nazionale del terzo settore. Solo gli enti inclusi in quest'ultimo registro potranno considerarsi Ets. Il registro si articola in sette sezioni. Ciascuna delle prime sei sezioni corrisponde ad una tipologia particolare di Ets prevista e disciplinata dal legislatore. La settima sezione, denominata "altri enti del terzo settore" è residuale, potendo trovare in essa collocazione tutte le associazioni e fondazioni del terzo settore che non possano (per mancanza dei requisiti) o che non vogliano (per qualsiasi motivo) essere iscritte nelle prime sei sezioni. È peraltro consentito il mutamento di veste giuridica, e dunque di sezione, senza sanzioni a carico dell'ente, che potrà dunque "trasformarsi", ad esempio, da Odv a impresa sociale, o viceversa, oppure da Odv a Aps, o viceversa e così via.

Ma alcuni enti non possono mai essere del terzo settore. Secondo l'articolo 4, comma 2, del Cts, si tratta delle Pa, delle associazioni politiche, dei sindacati, delle associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche e delle associazioni datoriali. Parimenti, non possono essere enti del terzo settore enti controllati dai suddetti soggetti. Un particolare regime si applica invece agli enti religiosi civilmente riconosciuti. Essi non sono enti del terzo settore, ma possono, a determinate condizioni, avvalersi di questa normativa per organizzare e gestire le loro attività diverse da quelle di culto.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

I PUNTI CHIAVE

La qualifica

Possono acquisire la qualifica di ente del Terzo settore gli enti di carattere privato (associazioni, fondazioni) che svolgono l'attività in uno o più dei settori di interesse generale individuati dall'articolo 5 del Dlgs 117/2017, per il perseguimento senza scopo di lucro di finalità civiche solidaristiche e di utilità sociale.

Per le sole imprese sociali (disciplinate dal Dlgs 112/2017) è prevista la possibilità di costituirsi anche in forma societaria.

Ai fini dell'adozione della qualifica di Ets e dell'applicazione della relativa disciplina, gli enti dovranno risultare iscritti in una delle sezioni dell'istituendo Registro unico nazionale.

Gli esclusi

Non possono adottare la qualifica di ente del Terzo settore:

le pubbliche amministrazioni;

le associazioni politiche;

i sindacati;

le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche; le associazioni di datori di lavoro (né gli enti sottoposti a direzione, coordinamento o controllo da parte dei suddetti enti).

Focus attività

Agli Ets è consentito svolgere attività "diverse" da quelle di interesse generale purché siano secondarie e strumentali rispetto a quelle, principali, di interesse generale (articolo 6 del Codice del Terzo settore).

In terzo luogo, l'Ets è tenuto a perseguire finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e ad agire senza scopo di lucro.

ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE

Doppia chance per chi opera nello sport

di **Marina Garone** e **Gabriele Sepio**

La riforma del Terzo settore offre alle associazioni sportive dilettantistiche (Asd) la possibilità di iscriversi nell'istituendo Registro unico nazionale (Runts), applicando la disciplina civilistica e fiscale prevista per gli enti dotati della nuova qualifica di Ets. L'attività di «organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche», infatti, è compresa tra i settori considerati di interesse generale (articolo 5 del Codice del Terzo settore o Cts), nei quali gli Ets devono operare in via esclusiva o principale.

Questa possibilità è stata riconosciuta anche dalla circolare 18/E del 2018, con la quale l'agenzia delle Entrate ha riepilogato le conseguenze sul piano tributario dell'eventuale ingresso nel Terzo settore. È questo infatti uno degli aspetti che dovrà essere valutato dalle Asd per scegliere se iscriversi o meno al Runts: esse potranno, in alternativa, adottare la qualifica di Ets (applicando il relativo regime fiscale) o rimanere al di fuori del Terzo settore (continuando a beneficiare delle specifiche agevolazioni per le Asd, disapplicate per chi assume la qualifica di Ets).

In caso di iscrizione al Runts, infatti, l'Asd non applicherà più l'articolo

148 del Tuir (che prevede una serie di ipotesi di decommercializzazione per gli enti non commerciali associativi) e la legge 398/1991 (che prevede un apposito regime per la tassazione delle attività commerciali delle Asd). Il nuovo regime fiscale dipenderà dalla sezione del Runts nella quale l'ente andrà a collocarsi.

In caso di iscrizione nella sezione dedicata agli «altri Ets», ad esempio, l'associazione sportiva dilettantistica potrà godere in base all'articolo 79 del Codice del Terzo settore della decommercializzazione dell'attività svolta nei confronti degli associati in conformità alle finalità istituzionali e della non imponibilità delle quote associative (analogamente a quanto previsto dai primi due commi dell'articolo 148 del Tuir) mentre dovrà rinunciare alla decommercializzazione delle attività rese a fronte di corrispettivi specifici (articolo 148, comma 3, Tuir). Perderà la possibilità di applicare il regime forfetario della legge 398/1991, ma potrà eventualmente optare per la tassazione forfetaria dei redditi d'impresa degli Ets non commerciali (articolo 80, Cts).

Va considerato che la Asd potrà mantenere un regime fiscale simile a quello originario iscrivendosi al Runts come associazione di promozione sociale (Aps). In presenza dei relativi requisiti, infatti, potrà optare per la tassazione forfetaria delle eventuali attività commerciali (in base all'articolo 86 del Cts) e continuerà a beneficiare della decommercializzazione delle attività istituzionali rese nei confronti degli associati a fronte di corrispettivi specifici (analogamente a quella dell'articolo 148, comma 3 del Tuir).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Le regole fiscali subordinate all'autorizzazione della Ue

IL QUESITO

Come saranno regolate sul piano fiscale le attività connesse? L'esercizio di attività commerciali comporta la perdita di Ets?

di **Gabriele Sepio**

Requisito essenziale ai fini dell'adozione della qualifica di ente del Terzo settore (Ets) è l'esercizio dell'attività, in via esclusiva o principale, in uno o più dei 26 settori di interesse generale elencati dall'articolo 5 del Dlgs 117/2017 (Codice del Terzo settore).

Si tratta di un elenco che tiene conto anche degli ambiti di attività già individuati in precedenza per alcune categorie di enti non profit (come le Onlus o le imprese sociali). Vi rientrano, solo per fare alcuni esempi, le prestazioni sanitarie e socio-sanitarie, la formazione, la tutela del patrimonio culturale, la ricerca scientifica di interesse sociale, la beneficenza. L'elenco di queste attività potrà essere successivamente aggiornato con Dpcm, ma una prima integrazione è stata effettuata con il recente decreto correttivo al Codice del Terzo settore (che ha incluso tra le attività di interesse generale la tutela degli animali e la prevenzione del randagismo).

Le attività statutarie devono essere esercitate dagli enti del Terzo settore senza scopo di lucro (articoli 8 e 9 del Codice del terzo settore), per l'esclusivo perseguimento di finalità civiche, so-

lidaristiche e di utilità sociale. Ferma restando la prevalenza delle attività di interesse generale, gli enti del Terzo settore potranno esercitare anche attività diverse, a condizione che gli statuti lo consentano e che risultino secondarie e strumentali rispetto a quelle istituzionali, in base a criteri e limiti che dovranno essere individuati con decreto ministeriale (articolo 6 del Codice del Terzo settore).

Il Codice prevede poi espressamente per gli enti del Terzo settore la possibilità di finanziarsi con la raccolta fondi (articolo 7 del Codice del terzo settore), svolta anche in forma organizzata e continuativa (si veda l'altro articolo).

Questo il quadro generale delle attività esercitabili dagli Ets. Alcune regole specifiche sono poi dettate per particolari categorie di enti del Terzo settore. Le organizzazioni di volontariato, ad esempio, devono indirizzare l'attività di interesse generale prevalentemente a favore di soggetti terzi, avvalendosi in maniera prevalente delle prestazioni dei volontari associati (o degli aderenti agli enti associati) e possono richiedere in relazione a tali attività unicamente il rimborso delle spese effettivamente sostenute e

documentate (articoli 32 e 33 del Codice del Terzo settore).

Come gli altri Ets, le associazioni di volontariato potranno comunque reperire risorse economiche da attività diverse, in base alle modalità che saranno individuate dal decreto di cui all'articolo 6 del Codice del Terzo settore. Una disciplina a parte è poi dettata per le imprese sociali, per le quali l'articolo 2 del Dlgs 112/2017 prevede un elenco di attività d'impresa di interesse generale (in parte analogo all'articolo 5 del Codice del Terzo settore) con possibilità di esercitare attività diverse nel limite del 30% dei ricavi complessivi (secondo criteri di computo da definirsi con decreto ministeriale).

Nel complesso, la riforma del Terzo settore uniforma le disposizioni del previgente quadro normativo in tema di attività secondarie (si pensi, ad esempio alle regole disomogenee sull'esercizio delle attività «direttamente connesse» delle Onlus e sulle attività «commerciali e produttive marginali» delle organizzazioni di volontariato), riconoscendo e incoraggiando l'esercizio di attività accessorie in chiave di autofinanziamento. Come precisato anche dalla relazione illustrativa al Codice del Terzo settore, infatti, tali attività devono essere considerate un elemento del tutto fisiologico nella gestione degli Ets, ferma restando la necessità di regolarne adeguatamente le modalità di svolgimento e i criteri di tassazione.

L'eventuale esercizio delle attività di interesse generale con modalità commerciali non determinerà di per sé la perdita della qualifica di Ets, ma avrà precise ripercussioni sotto il profilo fiscale. In questo senso, lo schema delineato dalla riforma prevede adempimenti e modelli impositivi diversi, graduati in base alla tipologia di ente e alle concrete modalità di esercizio delle attività.

L'efficacia delle disposizioni fiscali del Codice del Terzo settore è subordinata all'autorizzazione della Commissione europea e all'entrata in funzione del Registro unico nazionale.

I PUNTI SALIENTI

Le attività esercitabili

Gli enti del Terzo settore devono svolgere in via esclusiva o principale una o più attività di interesse generale (tra quelle elencate dall'articolo 5 del Codice del Terzo settore). Possono svolgere anche attività diverse a condizione che: l'esercizio sia consentito dallo statuto o dall'atto costitutivo; siano secondarie e strumentali a quelle di interesse generale (in base a criteri e limiti che saranno definiti con decreto ministeriale).

La raccolta fondi

Gli Ets possono svolgere attività di raccolta fondi anche in forma organizzata e continuativa, nel rispetto dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei confronti dei sostenitori e del pubblico e in conformità alle apposite linee guida ministeriali.

L'impresa sociale

Le imprese sociali, in cambio di maggiore trasparenza, potranno beneficiare, in base al regime fiscale dell'articolo 18 del Dlgs 112/2017 (subordinato all'autorizzazione europea), della detassazione degli utili effettivamente reinvestiti nelle attività statutarie di interesse generale.

Le attività di interesse generale

L'eventuale esercizio delle attività di interesse generale con modalità commerciali non determinerà di per sé la perdita della qualifica di Ets, ma avrà precise ripercussioni sotto il profilo fiscale. In questo senso, lo schema delineato dalla riforma prevede adempimenti e modelli impositivi diversi, graduati in base alla tipologia di ente e alle concrete modalità di esercizio delle attività.

LE FORME DI FINANZIAMENTO

Una raccolta fondi organizzata e continuativa

di **Marina Garone** e **Martina Manfredonia**

Raccolta fondi come fonte "ordinaria" di finanziamento degli enti non profit. È questa una delle principali novità della riforma, che per la prima volta regola a livello normativo l'attività di fundraising e le relative modalità di svolgimento, mettendo al riparo gli enti da possibili contestazioni circa la loro natura.

In mancanza di precise indicazioni legislative l'Amministrazione finanziaria spesso qualificava commerciale un ente non profit che svolge attività di raccolta fondi in maniera non occasionale. Oggi questo rischio viene meno, in quanto per effetto della riforma gli enti del Terzo settore potranno dedicarsi alla raccolta fondi anche in forma organizzata e continuativa, nonché mediante sollecitazione al pubblico o attraverso la cessione o erogazione di beni o servizi di modico valore (articolo 7, comma 2, del Codice del Terzo settore, Cts).

Si abbandona quindi il concetto di fundraising come attività residuale, a favore di una visione più imprenditoriale e professionale di quest'ultima e dei soggetti che materialmente se ne occupano, siano essi volontari o dipendenti dell'ente o terzi qualificati.

Immutato è il fine solidaristico cui deve essere improntata la raccolta fondi, che si riflette anche dal punto di vista fiscale.

In primo luogo, recependo una prassi dell'agenzia delle Entrate (circolare numero 59/E del 31 ottobre 2007), i fondi devono essere uti-

lizzati solo per il finanziamento dell'attività di interesse generale dell'ente (e non per attività diverse oppure strumentali) e la raccolta deve svolgersi nel rispetto dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con i sostenitori e il pubblico, secondo le linee guida che saranno adottate dal ministero del Lavoro e delle Politiche sociali.

In questo modo si vuole evitare un impiego distorto delle risorse raccolte, garantendo al contempo i sovventori sulla destinazione delle somme erogate.

Sempre in ottica di una corretta informazione nei confronti dei terzi, poi, è previsto uno specifico obbligo di rendicontazione per questo tipo di entrate. In relazione alle raccolte effettuate in occasione di celebrazioni, campagne di sensibilizzazione e ricorrenze (realizzate anche offrendo beni di modico valore o servizi), gli enti del Terzo settore non commerciali dovranno redigere un apposito rendiconto in cui far risultare, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese registrate in occasione di ciascuno di questi eventi (articolo 87, comma 6, del Cts).

Ai fini fiscali, il requisito dell'occasionalità continua ad essere determinante per la qualificazione (commerciale o meno) del fundraising.

In linea con quanto previsto dall'articolo 143 del Tuir, non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli enti del Terzo settore non commerciali i fondi pervenuti a seguito di raccolte effettuate occasionalmente (articolo 79, comma 4, del Cts).

Allo stesso modo, se svolta con queste modalità, l'attività di fundraising è esclusa dall'Iva ed è esente da ogni altro tributo (articolo 89, comma 18, del Cts). Pertanto, ferma restando la possibilità dal punto di vista civilistico di svolgere attività di raccolta fondi anche in maniera sistematica (senza perdere la natura di ente non commerciale), sul piano fiscale se svolta in forma di impresa quest'attività potrebbe essere astrattamente qualificata come commerciale, con conseguente tassazione dei relativi proventi.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

L'identikit degli enti in un data base unitario

IL QUESITO

Come sarà organizzato il Registro unico nazionale del Terzo settore?

di **Alessandro Lombardi***

La disciplina del Registro unico nazionale del Terzo settore (Runts) intende assicurare l'uniformità dei requisiti di accesso e permanenza nel Registro stesso, garantendo la piena conoscibilità dei dati sul territorio nazionale e rispettando al contempo l'autonomia di Regioni e Province autonome.

Queste esigenze sono soddisfatte dall'istituzione presso il ministero del Lavoro e delle politiche sociali del Registro unico nazionale, strutturato su di un sistema telematico unitario, nonché da un'apposita disciplina dei procedimenti di iscrizione, estinzione, cancellazione e revisione periodica.

Al tempo stesso, è assicurata alle regioni e province autonome piena autonomia organizzativa e procedimentale: esse non solo provvedono a individuare al proprio interno la struttura incaricata della gestione del Registro, ma mantengono la titolarità dei procedimenti di iscrizione e cancellazione e dei connessi controlli sugli enti aventi sede nel territorio di competenza. I relativi procedimenti saranno gestiti infatti dagli uffici regionali del Runts. Analogo ufficio opererà presso il Ministero e

curerà i procedimenti riguardanti le reti associative. L'attività di controllo potrà essere svolta, oltre che dagli uffici del Runts, anche da alcune categorie di soggetti privati (reti associative nazionali e i Centri di servizio per il volontariato) in possesso di un'autorizzazione rilasciata dal Ministero sulla base di specifici requisiti tecnici e professionali (da individuarsi con decreto ministeriale).

Molto importante è il profilo della trasparenza: il Codice del Terzo settore (Cts) indica le informazioni e gli atti che devono essere presenti nel Runts, attinenti alla struttura organizzativa dell'ente, alla titolarità delle cariche sociali, all'impiego delle risorse finanziarie e al perseguimento dei fini statutari. In tal modo, i cittadini potranno operare delle scelte maggiormente consapevoli (sostenere o meno un ente del Terzo settore, associarsi o meno eccetera) e, più in generale, effettuare un controllo "sociale" diffuso sull'azione degli enti.

La messa in opera del Runts richiede l'emanazione di un apposito decreto ministeriale (da adottarsi previo parere della Conferenza unificata) con il quale sarà definita la disciplina di

dettaglio. Il Runts è articolato in sette sezioni, che corrispondono alle figure, tipizzate e non, di ente del Terzo settore (di cui all'articolo 4, comma 1 del Cts). Questa struttura potrà conoscere successivi mutamenti (istituzione di nuove sezioni o sottosezioni, modifica di quelle esistenti) che potranno essere stabiliti con decreto ministeriale, previo parere della Conferenza unificata. Uno stesso ente non può essere iscritto in più sezioni, con l'unica eccezione delle reti associative. Per le imprese sociali, l'iscrizione nell'apposita sezione del Registro imprese soddisfa altresì l'iscrizione al Runts.

Nel periodo transitorio intercorrente tra l'entrata in vigore del Codice e l'operatività del Runts, occorre fare riferimento a due disposizioni contenute nell'articolo 101 del Cts. La prima stabilisce che fino all'operatività del Runts continuano a trovare applicazione le norme previgenti, ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione nei registri Onlus e nei registri del volontariato e dell'associazionismo di promozione sociale. La seconda prevede che nel periodo transitorio il requisito dell'iscrizione al Runts si intende soddisfatto attraverso l'iscrizione ad uno dei registri attualmente previsti dalle normative di settore. Tali disposizioni devono essere lette in stretta correlazione con la previsione che assegna agli enti del Terzo settore un termine di 24 mesi decorrenti dalla data di entrata in vigore del Codice per provvedere agli adeguamenti statutari conseguenti al nuovo quadro normativo. Come chiarito dal ministero del Lavoro e delle politiche sociali con la circolare del 29 dicembre 2017, nel periodo transitorio le domande di iscrizione ai registri regionali continuano ad essere regolate dalle norme procedurali in essere. Per gli enti costituiti prima dell'entrata in vigore del Codice (3 agosto 2017), qualora in sede di verifica della sussistenza dei requisiti richiesti per l'iscrizione di un ente dovesse essere riscontrata una corrispondenza solo parziale delle disposizioni statutarie con le norme del Codice, tale disallineamento non potrà costituire di per sé motivo

di rigetto della domanda di iscrizione, dovendosi tenere presente che gli enti hanno a disposizione il termine di 24 mesi per apportare le conseguenti modifiche al proprio statuto. Discorso diverso deve essere fatto per gli enti costituitisi dopo l'entrata in vigore del Cts, i cui statuti ed atti costitutivi devono già conformarsi alle nuove norme. Nel periodo transitorio, comunque, non sono suscettibili di immediata applicazione le norme del Codice che presentano un nesso di diretta riconducibilità all'istituzione ed all'operatività del Runts, ovvero all'adozione di successivi decreti attuativi.

**Direttore generale Terzo settore presso il ministero del Lavoro -
Le considerazioni contenute nel presente testo sono frutto esclusivo del pensiero dell'autore e non hanno carattere in alcun modo impegnativo per l'Amministrazione di appartenenza.*

© RIPRODUZIONE RISERVATA

RUNTS, STRUTTURA E VERIFICHE

Il Runts è articolato nelle seguenti sette sezioni:

- organizzazioni di volontariato;
- associazioni di promozione sociale;
- enti filantropici;
- imprese sociali;
- reti associative;
- società di mutuo soccorso;
- altri enti del Terzo settore.

La disciplina del Runts: uniforma requisiti di accesso ed elementi informativi; uniforma i procedimenti di iscrizione, cancellazione e revisione; rispetta l'autonomia di Regioni e Province autonome.

I controlli saranno volti ad accertare:

- la permanenza dei requisiti per l'iscrizione;
- il perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale;
- l'adempimento degli obblighi derivanti dall'iscrizione.

SOGGETTI ECCLESIASTICI

Per le strutture religiose schema sotto valutazione

di **Andrea Perrone**

In virtù delle loro caratteristiche istituzionali, gli enti religiosi svolgono senza scopo di lucro numerose attività di interesse generale regolate dalla riforma. La particolare natura di questi enti e la contemporanea presenza di attività solidaristiche e di religione/culto, comportano la necessità di trovare un raccordo tra le regole previste dalla legge civile e le specificità proprie dei soggetti ecclesiastici, con particolare riguardo al sistema di governance e al regime dei beni.

A tal fine, la riforma ripropone, con alcune importanti modifiche, il modello adottato dalla disciplina precedente per il cosiddetto «ramo Onlus» degli enti ecclesiastici. Qualora svolgano attività di interesse generale, gli enti religiosi possono beneficiare del regime promozionale per gli enti del Terzo settore (Ets) e le imprese sociali (Is) nel ricorrere di tre condizioni: ❶ l'adozione di un regolamento che, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, recepisca le norme della disciplina civile e sia iscritto nei registri identificati dalla legge; ❷ la costituzione di un patrimonio destinato per lo svolgimento dell'attività di interesse generale; ❸ la tenuta di scritture contabili separate. Aderendo a tali indicazioni, un ente religioso dà vita a un «ramo» Ets o Is, integralmente soggetto alla relativa disciplina.

Recepire le prescrizioni della riforma comporta una pluralità di conseguenze. Da un lato, il ricorso al «ramo» consente agli enti reli-

giosi di beneficiare del regime promozionale, conservando la propria natura giuridica (per esempio: canonica) e i conseguenti assetti di governance. Nel contempo, tuttavia, la soluzione potrebbe comportare costi per la gestione del «ramo» ed esporre l'ente religioso nel suo complesso alla responsabilità per i relativi debiti. In assenza dell'espressa previsione di legge richiesta dall'articolo 2740, comma 2, Codice civile per limitare la responsabilità patrimoniale del debitore, non sembrerebbe che la costituzione di un patrimonio destinato possa determinare una separazione tra il patrimonio complessivo dell'ente religioso e quello del ramo, così da impedire ai creditori particolari del ramo di aggredire i beni dell'ente.

A quest'ultimo riguardo, una soluzione alternativa potrebbe essere costituita dalla configurazione dell'ente religioso come «capo-gruppo» di Ets e Is giuridicamente distinti, ma soggetti al suo controllo mediante la nomina dei relativi amministratori. Tale approccio offrirebbe un duplice vantaggio: permetterebbe di utilizzare la forma giuridica ottimale per le singole attività di interesse generale e consentirebbe di isolare ciascun componente del gruppo dal rischio di insolvenza dell'altro. Il modello non è, naturalmente, esente da limiti: comporta una moltiplicazione dei costi di gestione e, sotto un profilo valoriale, si espone al rischio di una maggiore distanza tra la gestione dell'attività di interesse generale e il carisma originario dell'ente religioso. Né la struttura di gruppo permette di isolare rischi e responsabilità in senso assoluto: come noto, l'ordinamento prevede, infatti, numerose tecniche per superare lo schermo della personalità giuridica.

Non esistono, quindi, soluzioni ottimali a priori; decisiva risulta, piuttosto, una considerazione intelligente della specifica attività di interesse generale e delle caratteristiche proprie del singolo ente religioso.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Per le Onlus niente passaggio automatico al Registro unico

IL QUESITO

La mancata iscrizione al Runts quali effetti comporta? La disciplina per le Onlus quando verrà a cadere?

di **Martina Manfredonia** e **Gabriele Sepio**

A essere interessati dalle modifiche introdotte dal Codice del Terzo settore (Cts) sono innanzitutto gli enti iscritti negli attuali registri del no profit (quali, ad esempio, l'Anagrafe delle Onlus e i registri regionali o provinciali del volontariato) che al termine del periodo transitorio dovranno "ricollocarsi" all'interno del nuovo quadro normativo, andando a confluire in una delle sezioni dell'istituendo Registro unico nazionale del Terzo settore (Runts).

Per le organizzazioni di volontariato (Odv) e per le associazioni di promozione sociale (Aps) è prevista una procedura di trasmigrazione automatica dagli attuali registri, secondo modalità che dovranno essere definite con decreto ministeriale (articolo 54, Cts). Le attuali Odv e Aps, pertanto, andranno tendenzialmente a confluire nelle relative sezioni del Runts, fermo restando l'obbligo di adeguare gli statuti alle disposizioni del Codice del Terzo set-

tore nel termine di due anni dalla sua entrata in vigore.

Ad oggi, non è invece prevista alcuna trasmigrazione automatica per le Onlus, che dovranno quindi valutare attentamente in quale sezione del Registro unico iscriversi (si veda l'altro articolo). Analoghe valutazioni dovranno essere effettuate dagli enti non lucrativi che, pur non essendo attualmente Onlus, siano orientati verso l'adozione della nuova qualifica di ente del Terzo settore (Ets).

Il Runts sarà organizzato in sette sezioni, corrispondenti alle diverse tipologie di enti (organizzazioni di volontariato; associazioni di promozione sociale; enti filantropici; imprese sociali; reti associative; società di mutuo soccorso; altri enti del Terzo settore). La scelta della sezione di riferimento dipenderà dalle modalità di esercizio delle attività di interesse generale, nonché dallo specifico regime fiscale applicabile.

Per gli enti che ricevono consistenti entrate derivanti da erogazioni liberali, ad esempio, la sezione Odv assicurerà

be un maggior incentivo per le donazioni, premiate con detrazioni fino al 35 per cento. Le fondazioni che hanno come scopo la raccolta e l'erogazione di fondi per finalità di interesse generale, invece, potrebbero evidenziare la propria natura "erogativa" iscrivendosi alla sezione «enti filantropici». In questo caso sono previsti precisi obblighi di trasparenza (quali, ad esempio l'indicazione nel bilancio sociale di importi e beneficiari delle erogazioni).

Un'associazione che intenda svolgere le proprie attività nei confronti di beneficiari terzi, avvalendosi in prevalenza dei volontari associati, potrà optare per l'iscrizione come organizzazioni di volontariato, beneficiando sul piano fiscale di specifiche ipotesi di decommercializzazione (articolo 84, Cts) e della possibilità di tassare le attività commerciali accessorie, nel limite di 130mila euro di ricavi, con un regime forfetario semplificato (articolo 86, Cts), esteso anche alle associazioni di promozione sociale. L'opzione per la sezione dedicata alle Associazioni di promozione sociale diventa, invece, particolarmente vantaggiosa nei casi in cui l'attività dei volontari non sia indirizzata prevalentemente a favore dei terzi (ma degli associati): in questa ipotesi l'ente potrà infatti beneficiare della decommercializzazione delle attività rese nei confronti degli associati a fronte di corrispettivi specifici (articolo 85). Gli enti organizzati in forma d'impresa che ricevono corrispettivi in misura superiore ai costi effettivi possono optare, invece, per la sezione impresa sociale e godere della defiscalizzazione degli utili reinvestiti nelle attività di interesse generale di cui all'articolo 2 del Dlgs 112/2017 o ad incremento del patrimonio.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

I PASSAGGI CHIAVE



Le scelte degli enti non profit

Per Odv e Aps è prevista una procedura di trasmigrazione automatica dagli attuali registri verso le rispettive sezioni del Runts, secondo modalità che saranno definite con decreto ministeriale, fermo restando l'obbligo di adeguare gli statuti

Le Onlus

Nessuna trasmigrazione automatica è prevista per le Onlus, che dovranno scegliere attentamente in quale sezione del Registro unico collocarsi. Le alternative potrebbero essere l'iscrizione come «altro ente del Terzo settore», ente filantropico, OdV, Aps (ricorrendone i requisiti) o l'adozione della qualifica di impresa sociale

Le sezioni

La scelta della sezione di riferimento dipenderà dalle modalità di esercizio delle attività di interesse generale nonché dallo specifico regime fiscale applicabile. Sarà fondamentale valutare se l'attività di interesse generale è svolta dall'ente con modalità "erogative" o "imprenditoriali" per individuare il corretto trattamento fiscale.

A REGIME

La trasformazione salva il patrimonio

di **Gabriele Sepio**

Così come le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale, le Onlus hanno tempo fino al 3 agosto 2019 per adeguare gli statuti alle disposizioni del Codice del Terzo settore (Cts), potendo provvedere entro tale termine con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria (articolo 101, comma 2 del Cts).

L'ingresso nel Registro unico nazionale del Terzo settore rimane comunque, anche per questi enti, facoltativo. Va tuttavia considerato che la piena efficacia delle disposizioni fiscali introdotte dal Cts determinerà il venire meno dell'attuale disciplina Onlus: essa verrà infatti abrogata a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui la Commissione europea avrà autorizzato le norme del Cts sottoposte al suo vaglio e, in ogni caso, sarà entrato in funzione il Registro unico nazionale (Runts). Laddove l'attuale Onlus intenda mantenere un regime agevolativo legato all'assenza di scopo di lucro e al perseguimento di fini solidaristici, dunque, sarà "obbligata" ad iscriversi al Runts, adottando la qualifica di Ets.

L'adozione della nuova veste di Ets non produrrà gli effetti connessi alla perdita della qualifica di Onlus: l'ente, dunque, non dovrà devolvere il proprio patrimonio, nemmeno laddove scelga di accedere al Terzo settore nella veste di impresa sociale (articolo 101, comma 8 del Cts). Non essendo previsto un meccanismo di tra-

smigrazione automatica verso il nuovo Registro, le Onlus dovranno quindi scegliere in quale sezione collocarsi, tenendo conto delle modalità con cui intendono organizzare le proprie attività di interesse generale e dei relativi effetti sul piano fiscale.

Si consideri, ad esempio, una Onlus che svolga attività di assistenza sociale. In base all'attuale regime, sono irrilevanti ai fini Ires sia le attività istituzionali sia quelle direttamente connesse (articolo 150 del Tuir). Nell'ipotesi in cui l'attuale Onlus svolga l'attività a titolo prevalentemente gratuito o a copertura dei costi effettivi, nel nuovo schema normativo potrà senz'altro inquadarsi fiscalmente come Ets non commerciale. L'attività istituzionale svolta a queste condizioni sarà decommercializzata e l'ente potrà optare, per la tassazione di eventuali attività commerciali secondarie, per il regime forfetario di cui all'articolo 80 del Cts. In questo scenario l'attuale Onlus potrebbe iscriversi, ad esempio, nella sezione del Registro unico nazionale dedicata agli «altri enti del Terzo settore». Nel caso in cui la Onlus si avvalga prevalentemente di volontari, potrà eventualmente valutare l'opportunità di iscriversi al Runts come organizzazione di volontariato o come associazione di promozione sociale, beneficiando di specifiche misure agevolative (si veda l'articolo nella pagina).

Immaginiamo, invece, che l'attuale Onlus svolga le attività di interesse generale (o intenda svolgerle in futuro) praticando corrispettivi superiori ai costi effettivi: con l'operatività delle norme fiscali introdotte dal Cts l'attività istituzionale si considererà svolta con modalità commerciali, con applicazione delle regole di tassazione ordinarie. In questo scenario, potrebbe risultare opportuno per la Onlus adottare la qualifica di impresa sociale, beneficiando così della detassazione degli utili effettivamente reinvestiti nelle attività istituzionali di interesse generale (in base all'articolo 18 del Dlgs 112/2017, attualmente subordinato al vaglio europeo).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

C'è tempo fino al 3 agosto 2019 per adeguare le regole interne

IL QUESITO

Quando è necessaria la presenza del notaio e quale quorum è richiesto per la modifica?

di **Antonio Ruotolo** e **Enrico Maria Sironi**

Ampliato in sede di decreto correttivo (Dlgs 105/2018), il termine per l'adeguamento degli statuti «alle nuove disposizioni inderogabili» introdotte dal Codice del Terzo settore, oppure «per introdurre negli stessi clausole che escludano l'applicazione di nuove disposizioni derogabili» (quali, ad esempio, quelle relative alle deleghe per l'intervento in assemblea), è oggi fissato al 3 agosto 2019: 24 mesi dall'entrata in vigore del Cts, invece dei 18 mesi previsti dal testo originario dell'articolo 101.

Il Cts non si esprime mai in termini di obbligatorietà dell'adeguamento, anche quando questo riguarda disposizioni inderogabili: si tratta, più propriamente, di un onere per gli enti preesistenti, i quali, se vogliono continuare a fruire del regime agevolativo, devono provvedere entro il predetto termine ad adeguare i propri statuti alle disposizioni inderogabili del Dlgs 117/2017, provvedendo all'iscrizione nel Registro unico del Terzo settore. In mancanza, l'ente perde la qualifica di Ets, con conseguente impossibilità di fruire del relativo regime agevolativo e con l'ulteriore effetto di vedersi applicate le sole nor-

me del Codice civile. Inoltre, gli enti che decidono di non adeguare gli statuti dovranno tuttavia modificare la propria denominazione, eliminando da questa le espressioni ente del Terzo settore, Organizzazione di volontariato, Associazione di promozione sociale e i relativi acronimi, che non potranno più essere utilizzati. Per il dettaglio degli adeguamenti obbligatori e dello Statuto si veda la scheda accanto).

Per gli enti dotati di personalità giuridica o che intendono conseguirla, pur essendo previsto un quorum "semplificato" (la maggioranza dei voti, in presenza di almeno la metà degli associati in prima convocazione, o il voto favorevole della maggioranza degli intervenuti, qualunque sia il loro numero, in seconda convocazione), sarà comunque necessario l'atto pubblico e, quindi, l'intervento del notaio (è ciò anche in relazione al controllo sulla legittimità delle modifiche statutarie deliberate, in conformità all'articolo 22, comma 6, Cts).

Tra l'altro, va segnalato come, a seguito del decreto correttivo, è comunque richiesto il quorum dell'assemblea straordinaria per tutte le modifiche statutarie diverse da quelle necessarie per l'adeguamento a norme inderoga-

bili o per l'esclusione dell'applicazione di norme derogabili: viene, così, eliminato il rischio di manovre della maggioranza relativa a danno degli altri associati.

In questo scenario, gli enti che non avranno provveduto ad adeguarsi alle nuove disposizioni inderogabili entro il 3 agosto 2019, potranno, comunque, provvedervi anche successivamente, ma non potranno più ricorrere alle maggioranze ridotte e perderanno le agevolazioni tributarie godute nel periodo dall'entrata in vigore della riforma al 3 agosto 2019, acquisendo la qualifica di Ets solo con la successiva iscrizione nel relativo Registro.

Del tutto analoga a quella descritta è la disciplina degli adeguamenti statutari delle imprese sociali, che trovano la loro disciplina nel Dlgs 112/2018, come modificato dal relativo decreto correttivo (Dlgs 95/2018), anche per ciò che riguarda i profili relativi al regime transitorio e agli adeguamenti (articolo 17, comma 3). Per le imprese sociali il termine per l'adeguamento è però al 20 gennaio 2019.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

I DIFFERENTI QUORUM

Quorum semplificato

Per gli enti dotati di personalità giuridica o che intendono conseguirla, è previsto un quorum «semplificato»: la maggioranza dei voti, in presenza di almeno la metà degli associati in prima convocazione, o il voto favorevole della maggioranza degli intervenuti in seconda convocazione.

Obbligatorio il notaio

L'assemblea straordinaria

Serve il quorum dell'assemblea straordinaria per tutte le modifiche statutarie diverse da quelle necessarie per l'adeguamento a norme inderogabili o per l'esclusione della applicazione di norme derogabili

LE NORME DA SEGUIRE

Nello statuto

Gli adeguamenti obbligatori sono:

- l'indicazione nella denominazione di ente del Terzo settore, piuttosto che di Organizzazione di volontariato, etc., o dei relativi acronimi;
- l'esclusione dello scopo di lucro;
- l'indicazione delle finalità perseguite e della (o delle) attività di interesse generale che costituisce l'oggetto dell'ente, compresa tra quelle contemplate dall'elenco (tassativo) di cui all'articolo 5 Cts;
- le norme sull'ordinamento, l'amministrazione e la rappresentanza;
- i diritti e gli obblighi degli associati, ove presenti ed i requisiti per l'ammissione di nuovi associati (con la relativa procedura);
- le norme sulla devoluzione del patrimonio residuo in caso di scioglimento o di estinzione

Le facilitazioni

L'adeguamento è:

- agevolato sul piano tributario mediante la previsione dell'esenzione dall'imposta di registro (articolo 82, comma 3);
- è incentivato sul piano procedimentale (come già in passato in situazioni analoghe, quale la riforma del diritto societario del 2003) mediante la previsione, nel suddetto periodo transitorio (fino al 3 agosto 2019), di modalità semplificate in relazione al quorum deliberativo richiesto, che è quello dell'assemblea ordinaria, senza peraltro che ciò si traduca in deroghe alle formalità e ai controlli previsti per dette modifiche

IL FATTORE DIMENSIONALE

Enti minori senza vincolo di revisore legale

di **Martina Manfredonia**

Le modifiche statutarie per entrare nel Terzo settore sono strettamente legate alle dimensioni dell'ente. È questo il quadro delineato dal Dlgs 117/2017, che introduce per i soggetti più piccoli e con volumi di entrate di modesto importo una serie di disposizioni agevolative volte a snellirne la gestione, che si riflettono inevitabilmente sugli adeguamenti da porre in essere.

Tra le modifiche obbligatorie, gli enti cosiddetti "minori" sono esonerati dalla nomina dell'organo di controllo e del revisore legale dei conti. Il primo, è sempre obbligatorio per le fondazioni (anche piccole) che si iscriveranno al Registro unico, mentre per le associazioni (riconosciute e non) è richiesto solo se hanno superato per due esercizi consecutivi precisi limiti dimensionali (totale dell'attivo patrimoniale superiore a 110mila euro, entrate superiori a 220mila euro e dipendenti occupati in media nell'esercizio superiore a 5 unità) o se hanno costituito patrimoni destinati a uno specifico affare (articolo 30 del Cts). La nomina del revisore legale, invece, è facoltativa per tutti coloro che rispettano i citati limiti dimensionali (fondazioni incluse).

Quanto alle altre indicazioni che possono essere inserite nello statuto, particolarmente importanti sono le disposizioni che riguardano i documenti sociali e contabili. I soggetti con entrate annuali inferiori a 220mila euro potranno ricorrere ad un più snello rendiconto

finanziario per cassa in luogo del bilancio di esercizio (articolo 13 del Cts). Rendiconto che, se l'ente è non commerciale e rispetta la citata soglia, è requisito sufficiente anche per l'ottenimento delle agevolazioni fiscali, sostituendo le scritture contabili «cronologiche e sistematiche» richieste dall'articolo 87, comma 1, lettera a) del Cts. Semplificazioni anche sotto il profilo della trasparenza: gli enti "minori" sono esonerati dalla redazione del bilancio sociale (il cui obbligo scatta per entrate superiori ad un milione di euro) e non sono tenuti a pubblicare sul proprio sito internet l'ammontare di emolumenti, compensi o corrispettivi attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti e agli associati (se hanno entrate inferiori a 100mila euro).

Dal punto di vista fiscale, una soglia ulteriore è prevista per Organizzazioni di volontariato (Odv) e Associazioni di promozione sociale (Aps). Con la completa attuazione della riforma (cioè dopo l'autorizzazione da parte della Commissione europea dei nuovi regimi fiscali di favore e dopo l'entrata in funzione del Registro unico), se conseguono ricavi inferiori a 130mila euro questi enti saranno esonerati dall'obbligo di registrazione e tenuta delle scritture contabili e non saranno tenuti ad applicare l'Iva né ad operare le ritenute alla fonte.

Per gli enti privi di personalità giuridica che volessero ottenere il riconoscimento sarà fondamentale indicare nell'atto costitutivo o nello statuto l'ammontare del patrimonio. La riforma, infatti, introduce una procedura semplificata per l'acquisto della personalità giuridica che consente anche alle realtà più piccole di godere dell'esonero dalla responsabilità diretta per le obbligazioni assunte dall'ente (che risponde con il proprio patrimonio) senza sottostare agli adempimenti previsti dal Dpr 361/2000, spesso inutilmente onerosi. Tuttavia, è richiesto un patrimonio minimo (15mila euro per le associazioni e 30mila per le fondazioni) che dovrà essere verificato dal notaio.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Per diritto di voto e deleghe regole ispirate a coop e Spa

IL QUESITO

Come funziona l'ammissione di nuovi associati negli enti del Terzo settore? Cosa cambia in tema di assemblea e organo amministrativo?

di **Antonio Ruotolo** e **Enrico Maria Sironi**

Requisiti e procedura per l'ammissione di nuovi associati sono alcune delle indicazioni che devono essere inserite nell'atto costitutivo degli enti associativi (articolo 21 Cts). In assenza di diverse previsioni statutarie la procedura è disciplinata compiutamente dall'articolo 23 Cts e, nei limiti della compatibilità, è valida anche per le fondazioni del Terzo settore dotate di un organo assembleare o di indirizzo. In particolare, se lo statuto nulla dispone, l'ammissione dei nuovi associati è deliberata dall'organo amministrativo, che ne dà comunicazione all'interessato ed annota la delibera nel libro degli associati; in caso di rigetto, la delibera motivata deve essere comunicata entro 60 giorni agli interessati, i quali, nei 60 giorni successivi, possono chiedere che si pronunci l'assemblea o un altro organo eletto dalla medesima.

La disciplina dell'assemblea delle associazioni, riconosciute o non, del Terzo settore (articoli 24 e 25) è in larga parte ispirata a quella societaria, e in particolare, alle norme sulle cooperative, da cui sono tratte la previsione (derogabile) che riconosce il diritto di voto a coloro che sono

iscritti da almeno tre mesi nel libro degli associati e quella per cui ciascun associato ha un voto, salva la possibilità di attribuire più voti (massimo cinque, in proporzione al numero dei loro associati o aderenti) agli associati che siano (essi stessi) enti del Terzo settore.

Dalle Spa è mutuata, invece, l'applicabilità, nei limiti di compatibilità, delle norme sul conflitto di interessi (articolo 2373). In assemblea, salva deroga statutaria, ciascun associato può farsi rappresentare mediante delega scritta da un altro associato (massimo di 3 o 5 deleghe pro capite, a seconda che l'associazione conti più o meno di 500 associati); trovano applicazione i commi 4 e 5 dell'articolo 2372.

Lo statuto può prevedere l'intervento in assemblea mediante mezzi di telecomunicazione ovvero il voto per corrispondenza o in via elettronica, purché sia possibile verificare l'identità dell'associato; può inoltre disciplinare, per le associazioni con almeno 500 associati, la costituzione e lo svolgimento di assemblee separate, con applicazione, nei limiti di compatibilità, delle norme dettate dall'articolo 2540 per le assemblee separate delle cooperative.

Anche tali previsioni sono applicabili alle fondazioni del Terzo settore il cui statuto preveda la costituzione di un organo assembleare o di indirizzo. Quanto alle competenze inderogabili dell'assemblea, l'articolo 25 Cts vi fa rientrare, oltre a quanto stabilito dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto:

❶ la nomina e la revoca dei componenti degli organi sociali e del soggetto incaricato della revisione legale dei conti; ❷ l'approvazione del bilancio; la deliberazione sulla responsabilità dei componenti degli organi sociali e l'azione di responsabilità nei loro confronti; ❸ la deliberazione sull'esclusione degli associati, salva l'attribuzione statutaria ad altro organo eletto dall'assemblea; ❹ le modificazioni dell'atto costitutivo o dello statuto; ❺ l'approvazione dell'eventuale regolamento dei lavori assembleari; ❻ la delibera di scioglimento, trasformazione, fusione o scissione dell'associazione.

Dette competenze possono essere statutariamente attribuite, nelle fondazioni del Terzo settore, all'organo assembleare o di indirizzo, nei limiti di compatibilità con la natura dell'ente quale fondazione e nel rispetto della volontà del fondatore. Nelle associazioni con almeno 500 associati, atto costitutivo o statuto possono disciplinare le competenze dell'assemblea anche in deroga a queste previsioni, nel rispetto dei principi di democraticità, pari opportunità ed eguaglianza di tutti gli associati e di elettività delle cariche sociali.

Organo necessario è quello di amministrazione, i cui membri (almeno la maggioranza) sono nominati dall'assemblea, scegliendo tra le persone fisiche associate ovvero indicate dagli enti associati. Può prevedersi che uno o più amministratori siano scelti tra gli appartenenti alle diverse categorie di associati, nonché l'attribuzione della nomina di uno o più amministratori ad (altri) enti del Terzo settore o senza scopo di lucro, a enti religiosi civilmente riconosciuti o a lavoratori o utenti dell'ente. Si applica l'articolo 2382 del Codice civile (cause di ineleggibilità e decadenza) e può esser richiesto il possesso di specifici requisiti

di onorabilità, professionalità e indipendenza.

Le generalità degli amministratori sono pubblicizzate nel Registro del Terzo settore, con indicazione degli amministratori cui è attribuita la rappresentanza, che è generale e le cui limitazioni non sono opponibili ai terzi se non iscritte nel Registro o se non si prova che i terzi ne erano a conoscenza (articolo 26). Per gli amministratori, il conflitto di interessi è regolato dall'articolo 2475-ter del Codice civile, mentre la responsabilità dalle norme della Spa.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

GLI ASPETTI SOCIETARI

L'ammissione degli associati

In mancanza di diversa previsione statutaria, l'ammissione di nuovi associati è deliberata dall'organo di amministrazione; in caso di rigetto, la delibera deve essere comunicata all'interessato che può richiedere che sulla stessa si pronunci l'assemblea. Salvo diversa disposizione dello statuto, hanno diritto di voto i soggetti iscritti da almeno tre mesi nel libro degli associati e ciascun associato ha un voto. Per gli associati Ets è possibile attribuire più voti (max 5).

La maggioranza

La maggioranza dell'organo amministrativo deve essere nominata dall'assemblea. Si può attribuire la nomina di singoli componenti ad altri enti del Terzo settore o senza scopo di lucro, ad enti religiosi civilmente riconosciuti o a lavoratori/utenti dell'ente. La maggioranza dei componenti dell'organo di amministrazione deve essere scelta tra le persone fisiche associate o indicate dagli enti associati, ma è possibile che uno o più amministratori siano scelti tra gli appartenenti alle diverse categorie di associati.

VIGILANZA

Il capitale destinato obbliga all'organo di controllo

di **Maurizio Postal** e **Matteo Pozzoli**

Non c'è dubbio che la nuova disciplina dei controlli introdotta dal Dlgs 117/2017 costituisca per gli enti del Terzo settore un aspetto da considerare attentamente, anche perché significativamente innovativa rispetto alla prassi in uso in molti enti non lucrativi. L'articolo 30 del Codice richiede la presenza di un organo di controllo per:

- tutti gli enti del Terzo settore costituiti in forma di fondazione;
- le associazioni, indipendentemente dal fatto che siano riconosciute o non riconosciute, quando queste superano per due esercizi consecutivi almeno due dei tre parametri dell'articolo 30 (attivo dello stato patrimoniale superiore a 110mila euro; entrate comunque denominate superiori a 220mila euro; dipendenti occupati in media durante l'esercizio superiori a 5 unità). Ancora, la nomina dell'organo di controllo (e del soggetto incaricato della revisione legale) è sempre obbligatoria in presenza di patrimoni destinati, costituiti ai sensi dell'articolo 10 del Cts. L'organo di controllo può essere monocratico o collegiale, con la precisazione che in quest'ultimo caso almeno un componente deve appartenere ad una delle categorie richiamate dall'articolo 2397 del Codice civile. In pratica, almeno uno dei membri deve sempre rientrare in uno dei seguenti profili: revisore legale, commercialista iscritto nella Sezione A dell'albo, avvocato, consulente del lavoro, professore in materie economiche o giuridiche. Sembra potersi dedurre, quindi, che anche nel caso in cui l'organo di controllo sia monocratico, il componente debba provenire da una

delle citate categorie professionali. Per assicurare piena libertà e autonomia rispetto ai soggetti che hanno la gestione dell'ente, poi, i membri dell'organo di controllo dovranno possedere gli stessi requisiti di onorabilità e indipendenza previsti per i sindaci di società per azioni dall'articolo 2399 del Codice civile (non essere interdetti/inabilitati/falliti, non avere rapporti di parentela con gli amministratori dell'ente e non essere legati all'ente da rapporti di lavoro o consulenza). A prescindere dal numero dei suoi componenti, l'organo di controllo resta responsabile dell'attività svolta nei confronti dell'ente, del fondatore, degli associati, dei creditori sociali e dei terzi (articolo 28 del Cts).

Principale attività dell'organo di controllo è quella di "vigilanza", sulla falsa riga di quanto previsto per le società di capitali. Sul punto, il Dlgs 105/2018 ha apportato significative modifiche, recependo alcune considerazioni formulate sulla bozza del decreto. Laddove l'Ets superi i limiti dimensionali indicati all'articolo 31 del Cts, l'organo di controllo potrà svolgere anche l'attività di revisione legale. Tuttavia, in questo caso, dovrà essere composto interamente da soggetti iscritti nell'apposito registro dei revisori legali. La correzione adegua il contenuto del Codice alla norma dell'Unione Europea di riferimento (direttiva 2006/43/Ce, articolo 3, implementata nel sistema giuridico italiano dal Dlgs 39/2010, articolo 2), secondo la quale la revisione legale dei conti può essere effettuata solo da soggetti abilitati.

Discorso diverso deve essere fatto per le imprese sociali, che, seppur enti del Terzo settore, seguono la disciplina del Dlgs 112/2017 (che detta regole parzialmente diverse in tema di controlli). Le imprese sociali sono sempre tenute, indipendentemente dalle dimensioni, ad avere un organo di controllo (interamente composto di soggetti qualificati ex articolo 2397, Codice civile), mentre sono soggette a revisione legale al superamento per due esercizi consecutivi di due dei tre limiti dell'articolo 2435-bis, Codice civile (attivo dello stato patrimoniale superiore a 4,4 milioni di euro; ricavi superiori a 8,8 milioni di euro; dipendenti occupati in media durante l'esercizio superiori a 50 unità).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Basta il rendiconto per cassa per entrate fino a 220mila euro

IL QUESITO

Quali sono in nuovi obblighi contabili previsti per il Terzo settore? Come si coordinano con gli adempimenti civilistici e fiscali degli enti?

di **Nicola Forte**

Gli obblighi contabili per il Terzo settore trovano collocazione nel Dlgs 117/2017 in due diverse disposizioni, rispettivamente nella parte civilistica e in quella fiscale (articolo 13 «Scritture contabili e bilancio» e articolo 87 «Tenuta e conservazione delle scritture contabili degli enti del Terzo settore»). Due norme che a prima vista sembrano sovrapporsi ma che in realtà hanno un ambito applicativo diverso. Gli adempimenti variano a seconda della natura (commerciale o non commerciale) dell'ente e dell'attività svolta.

A prescindere dalla natura (commerciale o meno), gli enti del Terzo settore di maggiori dimensioni devono redigere il bilancio di esercizio in forma ordinaria, composto da stato patrimoniale, rendiconto gestionale (secondo la nuova denominazione rivista dal Dlgs 105/2018) e relazione di missione (articolo 13, comma 1 del Cts). Il documento deve essere predisposto secondo il principio di competenza. Gli enti più piccoli (con rendite, proventi o entrate inferiori a 220mila euro), invece, possono adottare un più snello rendiconto "per cassa".

Solo per i soggetti «che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale» si aggiunge l'obbligo di tenuta del libro giornale e del libro degli inventari ai sensi dell'articolo 2214 del Codice civile (articolo 13, comma 4 del Cts). Questa previsione, i cui contenuti non sono completamente chiari, dovrebbe operare solo sul piano civilistico

L'articolo 87 individua gli obblighi contabili esclusivamente per gli enti del Terzo settore non commerciali. Gli obblighi sono graduati in relazione all'elemento dimensionale. La disposizione non si applica alle Organizzazioni di volontariato e alle Associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario di cui all'articolo 86, con ricavi non superiori al limite di 130mila euro. In questo caso è sufficiente la conservazione dei documenti emessi e ricevuti.

Una seconda eccezione all'obbligo di tenuta della contabilità è prevista per gli Ets che, esercitando le attività di cui agli articoli 5 e 6 (attività di interesse generale e attività diverse), non hanno conseguito in un anno proventi di ammontare superiore a 220mila euro (limite adeguato dal Dlgs 105/2018). In questo caso è sufficiente la

mera redazione del rendiconto “per cassa”, in linea con quanto previsto dall’articolo 13.

Per gli Ets che non hanno adottato il predetto regime forfetario, le scritture contabili devono osservare i requisiti della cronologia e sistematicità e dovranno rappresentare analiticamente le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione (articolo 87, comma 1, lettera a). Gli obblighi possono quindi variare anche in ragione delle dimensioni dell’ente. Ad esempio se l’ente ha conseguito nell’anno proventi realizzati con modalità non commerciali di ammontare pari a 8 milioni di euro, la contabilità dovrà essere estremamente analitica (contabilità ordinaria). Viceversa, per un ente con proventi pari a 230mila euro potrebbe essere sufficiente la tenuta di una prima nota semplice (di cassa e di banca). I predetti obblighi si considerano in ogni caso assolti, indipendentemente dalle dimensioni dell’ente, qualora la contabilità consti del libro giornale e del libro degli inventari.

Le eventuali attività commerciali svolte devono essere gestite dagli enti con contabilità separata. Devono essere istituiti i registri Iva integrati con le annotazioni dei componenti reddituali ai fini delle imposte sui redditi. La tenuta dei soli registri Iva è consentita indipendentemente dall’ammontare dei ricavi conseguiti nel periodo d’imposta. Non si applicano i limiti di 400mila e 700mila euro previsti dall’articolo 18 del Dpr 600/1973.

Gli Ets che svolgono le attività con modalità commerciali (Ets commerciali) sono obbligati al rispetto degli obblighi contabili previsti dagli articoli 14 e seguenti del Dpr 600/1973. Devono essere istituiti i libri Iva integrati con i componenti reddituali ai fini delle imposte sui redditi. In questo caso, però, il superamento dei limiti dei ricavi (400mila euro per i servizi e 700mila euro per le altre attività) fa scattare l’obbligo di tenuta della contabilità ordinaria (libro giornale, libro degli inventari, eccetera). In pratica, se l’attività è esercitata prevalentemente con modalità di tipo commerciale si applicano le regole ordinarie previste dal citato Dpr 600/1973.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

GLI OBBLIGHI CONTABILI



Gli adempimenti

Gli Ets di maggiori dimensioni redigono il bilancio di esercizio in forma ordinaria, mentre quelli entrate inferiori a 220mila euro possono optare per il rendiconto “per cassa”. Gli Ets che svolgono esclusivamente o principalmente attività in forma di impresa devono tenere il libro giornale e il libro degli inventari (articolo 2214 del Codice civile). Gli Ets non commerciali che svolgono attività commerciali devono tenere una contabilità separata e i registri Iva integrati con le annotazioni dei componenti reddituali ai fini delle imposte sui redditi.

Gli enti «minori»

Gli enti di minori dimensioni documentano il carattere secondario e strumentale delle attività diverse in calce al rendiconto per cassa; quelli più grandi, rispettivamente nella relazione di missione, nella nota integrativa o in calce al bilancio (a seconda che l’ente sia commerciale o meno).

ENTRATE E USCITE

Bilancio da depositare entro il 30 giugno

di **Maurizio Postal** e **Matteo Pozzoli**

Nuovi obblighi contabili e di bilancio proporzionali anche alla «dimensione economica dell'attività svolta» per gli enti del Terzo settore. Il principio generale contenuto nella legge delega 106/2016 si realizza con la previsione per gli Ets con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220mila euro di particolari semplificazioni in merito alle scritture contabili e al bilancio. Mentre gli enti che superano questo limite devono predisporre un bilancio ordinario (si veda l'articolo in pagina), gli enti sotto la soglia possono redigere un unico «rendiconto per cassa» (termine così corretto dal Dlgs 105/2018 in luogo del vecchio «rendiconto finanziario per cassa»). La nuova terminologia appare più adeguata, visto che il «rendiconto finanziario» in ambito contabile ha un significato ben individuato e una tecnica di costruzione consolidata (e spesso complessa) anche per le società (articolo 2425-ter, Codice civile e Principio contabile nazionale Oic 10). In aggiunta, sempre gli enti «minori» possono tenere per l'anno successivo in luogo delle scritture contabili il rendiconto per cassa. Il decreto correttivo ha modificato l'articolo 87, comma 3, del Cts, innalzando il limite di 50mila euro di componenti positivi di reddito sotto il quale si poteva fruire della semplificazione a 220mila euro.

Particolare importanza è data alla «documentazione» del «carattere secondario e strumentale» delle attività diverse (articolo 6 del Cts). Tale informativa - che dovrebbe di fatto giustificare lo svol-

gimento di attività ulteriori rispetto a quelle di interesse generale - dovrà essere fornita dagli enti di minori dimensioni in calce al rendiconto per cassa. Gli Ets non piccoli, invece, documenteranno le attività (potrebbero essere più d'una) nella relazione di missione oppure, se esercitano attività esclusivamente o principalmente sotto forma di impresa commerciale, nella nota integrativa (nel caso in cui la redigano) o in calce al bilancio (ai sensi degli articoli 2423 e seguenti del Codice civile).

Il Cts non prevede schemi di bilancio, bensì delega il ministero del Lavoro e delle politiche sociali, sentito il Consiglio nazionale del terzo settore, a predisporre con decreto la modulistica (articolo 13, comma 3, Cts). Decisione, questa dello strumento del decreto regolamentativo, che facilita una revisione più elastica del testo, rispetto a quello normativo di riferimento.

Si deve ricordare che la non-presenza del Registro unico nazionale del Terzo settore e del decreto ministeriale sul bilancio degli Ets non differiscono l'entrata in vigore delle norme sul bilancio. La circolare del ministero del Lavoro e delle politiche sociali del 27 dicembre 2017 aveva già indicato, nello specifico, che la mancanza della modulistica non esonera dall'applicazione delle norme sul bilancio.

Il bilancio dovrà essere depositato presso il Registro una volta che questo sarà ovviamente entrato in vigore. Il Cts non definisce la data di approvazione del bilancio, identificando solo nel 30 giugno la data ultima per il deposito (articolo 48, comma 3).

Chiaro, tuttavia, che saranno create delle sinergie con gli aspetti fiscali, come reso ancor meglio evidente con il testo post decreto correttivo (articolo 87, comma 1, lettera a del Cts). Ai fini fiscali, gli Ets tengono scritture contabili cronologiche e sistematiche atte anche a dare distinta rappresentazione, come adesso specificato, nel bilancio dell'articolo 13 del Cts delle attività di interesse generale e di quelle diverse.

Si consideri, in ultimo, che anche la rendicontazione delle raccolte fondi, seppur avente finalità fiscale, troverà accoglimento, indipendentemente dalle dimensioni dell'Ets non commerciale, nel bilancio (articolo 87, comma 6 del Cts).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

L'attività commerciale marginale con tassazione a forfait

IL QUESITO

Quando le attività esercitate da parte dell'Ets sono considerate non commerciali ai fini fiscali? In tal caso sono previste misure «di favore» per la relativa tassazione?

di **Filippo Dami**

L'articolo 79 del Dlgs 117/2017 individua specifici criteri per stabilire la commercialità o non commercialità dell'attività svolta dagli enti del Terzo settore, i quali sono funzionali per il corretto inquadramento dell'ente nel suo complesso (come commerciale o meno) e dunque per il regime fiscale applicabile. In particolare, l'attività di interesse generale si qualifica non commerciale se svolta a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi (fatta eccezione per le attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale, ai sensi del comma 3). Il limite dei costi effettivi è particolarmente rigido: ❶ non è previsto per il rapporto in questione alcun margine di "tolleranza" (di cui pure era stata auspicata l'indicazione in sede correttiva), entro cui l'attività possa continuare a considerarsi non commerciale (sia pur superando lievemente la soglia dei costi); ❷ non sono espressamente considerati i cosiddetti costi "figurativi" che, peraltro, si ritiene possano trovare un utile apprezzamento in via interpretativa per tenere in de-

bita considerazione il connotato gratuito e volontario dei fattori produttivi che gli Ets normalmente impiegano, quale tratto caratteristico del loro agire.

Guardando ai profili impositivi, laddove l'Ets svolga in via marginale un'attività commerciale, sono comunque previste norme di particolare favore per la tassazione, volte anche ad agevolare l'adozione di competitive politiche di finanziamento basate sull'incremento della quota di attività commerciale esercitata. Nel dettaglio, è prevista la possibilità di optare per un regime forfetario particolarmente vantaggioso (articolo 80), fondato sull'applicazione di (ridotti) coefficienti di redditività, indicati secondo la "tradizionale" distinzione tra le attività di cessione dei beni (dal 5% al 14%) e quelle di prestazione dei servizi (dal 7% al 17%). In questo contesto, vengono dettate regole ben definite per quanto attiene a: - modalità di esercizio dell'opzione (articolo 80, commi 3 e 4), - sorte impositiva delle componenti reddituali relative agli anni precedenti ancora rilevanti e delle pregresse perdite fiscali (articolo 80, commi 5 e 6). I soggetti che eserci-

tano l'opzione non applicano studi di settore e indici di affidabilità.

Coerentemente con i principi ispiratori della riforma, sono poi previsti vantaggi particolari per le Organizzazioni di volontariato (Odv) e le Associazioni di promozione sociale (Aps), per le quali è stabilito che quando i ricavi del periodo di imposta precedente non superano 130mila euro (ed a prescindere dalla natura commerciale o meno dell'ente) l'imponibile può essere quantificato applicando ai ricavi conseguiti un coefficiente pari all'1% per le Odv, che (in una condivisibile differenziazione) sale al 3% per le Aps (articolo 86).

È un meccanismo che ricalca in buona parte quello già sperimentato con successo per professionisti e giovani imprenditori e ha il pregio di introdurre, oltre alla evidente contrazione del carico impositivo, alcune semplificazioni che agevolano in modo particolare le medesime Odv e Aps. Gli enti che optano per il meccanismo in esame:

■ non sono considerati soggetti Iva, che quindi non andrà applicata, con il simmetrico divieto di esercitare il diritto alla detrazione e il conseguente esonero dai relativi obblighi di registrazione;

non sono tenuti alla conservazione dei registri e dei documenti (fatta eccezione per i rari casi di operazioni intracomunitarie), alla liquidazione e al versamento dell'Iva stessa, nonché alla presentazione della relativa dichiarazione; sul piano delle imposte dirette, oltre a non avere alcun obbligo di tenuta delle scritture contabili (fermo restando l'obbligo di conservare i documenti ricevuti ed emessi) non sono neppure considerati sostituti e sostituiti d'imposta, non subendo quindi la ritenuta d'acconto sulle prestazioni rese, e restando a loro carico il solo obbligo di rilasciare una apposita dichiarazione in cui comunicare al committente che il reddito è soggetto al regime forfetario, indicando poi in dichiarazione il solo codice fiscale dei percipienti e i redditi loro corrisposti.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

LE PRINCIPALI NOVITÀ

Regimi di favore e incentivi

Il titolo X del Cts contiene specifiche disposizioni in tema di fiscalità degli enti del Terzo settore, che tengono conto della tipologia di ente e delle modalità di svolgimento delle attività di interesse generale. Dall'inquadramento dell'attività svolta (commerciale o non commerciale) derivano la qualificazione dell'ente nel suo complesso e l'individuazione del regime di tassazione applicabile.

Il Cts prevede specifici regimi forfetari applicabili ai redditi d'impresa di Ets non commerciali, organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale (articoli 80 e 86): l'efficacia di questi regimi (e delle disposizioni in tema di commercialità e non commercialità) è subordinata all'autorizzazione della Commissione europea e all'entrata in funzione del Registro unico nazionale del Terzo settore.

Le agevolazioni fiscali

Al tempo stesso, il Cts ha introdotto alcune agevolazioni fiscali applicabili ad Onlus, organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale già nel periodo transitorio che precede la completa attuazione della riforma: si tratta delle detrazioni e deduzioni connesse alle erogazioni liberali (articolo 83), del social bonus (articolo 81), delle nuove agevolazioni in tema di imposte indirette (articolo 82) dell'esenzione Ires per i redditi degli immobili destinati in via esclusiva da Odv e Aps allo svolgimento di attività non commerciale (articoli 82, comma 4, e 85, comma 7).

LA TEMPISTICA

In vigore l'esenzione Ires sugli immobili

di **Gabriele Sepio**

Le disposizioni fiscali introdotte dal Codice del Terzo settore (Cts) diventeranno efficaci secondo tempistiche diverse, che tengono conto della necessità di assicurare la conformità all'ordinamento comunitario delle disposizioni di carattere strutturale e, al tempo stesso, di introdurre da subito misure volte al sostegno e allo sviluppo del Terzo settore.

In quest'ottica, le norme che indicano i criteri da adottare ai fini della qualificazione commerciale o non commerciale degli enti del Terzo settore e delle attività da questi svolte diverranno efficaci solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui la Commissione europea avrà autorizzato le norme del Codice sottoposte al suo vaglio e, in ogni caso, sarà entrato in funzione il Registro unico nazionale (termine di cui all'articolo 104, comma 2 del Cts). La medesima decorrenza è prevista per l'efficacia dei regimi forfetari di tassazione indirizzati agli Ets non commerciali, alle organizzazioni di volontariato (Odv) e alle associazioni di promozione sociale (Aps).

Nel sistema delineato dal Cts, l'abrogazione o la disapplicazione delle norme ante-riforma coincide con l'efficacia delle disposizioni fiscali destinate a sostituirle. Questa impostazione è stata confermata con apposita norma di interpretazione autentica (articolo 5-sexies del Dl 148/2017). Per tutta la fase transitoria,

quindi, rimarrà ad esempio in vigore il regime fiscale Onlus, che verrà abrogato solo a partire dal termine di cui all'articolo 104, comma 2 del Cts (ossia non prima dell'entrata in funzione dei nuovi regimi tributari previsti per gli Ets).

Al tempo stesso, il Codice ha introdotto una serie di misure fiscali a carattere agevolativo, che sono applicabili alle Onlus, alle Odv e Aps già nel periodo transitorio, in virtù dell'iscrizione negli attuali registri di settore.

Queste misure, pertanto, sono applicabili già nel periodo che va dal 1° gennaio 2018 alla completa attuazione della riforma, ferma restando la necessità per le Onlus, le Odv e le Aps di adeguare i propri statuti alle disposizioni del Cts nel termine di due anni dall'entrata in vigore dello stesso (in base alla proroga prevista dal recente decreto correttivo).

Nel dettaglio, ai sensi dell'articolo 104 del Codice del Terzo settore, sono operative già dal 1° gennaio 2018 le detrazioni e deduzioni per chi effettua erogazioni liberali (articolo 83 del Cts) e le agevolazioni in tema di imposte indirette (articolo 82 del Cts), che sono state riorganizzate e potenziate rispetto al quadro ante-riforma.

È già applicabile, inoltre, l'esenzione Ires relativa ai redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte delle Odv e Aps (articoli 84, comma 2 e 85 comma 7 del Cts). Bisognerà invece attendere un apposito decreto ministeriale per il social bonus (articolo 81) e per il nuovo regime dei titoli di solidarietà (articolo 77), che rientrano tuttavia tra le disposizioni applicabili in via transitoria ad Onlus, Odv e Aps (fatta eccezione per il credito d'imposta a favore degli emittenti dei titoli di solidarietà di cui al quinto comma dell'articolo 77, subordinato al vaglio comunitario).

Stessa sorte anche per il nuovo regime fiscale del social lending (articolo 78) che consentirà la raccolta di finanziamenti tramite apposite piattaforma online.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Sì alla distribuzione degli utili per attrarre gli investimenti

IL QUESITO

Quali sono le principali novità in tema di impresa sociale e cosa cambierà per le «nuove» imprese sociali dal punto di vista fiscale?

di **Antonio Fici**

La disciplina particolare della nuova impresa sociale si trova in un testo autonomo (il Dlgs 112/2017), separato dal Codice del terzo settore, ma a quest'ultimo sostanzialmente collegato (articolo 1, comma 5). Ne consegue la possibilità di applicare alle imprese sociali anche le norme del Codice, come ad esempio l'articolo 22 sull'acquisto della personalità giuridica, usufruibile dalle imprese sociali costituite in forma di associazione o di fondazione. L'impresa sociale è una qualifica che enti costituiti in una qualsiasi forma giuridica, anche societaria, possono acquisire se sono costituiti ed operano in conformità alle disposizioni di legge applicabili (articolo 1, comma 1). A tale qualifica non possono invece accedere le persone fisiche, le società costituite da un unico socio persona fisica, le amministrazioni pubbliche e gli enti i cui atti costitutivi riservino ai soci o associati l'erogazione dei beni o dei servizi (articolo 1, comma 2).

Un particolare regime vige per gli enti religiosi civilmente riconosciuti (articolo 1, comma 3), che pur non potendo acquisire la qualifica di imprese sociali, possono a certe condizioni avvalersi di

questa normativa per lo svolgimento in forma d'impresa di attività diverse da quella di culto; e per le cooperative sociali (e i loro consorzi) di cui alla legge 381/1991, che sono considerate imprese sociali "di diritto" (articolo 1, comma 4).

L'impresa sociale, come tutti gli altri Ets, è tenuta a svolgere un'attività d'interesse generale, ma a differenza degli altri Ets deve farlo in forma d'impresa. Il legislatore della riforma ha esteso i campi di attività dell'impresa sociale, che si trovano elencati all'articolo 2, comma 1 del decreto. L'impresa sociale, inoltre, può qualificarsi per il fatto di esercitare una qualsiasi attività d'impresa inserendo al lavoro (nella percentuale minima del 30%) determinate persone svantaggiate o determinati lavoratori molto svantaggiati (articolo 2, commi 4 e 5).

A differenza degli altri Ets, l'impresa sociale (se costituita in forma di società) può entro certi limiti distribuire utili ai propri soci (articolo 3, comma 3, lettera a). Questa innovazione legislativa si deve alla volontà di favorire gli investimenti nel capitale sociale delle società imprese sociali, anche tenendo conto della misura fiscale di cui all'articolo 18, commi 3 e 4. L'impresa so-

ziale non può essere controllata da enti for profit o da enti pubblici. Tuttavia, tali enti possono aderire a un'impresa sociale, ciò che consente loro di realizzare stabili forme di partnership con gli Ets. Infatti, enti for profit che intendano comportarsi in maniera "socialmente responsabile" ed enti pubblici che intendano assumersi la responsabilità di determinate attività di interesse generale potrebbero farlo contribuendo alla costituzione di imprese sociali o aderendo a imprese già costituite.

Altre novità rilevanti riguardano la tutela del lavoro e il principio di equità retributiva per cui tra la retribuzione più bassa e quella più alta non può esservi un rapporto superiore a 1 a 8 (articolo 13, comma 1). L'impresa sociale deve inoltre realizzare forme di coinvolgimento e partecipazione dei propri lavoratori ed utenti (articolo 11). Nelle imprese sociali di più grandi dimensioni la partecipazione dei lavoratori e utenti agli organi societari è imposta dalla legge (articolo 11, comma 4, lettera b).

Favorita dal legislatore della riforma è altresì la dimensione di sistema. Più imprese sociali (in numero pari almeno a mille) possono infatti costituire una rete associativa che le sostenga in vario modo, anche attraverso l'istituzione di fondi per la promozione e lo sviluppo delle imprese sociali, alimentati ai sensi dell'articolo 16 del decreto, e che eserciti nei loro confronti l'attività di vigilanza altrimenti effettuata dal ministero del Lavoro e delle Politiche sociali.

Vigono infine per l'impresa sociale particolari obblighi di organizzazione interna, di rendicontazione e di trasparenza. L'impresa sociale è tenuta ad avere un organo di controllo interno che vigili sulla legalità e correttezza dell'operato degli amministratori, e in alcuni casi anche a nominare un revisore legale (articolo 10). Deve sempre redigere e pubblicare un bilancio sociale redatto in conformità a linee guida ministeriali (articolo 9, comma 2) ed è tenuta alla redazione del bilancio d'esercizio secondo le norme applicabili alle società (articolo 9, comma 1).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

LE REGOLE SULLA TASSAZIONE

L'impresa sociale

Possono diventare impresa sociale gli enti costituiti in una qualsiasi forma giuridica, anche societaria, che rispettano le disposizioni del Dlgs 112/2017.

Non possono accedere alla qualifica: persone fisiche; società costituite da un unico socio persona fisica; amministrazioni pubbliche; enti i cui atti costitutivi riservino ai soci o associati l'erogazione di beni o servizi.

È una forma giuridica rivolta agli enti che intendono svolgere in forma di impresa una delle attività di interesse generale elencate nell'articolo 2 del Dlgs 112/2017.

La ripartizione degli utili

Se costituita in forma di società, l'impresa sociale può destinare una quota inferiore al 50% degli utili e degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti, alla distribuzione di dividendi ai soci, in misura comunque non superiore all'interesse massimo dei buoni fruttiferi postali aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato.

Gli utili e avanzi di gestione sono esclusi da tassazione se accantonati in apposite riserve e destinati allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio.

Non comporta decadenza dal beneficio della detassazione l'utilizzo delle riserve a copertura di eventuali perdite.

Indipendentemente dalle dimensioni, è obbligatoria la nomina di un organo di controllo interno. Il revisore legale è richiesto solo al superamento di alcuni limiti (articolo 10 Cts).

IL FRONTE FISCALE

Esentasse i guadagni reinvestiti

di **Gabriele Sepio**

Una delle principali novità del Dlgs 112/2017 è la previsione per l'impresa sociale di una specifica disciplina tributaria, del tutto assente nella normativa previgente. Il nuovo regime non è ancora operativo: l'efficacia delle misure di cui all'articolo 18 del Dlgs 112/2017 è infatti subordinata al vaglio da parte della Commissione europea.

Con la piena efficacia della riforma, gli enti dotati della qualifica di impresa sociale potranno beneficiare della non imponibilità degli utili e avanzi di gestione accantonati in apposite riserve e destinati allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio (articolo 18, comma 1 Dlgs 112/2017). Verranno dunque esclusi da tassazione gli utili effettivamente reinvestiti nelle finalità statutarie di interesse generale, ma le riserve potranno essere utilizzate a copertura di eventuali perdite, senza che ciò comporti la decadenza dal beneficio. Del pari escluse da tassazione le imposte sui redditi riferibili a variazioni in aumento o in diminuzione: si eviterà così che l'importo dell'Ires dovuta in seguito alle variazioni possa rilevare come costo non deducibile e, di conseguenza, essere oggetto di ripresa in aumento (come chiarito dal decreto correttivo 95/2018). Non concorreranno a formare il reddito dell'impresa sociale, inoltre, le somme destinate al versamento del contributo per l'attività ispettiva esercitata sulle imprese sociali dal ministero del Lavoro (ai sensi dell'articolo 15 Dlgs 112/2017).

Nell'intento di compensare le limitazioni alla distribuzione di utili, il Dlgs 112/2017 ha poi introdotto per le imprese sociali costituite in forma societa-

ria alcuni incentivi a favore della capitalizzazione, ispirati alle analoghe misure già sperimentate per le start up innovative. I contribuenti Irpef potranno infatti detrarre un importo pari al 30% della somma investita nel capitale dell'impresa sociale, nel limite di un milione di euro per ciascun periodo d'imposta. L'ammontare non detraibile potrà essere riportato nei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il terzo (articolo 18, comma 3 Dlgs 112/2017). I contribuenti Ires potranno invece fruire di una deduzione del 30%, per un investimento massimo di 1,8 milioni di euro per ciascun periodo d'imposta (articolo 18, comma 4 Dlgs 112/2017). In entrambi i casi, l'investimento dovrà essere mantenuto per un periodo di almeno 5 anni, pena la decadenza dal beneficio. Potranno godere delle agevolazioni unicamente gli investimenti effettuati dopo il 20 luglio 2017 (data di entrata in vigore del Dlgs 112/2017) e diretti ad imprese sociali che abbiano acquisito la qualifica da non più di 5 anni. Benefici analoghi sono previsti per gli atti di dotazione e contributi di qualsiasi natura posti in essere a favore delle imprese sociali costituite in forma di fondazione (articolo 18, comma 5 del Dlgs 112/2017). L'operatività degli incentivi in questione è comunque subordinata, oltre che all'autorizzazione comunitaria, all'emanazione di un decreto ministeriale attuativo. Alcune tipologie di imprese sociali potranno poi fruire delle agevolazioni fiscali introdotte dal Cts (Dlgs 117/2017 o Cts). Nel dettaglio, sono applicabili alle imprese sociali costituite in forma non societaria (nonché alle cooperative sociali) sia i benefici per chi effettua erogazioni liberali di cui all'articolo 83 del Cts sia le agevolazioni in materia di imposte indirette di cui all'articolo 82 (che includono l'esenzione dall'imposta su successioni e donazioni per i trasferimenti a titolo gratuito, l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa ad atti costitutivi e modifiche statutarie e l'esenzione dall'imposta di bollo per tutti gli atti e documenti). A prescindere dalla forma giuridica, agli atti traslativi a titolo oneroso relativi a beni immobili di tutte le imprese sociali si applica il registro in misura fissa (articolo 82, comma 4 del Cts).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Verso Onlus, volontariato, Aps liberalità più convenienti dal 2018

IL QUESITO

Quali sono le nuove agevolazioni fiscali per chi dona a favore di enti del terzo settore? Che cos'è il social bonus?

di **Marina Garone** e **Gabriele Sepio**

Le novità in tema di detrazioni e deduzioni per chi effettua erogazioni liberali sono già applicabili alle liberalità effettuate nel periodo d'imposta 2018 a vantaggio delle Onlus, delle organizzazioni di volontariato (Odv) e delle associazioni di promozione sociale (Aps).

Una volta concluso il periodo transitorio - vale a dire a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione europea e all'entrata in funzione del Registro unico nazionale del Terzo settore - le nuove agevolazioni previste dal Codice del Terzo settore (Cts) saranno applicabili alle liberalità indirizzate agli enti iscritti nell'istituendo Registro unico, comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma societaria (articolo 83, comma 6, Cts).

Aumentano dunque i vantaggi per chi dona a favore di enti non profit. Con la riforma sono stati, infatti, rafforzati gli incentivi e resa più omogenea la disciplina relativa alle erogazioni liberali, ora inserita all'interno di un unico articolo del Cts (articolo 83): le agevolazioni erano infatti regolate in precedenza da disposi-

zioni diverse, contenute negli articoli 15 e 100 del Tuir e nel Dl 35/2005. Una novità di rilievo è l'estensione delle detrazioni e delle deduzioni alle erogazioni liberali in natura, che nel quadro ante-riforma erano agevolate solo in alcune ipotesi, come ad esempio la «più dai meno versi» (articolo 14 del Dl 35/2005). I criteri di valorizzazione delle liberalità e le tipologie di beni agevolabili dovranno essere individuati da un decreto ministeriale.

In base alle nuove regole, i contribuenti che effettuano erogazioni liberali a favore di un ente del Terzo settore (nel periodo transitorio, a favore di Onlus, organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale) potranno dedurre gli importi erogati entro il limite del 10% del reddito dichiarato, riportando le eventuali eccedenze deducibili fino al quarto periodo di imposta successivo. Per un'impresa con redditi consistenti, ad esempio, le donazioni a favore di una Onlus risultano più convenienti rispetto al quadro ante-riforma, che consentiva fino al 2017 una deduzione fino al 10% del reddito ma nel limite massimo di 70mila euro o, in alternativa, la deduzione en-

tro l'importo maggiore tra 30mila euro e il 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato (articolo 100, lettera h del Tuir).

I soli contribuenti Irpef possono scegliere in base al nuovo articolo 83 del Cts, in alternativa alla deduzione, di applicare una detrazione dall'imposta pari al 30% delle somme erogate, calcolata su un importo massimo di 30mila euro annui. Per le liberalità destinate alle organizzazioni di volontariato, la misura della detrazione sale al 35 per cento. A partire dal 2018, aumentano quindi i vantaggi rispetto alle corrispondenti agevolazioni contenute nell'articolo 15 del Tuir (detrazione al 26% su importo non superiore a 30mila euro per Onlus e Odv; detrazione al 19% su importo non superiore a 2.065,83 euro per Aps).

Altra novità della riforma in tema di erogazioni liberali è l'introduzione di una specifica agevolazione, volta a sostenere progetti di recupero di beni inutilizzati o confiscati. Si tratta del social bonus (articolo 81 del Cts), che consiste in un credito d'imposta a favore dei contribuenti che effettuano erogazioni liberali in denaro destinate ad interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni immobili pubblici inutilizzati o di beni mobili e immobili confiscati alla criminalità organizzata, affidati ad enti del Terzo settore in virtù di specifici progetti approvati dal ministero del Lavoro e delle politiche sociali. Anche per questa agevolazione è prevista l'applicabilità nel periodo transitorio ad Onlus, Odv e Aps, mentre a regime l'ambito applicativo è riferito ai progetti affidati ad Ets che utilizzino i beni esclusivamente per lo svolgimento di attività di interesse generale con modalità non commerciali.

Perché la misura divenga efficace, è in ogni caso prevista l'emanazione di un decreto ministeriale attuativo. Il bonus varierà in base al tipo di donante: il credito d'imposta spetta infatti nella misura del 65% dell'erogazione per le persone fisiche e nella misura del 50% per enti o società (nel limite del 15% del reddito dichiarato da persone fisiche ed enti non com-

merciali o del 5 per mille dei ricavi annui per i titolari di reddito di impresa). Per assicurare la trasparenza in ordine al corretto utilizzo delle somme erogate, gli enti assegnatari dei beni dovranno comunicare trimestralmente al ministero del Lavoro le liberalità ricevute e rendere noti sul proprio sito web i relativi importi e le modalità di utilizzo.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

I PUNTI SALIENTI

Le agevolazioni tributarie

Già a partire dal 1° gennaio 2018 si applicano a chi effettua erogazioni liberali a favore delle Onlus, Odv e Aps iscritte nei rispettivi registri le nuove detrazioni e deduzioni introdotte dal Codice del Terzo settore (articolo 83). Al termine del periodo transitorio le agevolazioni si applicheranno non solo alle liberalità in favore degli Ets non commerciali (articolo 83, comma 1) ma anche a quelle in favore delle imprese sociali costituite in forma societaria e delle cooperative sociali (articolo 83, comma 6), a condizione che vengano utilizzate dall'ente per lo svolgimento dell'attività statutaria e ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Le erogazioni liberali in natura

La riforma dà rilievo anche le erogazioni liberali in natura: le tipologie di beni donabili e le modalità di valorizzazione delle liberalità dovranno essere definiti con apposito decreto ministeriale. Il Cts istituisce uno specifico credito d'imposta (social bonus) per incentivare le erogazioni liberali a favore di progetti di recupero di immobili pubblici inutilizzati e beni confiscati alla criminalità organizzata, assegnati agli enti del Terzo settore. L'operatività di questa misura è subordinata all'emanazione di un decreto attuativo.

ATTI COSTITUTIVI E MODIFICHE STATUTARIE

Sono esenti i trasferimenti gratis pro Ets

di **Thomas Tassani**

L'articolo 82 del Codice, dedicato alle imposte indirette e tributi locali, è una delle disposizioni già in vigore (dal 1° gennaio di quest'anno), applicabile nella fase transitoria ad Onlus, Odv ed Aps.

Per gli atti costitutivi e le modifiche statutarie, la norma (comma 3) prevede l'applicazione in misura fissa (200 euro) dell'imposta di registro e delle ipocatastali e l'esenzione qualora la modifica sia necessaria per adeguamenti a modifiche ed integrazioni normative.

Se l'ipotesi dell'atto costitutivo senza dotazione patrimoniale risulta strutturalmente estranea all'imposta proporzionale, nei casi di costituzione in cui si effettui anche il trasferimento di beni e diritti all'ente, vengono in considerazione simili effetti traslativi anche se non si può parlare di conferimenti od apporti in senso proprio, come invece si farebbe, per esempio, per la costituzione di una società.

Se, allora, gli atti di dotazione dell'ente sono potenzialmente idonei ad essere ricompresi nell'ambito del tributo successorio e donativo, la tassazione è però evitata per l'operare del comma 2 dell'articolo 82, che dispone l'esenzione per i «trasferimenti a titolo gratuito» effettuati a favore degli Ets. La formulazione letterale, nonché la ratio, della disposizione ricomprende ogni tipo di trasferimento gratuito: iniziale e successivo; in sede di costituzione o di altra operazione, anche straordinaria;

da parte di soci, fondatori, partecipanti o terzi.

Di estremo rilievo è l'intervento correttivo recentemente attuato con il Dlgs 105/2018 che, modificando l'articolo 82 Codice, ha disposto che «gli atti costitutivi e quelli connessi allo svolgimento delle attività» delle Odv sono «esenti dall'imposta di registro». Si tratta della reintroduzione della norma già prevista dall'articolo 8, comma 1, legge 266/91, inizialmente abrogata dalla riforma e che determina un notevole risparmio di imposta per tali tipologie di enti, sia per gli atti costitutivi sia (soprattutto) per gli atti di gestione, come ad esempio un appalto stipulato con un Comune per il servizio di custodia animali (risoluzione 158/E/2017) o una locazione immobiliare per lo svolgimento di un'attività di interesse generale.

L'imposta fissa per le modifiche statutarie è disposta anche per le operazioni straordinarie (fusioni, scissioni, trasformazioni), con lo scopo di allineare il trattamento fiscale a quello già previsto per le analoghe operazioni societarie dall'art. 4 della Tariffa allegata Tur (Dpr 131/1986). Sempre in misura fissa sono dovute le imposte di registro e ipocatastali per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento a favore degli Ets, a condizione che i beni siano «direttamente utilizzati, entro cinque anni dal trasferimento», in «diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale» e che l'ente renda, contestualmente alla stipula dell'atto, apposita dichiarazione in tal senso (articolo 82, comma 4). Si tratta di una norma assai simile a quella a suo tempo prevista (ma solo per il tributo di registro) dalla normativa Onlus (Dlgs 460/1997) e poi abrogata in seguito alla riforma dell'imposta di registro (dal 1° gennaio 2014). Infine, è prevista l'esenzione esenzione dall'imposta di bollo, con una formulazione letterale più ampia di quella prevista dall'ancora vigente articolo 27 bis, tabella allegata b, Dpr 642/72.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Per i volontari solo rimborsi per le spese documentate

IL QUESITO

È possibile, nello stesso ente, essere contemporaneamente lavoratore e volontario? I rimborsi forfettari sono sempre esclusi?

di **Glauco Zaccardi**

Il Codice del Terzo settore (Cts) distingue in maniera chiara il rapporto di lavoro dall'attività di volontariato.

Quest'ultima è contraddistinta dalla prestazione d'opera a favore della collettività a titolo personale, spontaneo e gratuito, con fini esclusivi di solidarietà sociale. L'attività del volontario non può quindi essere retribuita in alcun modo, fermo restando il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate (articolo 17 del Cts).

Per evitare abusi, il Codice richiede che i limiti e le condizioni del rimborso siano identificati dall'ente del Terzo settore preventivamente e vieta, in ogni caso, la corresponsione di rimborsi forfettari. Assieme alla certificazione del rimborso è dunque necessario conservare la documentazione dell'effettivo sostenimento delle spese (che dovranno essere naturalmente inerenti all'attività dell'ente) onde evitare che in caso di controlli i rimborsi non documentati possano essere qualificati come compensi, con conseguente ripresa a tassazione.

Un'eccezione è prevista per le spese di minore entità: in base alle nuove regole introdotte dal

Cts, se l'importo non supera 10 euro giornalieri e 150 euro mensili, il rimborso può essere erogato anche a fronte di un'autocertificazione resa dal volontario. Per fruire di questa semplificazione (non consentita per le prestazioni relative alla donazione di sangue o organi) è comunque necessario che l'organo sociale competente individui preventivamente le attività e le tipologie di spese rimborsabili a fronte di autocertificazione.

In analogia a quanto già previsto dalla legge 266/1991, il decreto correttivo al Cts (Dlgs 105/2018) ha sancito per i lavoratori subordinati che intendano svolgere attività di volontariato in un ente del Terzo settore il diritto di usufruire della flessibilità di orario di lavoro o delle turnazioni previste dai contratti collettivi, compatibilmente con l'organizzazione aziendale.

Come regola generale, non è possibile rivestire contemporaneamente all'interno del medesimo ente la qualità di volontario e quella di lavoratore. Quest'ultimo stipula infatti con l'ente del Terzo settore un rapporto di lavoro, percependo di conseguenza una retribuzione o un compenso.

Sul punto, l'articolo 16 del Cts introduce alcune regole puntuali. Viene specificato, innanzitutto,

che i lavoratori del Terzo settore hanno diritto ad un trattamento economico e normativo non inferiore a quello previsto dai contratti collettivi nazionali, territoriali o aziendali firmati dalle associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale, dalle loro rappresentanze sindacali aziendali o dalla rappresentanza sindacale unitaria (articolo 51 del Dlgs 81/2015).

Inoltre, al fine di evitare un eccessivo squilibrio nelle politiche salariali, le differenze retributive tra i lavoratori dipendenti devono essere contenute all'interno di un rapporto uno a otto, calcolato sulla base della retribuzione annua lorda. Accanto a queste condizioni è necessario ricordare l'ulteriore limite previsto dall'articolo 8 del Cts: in base a tale norma, non possono essere corrisposti ai lavoratori (subordinati o autonomi) retribuzioni o compensi superiori del 40% rispetto a quelli previsti, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi stipulati dalle parti sindacali rappresentative (articolo 51 del Dlgs 81/2015).

Per i compensi eccedenti tale limite opererà, infatti, la presunzione di distribuzione indiretta di utili. Un'unica deroga è prevista nel caso in cui l'erogazione di retribuzioni o compensi in misura superiore alla citata percentuale si renda indispensabile per acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle attività di interesse generale degli interventi e prestazioni sanitarie, della formazione universitaria e post-universitaria o della ricerca scientifica di particolare interesse sociale. Con riguardo ai limiti retributivi permangono tuttavia alcuni nodi da sciogliere, relativi sia all'attuale mancanza di una contrattazione collettiva ad hoc per il Terzo settore sia all'individuazione delle tipologie contrattuali alle quali sono applicabili i parametri di cui all'articolo 16 del Cts.

La norma sembra riferirsi, infatti, ai soli lavoratori dipendenti. Sarebbero tuttavia opportuni maggiori chiarimenti sul punto, considerata anche la varietà di mansioni e rapporti di lavoro esistenti nel settore.

L'autore è capo ufficio legislativo Finanze presso il ministero dell'Economia

© RIPRODUZIONE RISERVATA

LE REGOLE INIZIALI

Il lavoro nel Terzo settore

Per l'attività di volontariato è ammesso esclusivamente il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate, senza possibilità di calcoli forfetari e con preventiva individuazione da parte dell'ente dei relativi limiti e condizioni.

Per le piccole spese sostenute dai volontari (entro i 10 euro giornalieri e i 150 euro mensili) è possibile il rimborso a fronte di autocertificazione, in relazione alle tipologie di spese preventivamente individuate dall'ente

Le tutele per i volontari

I volontari devono essere indicati in un apposito registro e assicurati contro infortuni, malattie e responsabilità civile verso terzi. Anche le imprese sociali possono impiegare volontari nelle proprie attività, purché il loro numero non sia superiore a quello dei lavoratori e le relative prestazioni siano utilizzate in misura complementare e non sostitutiva rispetto ai parametri di impiego di operatori professionali

I trattamenti economici

Il trattamento economico e normativo dei lavoratori non può essere inferiore a quello previsto dai contratti collettivi stipulati dalle parti sindacali comparativamente più rappresentative. Le differenze retributive tra i lavoratori dipendenti devono essere contenute all'interno del rapporto uno a otto. In ogni caso, si considera distribuzione indiretta di utili la corresponsione ai lavoratori (subordinati o autonomi) di retribuzioni/compensi superiori del 40% rispetto a quelli previsti per le medesime qualifiche dai contratti stipulati dalle parti sindacali comparativamente più rappresentative

LA GESTIONE

I lavoratori partecipano all'assemblea

di **Olga Pirone**

Con la riforma del Terzo settore trovano una disciplina più puntuale le forme di coinvolgimento dei lavoratori nella nuova impresa sociale e al contempo viene chiarito il rapporto con i soggetti che svolgono attività di volontariato.

Sul primo fronte, tutte le imprese dovranno definire nei propri statuti o nei regolamenti aziendali adeguati meccanismi di informazione, consultazione o partecipazione di lavoratori, utenti e stakeholder all'attività (articolo 11 del Cts), al fine di assicurare a questi soggetti la possibilità di influire su alcune decisioni imprenditoriali. Tra queste rientrano, in particolare, tutte quelle scelte in grado di incidere in maniera diretta sulle condizioni di lavoro o sulla qualità dei beni e servizi forniti e che riguardano più da vicino il rapporto tra impresa e dipendente. Sul punto il Dlgs 112/2017 rimanda a linee guida che saranno fissate dal ministero del Lavoro e delle politiche sociali (sentito il Consiglio nazionale del terzo settore).

Nello statuto devono essere disciplinati anche i meccanismi di partecipazione di lavoratori e utenti (anche per il tramite di loro rappresentanti) all'assemblea e, per le imprese che superano determinati limiti dimensionali (quelli di cui all'articolo 2435-bis del Codice civile ridotti alla metà) spetta ai lavoratori la nomina di almeno un componente dell'organo di amministrazione e dell'organo di con-

trollo.

Per alcuni tipi di impresa, inoltre, gioca un ruolo importante l'inclusione lavorativa di particolari categorie di soggetti. Nel dettaglio, a prescindere dall'oggetto sociale, si considera di interesse generale l'attività di impresa nella quale sono occupati, in misura almeno pari al 30% dei lavoratori, soggetti "deboli" (persone con disabilità, rifugiati o richiedenti protezione internazionale, senza fissa dimora che versino in condizione di povertà) o lavoratori "molto svantaggiati" (privi di un impiego regolarmente retribuito da almeno 24 mesi o, al ricorrere di specifiche condizioni, da almeno 12 mesi). Ai fini del calcolo di questa percentuale i lavoratori "molto svantaggiati" non possono contare per più di un terzo e, per effetto delle correzioni apportate dal Dlgs 95/2018, tali soggetti si considerano in situazione di svantaggio solo per i primi 24 mesi dall'assunzione (decorsi i quali non rientrano più nella suddetta percentuale). In altre parole, si vuole evitare che l'ente possa beneficiare "in eterno" della qualifica di impresa sociale, anche laddove i lavoratori impiegati siano "usciti" dalla condizione di svantaggio.

Importanti chiarimenti sono giunti anche sul fronte dei volontari. La riforma definisce i confini tra l'apporto di questi soggetti e quello dei lavoratori, distinguendone nettamente i ruoli e inserendo previsioni ad hoc. Innanzitutto, i volontari dovranno essere indicati in un apposito registro e assicurati contro infortuni, malattie e responsabilità civile verso terzi. Inoltre, il numero del personale volontario non potrà superare quello dei lavoratori e occorrerà prestare attenzione alle mansioni assegnate. Al fine di evitare possibili abusi, il Dlgs 95/2018 ha infatti specificato che le prestazioni dei volontari possono essere utilizzate in misura solo complementare (e non sostitutiva) rispetto a quelle degli operatori professionali, in analogia con quanto già previsto in tema di cooperative sociali (legge 398/1991).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Titoli di solidarietà, rendimento da distribuire annualmente

IL QUESITO

Quali sono gli obblighi per gli istituti di credito emittenti? C'è un rendimento assicurato per chi investe?

di **Giuseppe Molinaro** e **Gabriele Sepio**

Il Codice del Terzo settore (Cts) dedica per la prima volta una specifica sezione alla finanza sociale allo scopo di facilitare e incentivare i meccanismi di accesso al credito da parte degli enti non profit. Si tratta di strumenti che avranno come obiettivo quello di agevolare la raccolta fondi destinata a finanziare iniziative legate alle attività di interesse generale realizzate dagli enti che si iscriveranno nell'istituendo Registro unico nazionale del Terzo settore (Runts).

La prima novità è rappresentata dalla regolamentazione dei cosiddetti «titoli di solidarietà» (articolo 77, Cts). Si tratta di obbligazioni e altri titoli di debito (di durata non inferiore a 36 mesi) nonché certificati di deposito (di durata non inferiore a 12 mesi). Gli istituti di credito emittenti oltre a non poter applicare commissioni di collocamento dovranno destinare una somma pari all'intera raccolta di risparmi effettuata con l'emissione di questi titoli a prestiti a favore degli enti del Terzo settore di

natura non commerciale.

Un aspetto decisivo riguarda il rendimento dei titoli. Gli istituti emittenti dovranno, infatti, corrispondere interessi con periodicità almeno annuale, la cui misura deve essere pari al maggiore tra:

- il tasso di rendimento lordo annuo di obbligazioni dell'istituto emittente, aventi analoghe caratteristiche e durata, collocate nel trimestre solare precedente la data di emissione dei titoli;
- il tasso di rendimento lordo annuo dei titoli di Stato con vita residua simile a quella dei titoli.

L'obiettivo del legislatore è quello di rendere appetibili i titoli per i risparmiatori, che avranno la garanzia di ottenere il migliore rendimento possibile, almeno nell'ambito delle obbligazioni e certificati di deposito più di recente emessi dallo stesso istituto e dei titoli di Stato aventi la medesima durata.

Gli emittenti possono comunque applicare un tasso inferiore rispetto al

maggiore tra i due tassi di rendimento sopra illustrati, ma a condizione che si riduca contemporaneamente il tasso di interesse applicato sulle correlate operazioni di finanziamento, secondo le modalità che verranno indicate nelle norme attuative. In altri termini, a minori costi della raccolta devono corrispondere minori oneri sugli impieghi e, quindi, migliori condizioni offerte agli Ets finanziati.

Viene, inoltre, prevista la possibilità per gli emittenti di erogare, a titolo di liberalità, una somma commisurata all'ammontare nominale collocato dei titoli a uno o più Ets non commerciali iscritti nel Registro, per il sostegno delle relative attività istituzionali, ritenute meritevoli sulla base di un progetto predisposto dagli enti richiedenti. Se tale erogazione risulta almeno pari allo 0,60% del valore nominale collocato dei titoli l'emittente beneficia di un credito d'imposta.

Particolarmente innovativa è l'introduzione del cosiddetto «social lending» o peer to peer (P2P) lending (articolo 78, Cts) basato su piattaforme online gestite da società iscritte all'Albo dell'articolo 106 del Testo unico bancario (Tub) o da istituti di pagamento di cui all'articolo 114 del medesimo Tub.

Si tratta di uno strumento che si propone come forma alternativa di accesso al credito con lo scopo di mettere in relazione, tramite l'utilizzo delle piattaforme online, soggetti interessati a prestare denaro (come privati o investitori istituzionali) con enti del terzo settore che, a fronte di un rating creditizio positivo, richiedono risorse finanziarie per sviluppare progetti o sostenere la propria attività.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

I PASSAGGI CHIAVE

I titoli di solidarietà

L'emissione dei titoli di solidarietà è volta a sostenere le attività di interesse generale degli enti del Terzo settore. Si tratta di obbligazioni e altri titoli di debito, nominativi o al portatore, di durata non inferiore a sedici mesi o certificati di deposito di durata in questo caso non inferiore a dodici mesi. Non sono applicate commissioni di collocamento ed è garantito un tasso di rendimento minimo.

Le agevolazioni

Nel rispetto delle condizioni previste dall'articolo 77 del Codice del Terzo settore si applicano ai titoli le seguenti agevolazioni: ai redditi di capitale e ai redditi diversi si applica il regime fiscale dei titoli di Stato (con una aliquota del 12,50%); per le imprese, non rilevano ai fini della sterilizzazione dalla base Ace (acronimo di Aiuto alla crescita economica); non concorrono alla formazione dell'attivo ereditario ai fini dell'imposta di successione e non rilevano ai fini dell'imposta di bollo sui depositi titoli; gli emittenti possono fruire di un credito d'imposta in relazione alle somme erogate a titolo di liberalità (subordinato all'autorizzazione europea).

Il social lending

Sempre in tema di finanza sociale, il Cts istituisce lo strumento del social lending, finalizzato alla raccolta di fondi destinati ai progetti degli enti del Terzo settore attraverso apposite piattaforme online. Per gli investitori, i redditi derivanti dagli interessi sul finanziamento tramite social lending sono assoggettati al regime fiscale applicabile ai titoli di stato (aliquota del 12,50%). Social lending che si propone come strumento alternativo di accesso al credito con lo scopo di mettere in relazione, tramite l'utilizzo delle suddette piattaforme online, soggetti interessati a prestare denaro

IL FISCO

Una tassazione al 12,5 per cento per le persone fisiche

di **Giuseppe Molinaro** e **Gabriele Sepio**

Per favorire la sottoscrizione dei titoli di solidarietà e il finanziamento dei progetti tramite le piattaforme di social lending il legislatore ha previsto una serie di incentivi con effetti diversi a seconda della tipologia di investitori.

Nel caso dei titoli di solidarietà i vantaggi sotto il profilo dell'imposizione diretta cambiano a seconda si tratti di imprese o persone fisiche non imprenditori. In questo secondo caso per i redditi di capitale ed i redditi diversi di natura finanziaria è prevista l'applicazione del regime fiscale dei titoli di Stato, con conseguente tassazione dei relativi proventi con aliquota del 12,50% in luogo di quella del 26%, che usualmente si applica sui proventi derivanti da obbligazioni bancarie e strumenti finanziari assimilati. È quindi evidente il vantaggio in termini di gravame impositivo per le persone fisiche non imprenditori (13,5% di imposizione).

I titoli sottoscritti o acquistati da imprese invece non rilevano ai fini della disciplina antielusiva che comporta la sterilizzazione dalla base di computo dell'Aiuto alla crescita economica (articolo 1, comma 6-bis del Dl 201/2011). In assenza di tale previsione, sulle imprese sottoscrittrici tali titoli si ridurrebbe la base di computo rilevante ai fini Ace. Anche le imprese, dunque, a parità di altre condizioni, dovrebbero avere un vantaggio dalla sottoscrizione o dall'acquisto di tali titoli.

La sottoscrizione dei titoli di solidarietà comporta alcuni vantaggi anche sotto il profilo delle imposte indirette. I titoli non concorrono, infatti, alla formazione dell'attivo ereditario ai fini dell'imposta di

successione di cui all'articolo 9 del Dlgs 346/1990. Si tratta quindi di una esclusione oggettiva applicabile esplicitamente agli strumenti finanziari in esame.

I titoli di solidarietà non rilevano altresì ai fini della determinazione dell'imposta di bollo sulle comunicazioni relative ai depositi titoli. I possessori di tali strumenti finanziari non sono pertanto gravati dal prelievo del 2 per mille annuo, di norma altrimenti applicabile da parte degli intermediari finanziari in applicazione della nota 2-ter dell'Allegato A – Tariffa (Parte I) – al Dpr 642/1972.

Vantaggi fiscali commisurati alle erogazioni liberali anche per gli emittenti. Questi ultimi hanno la possibilità di erogare, a titolo di liberalità, una somma commisurata all'ammontare nominale collocato dei titoli ad uno o più enti del Terzo settore non commerciali iscritti nell'apposito Registro, per il sostegno delle relative attività istituzionali, ritenute meritevoli sulla base di un progetto predisposto dagli enti richiedenti. Se tale erogazione risulta almeno pari allo 0,60% del valore nominale collocato dei titoli, l'emittente beneficia di un credito d'imposta pari alla metà dell'importo dell'erogazione liberale in danaro effettuata a favore degli enti del Terzo settore. Tale credito d'imposta non è cumulabile con altre agevolazioni tributarie previste per le erogazioni liberali, può essere utilizzato in compensazione orizzontale e non rileva ai fini Ires ed Irap. Anche per il social lending sono previsti specifici incentivi fiscali. Gli importi percepiti attraverso i portali online dai finanziatori che non svolgono attività d'impresa, a titolo di remunerazione del prestito, costituiscono redditi di capitale ai sensi dell'articolo 44, comma 1, lettera d-bis) del Tuir, al pari di qualsiasi altro interesse o provento derivante da finanziamenti. Tali proventi di norma scontano un prelievo impositivo del 26%, tuttavia, qualora siano destinati al finanziamento ed al sostegno di attività di interesse generale degli enti del Terzo settore si applica la medesima aliquota (12,50%) prevista per i proventi relativi ai Titoli di Stato ed assimilati. Così come previsto per i titoli di solidarietà, i fini dell'operatività delle piattaforme di social lending non è previsto un decreto attuativo.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



BUONGIORNO DA RADIO 24

Sabato alle 7.30 e domenica alle 8.10 Alessio Maurizi conduce "Si può fare", il buongiorno del week end di Radio 24, programma tra attualità e buone notizie. Oltre ai politici la parola andrà a cittadini, inventori, imprenditori, associazioni. In studio Carlo Gabardini. **In onda su www.radio24.it**



CRISI AZIENDALI I RAPPORTI DI LAVORO

Dopo il decreto Dignità, i 5 volumi della collana costituiscono lo strumento editoriale per conoscere la gestione delicata e complessa dei rapporti di lavoro nelle situazioni di crisi aziendale.

In edicola ogni giovedì con il «Sole 24 ore» a 9,90 € o su offerte.ilsole24ore.com/carl18



SMART FISCO 24 LA TUA NEWSLETTER

Newsletter personalizzata realizzata in base ai contenuti selezionati che accompagna il lavoro di ogni giorno con l'autorevolezza dei contenuti e la ricchezza di riferimenti normativi, di prassi e di giurisprudenza. **www.smartfisco24.com**