

TESI DI LAUREA MAGISTRALE



Corso di Laurea Magistrale in Amministrazione, Finanza e Controllo

*Dipartimento di Impresa e Management*

*Cattedra di Diritto tributario*

## **Il perimetro della riforma del Terzo settore E l'impresa sociale**

Relatore:

Chiar.mo Prof. Marchetti Fabio

Correlatore:

Chiar.mo Prof. Napoli Giuseppe

Candidato:

Federico Iannettone

Matricola: 697531

ANNO ACCADEMICO 2018/2019

## Indice

1. Principi ispiratori e inquadramento del Terzo settore
  - 1.1. Inquadramento e ambito di applicazione della normativa
  - 1.2. Enti del terzo settore
  - 1.3. Attività esercitabili
  - 1.4. Destinazione del patrimonio e distribuzione di utili
  - 1.5. Normativa per l'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore
  - 1.6. Bilancio d'esercizio
  - 1.7. Schemi e approvazione bilancio d'esercizio
  - 1.8. Rendicontazione sociale
  
2. Nuovo sistema di tassazione
  - 2.1. Lineamenti generali del nuovo regime fiscale
  - 2.2. Attività commerciali, non commerciali e de-commercializzazione
  - 2.3. Nuova qualifica fiscale di ETS non commerciale e criterio della prevalenza
  - 2.4. Esame degli aspetti di fiscalità per le ONLUS
  - 2.5. Regime forfetario
  - 2.6. Scritture contabili ai fini tributari
  - 2.7. Imposte indirette, tributi locali deduzioni e detrazioni
  - 2.8. Deduzioni e detrazioni
  - 2.9. Social bonus
  
3. Impresa sociale
  - 3.1. Il D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 112 "Revisione della disciplina in materia di impresa sociale, a norma dell'art. 2, comma 2, lett. c) della legge 6 giugno 2016, n. 106
  - 3.2. Le nuove attività di interesse generale (art. 2 del D.Lgs.)
  - 3.3. Normativa di riferimento
  - 3.4. Qualificazione giuridica e organizzazione
  - 3.5. L'assenza di scopo di lucro
  - 3.6. Costituzione dell'impresa sociale e gli adempimenti contabili
  - 3.7. Disciplina dei controlli
  - 3.8. Controllo pubblico
  - 3.9. Procedure concorsuali

3.10. Operazioni straordinarie

3.11. Regime fiscale

3.11.1. Premessa

3.11.2. La detassazione degli utili e degli avanzi di gestione

3.11.3. Incentivi fiscali per chi decida di investire nelle imprese sociali e equity crowdfunding

3.11.4. Ulteriori agevolazioni fiscali per le imprese sociali

3.11.5. Gli adempimenti fiscali

3.11.6. Regime dei controlli

4. Conclusioni

## Introduzione

Il 3 agosto 2017 entra in vigore la parte più importante della Riforma del Terzo Settore.

Una Riforma, tanto importante, quanto complessa, non mancano i motivi di criticità, in particolare l'attuale sotto-posizione della potenzialità produttiva degli Enti del Terzo Settore e il duplice limite della secondarietà fiscale e civilistica.

Nonostante questi limiti e queste problematiche, la notizia importante è che l'Italia ha una Riforma del Terzo Settore, di cui il Codice del Terzo Settore ne costituisce il nucleo centrale.

Il presente elaborato si suddivide nei seguenti quattro capitoli:

*1. "Principi ispiratori e inquadramento del Terzo settore"*

A tale riguardo ho tracciato un inquadramento economico e storico della Riforma.

Successivamente l'analisi ha riguardato l'inquadramento giuridico degli enti del terzo settore, sia sotto il profilo dei requisiti soggettivi che oggettivi e le attività di competenza degli enti stessi.

L'analisi degli ETS è finalizzata a comprendere meglio come gli enti e le fondazioni possano svolgere un'attività mediante collaborazione, ponendo al centro del loro interesse la comunità.

Nella parte finale del primo capitolo, ho approfondito la redazione del bilancio d'esercizio per gli ETS e dei vari adempimenti inerenti la redazione stessa.

## 2. *“Nuovo sistema di tassazione”*

Nel secondo capitolo mi sono soffermato sull’analisi della disciplina fiscale, verrà analizzata la disciplina fiscale delle ONLUS, introdotta con la legge n. 460 del 1997, la quale ha previsto un regime di agevolazioni ed esenzioni a favore degli enti che possiedono i requisiti per essere qualificati ONLUS ai fini fiscali.

## 3. *“Impresa sociale”*

Infine il terzo e ultimo capitolo analizza nel dettaglio l’impresa sociale sia da un punto di vista sia civilistico che fiscale.

## 1. Principi ispiratori e inquadramento

### 1.1. Inquadramento e ambito di applicazione della normativa

Il legislatore nazionale, successivamente alla legge delega del 6 giugno 2016 n. 106 (“Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell’impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale“), ha emanato tre decreti legislativi riguardo le tematiche del Terzo settore:

- D.lgs. 3 luglio 2017 n. 111, Disciplina del 5x1000, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 166 del 18 luglio 2017 ed entrato in vigore il 19 luglio 2017;
- D.lgs. 3 luglio 2017 n. 112, Disciplina dell’impresa sociale, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 167 del 19 luglio 2017 ed entrato in vigore il 20 luglio 2017;
- D.lgs. 3 luglio 2017 n.117, Codice del Terzo settore, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 179 del 2 agosto 2017 ed entrato in vigore il 3 agosto del 2017, successivamente modificato con il d.lgs. “correttivo” n.105 del 3 agosto 2018.

Tali disposizioni modificano notevolmente il panorama del Terzo settore, tanto che la disciplina prende il nome di “Riforma del Terzo settore“.

In particolare con il d.lgs. n. 117 del 2017 si sono volute semplificare e rivedere in modo coerente e sistematico le disposizioni aventi ad oggetto gli enti privi di scopi lucrativi, che perseguono finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale, così da favorire l’esercizio del diritto di associazione e in modo da sostenere l’autonoma iniziativa dei cittadini che concorrono a perseguire il bene comune.

Il principale fondamento normativo, per quanto riguarda gli Enti del Terzo settore, è contenuto nel riformato titolo V della Costituzione e più precisamente nell' art. 118, comma 4, il quale prescrive che *“Stato, Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni favoriscono l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli e associati per lo svolgimento di attività di interesse generale, sulla base del principio di sussidiarietà“*.

Il Codice del Terzo settore è suddiviso in dodici titoli ed è strutturato in 104 articoli.

Il titolo I del Codice riguarda le disposizioni generali, il titolo II analizza gli enti del Terzo settore, il titolo III si occupa della disciplina del volontariato e dell'attività di volontariato, il titolo IV riguarda la disciplina delle associazioni e delle fondazioni del Terzo settore, il titolo V approfondisce le tematiche di particolari enti del Terzo settore, il titolo VI è dedicato al Registro unico nazionale del Terzo settore ( RUNTS ), mentre il titolo VII riguarda i rapporti con gli enti pubblici.

Per quanto riguarda il titolo VIII, esso si occupa della disciplina relativa al sostegno degli enti facenti parte del settore, il titolo IX regola i titoli di solidarietà degli enti e le altre forme di finanza sociale.

Il titolo X contiene il regime fiscale, il titolo XI la disciplina dei controlli e infine il titolo XII le disposizioni transitorie e finali.

L'art. 3 comma 1, stabilisce che le disposizioni del Codice debbano trovare applicazione anche in riferimento alle categorie di enti del terzo settore (di seguito ETS) che vengono disciplinati in modo particolare, sia all'interno che all'esterno del Codice stesso.

In sintesi, la norma impone un'attività di coordinamento tra discipline, sia quelle speciali contenute in altre fonti, sia quelle particolari del Codice che derogano ai principi generali contenuti nel titolo II dello stesso.

Ad esempio, per quanto riguarda la denominazione sociale delle ODV, l'art. 32, comma 3 del Codice prevede l'indicazione dell'acronimo ODV o l'indicazione di organizzazione di volontariato, tale regola deroga ai criteri generali fissati nell'art. 12 del Codice che prevede l'obbligo di denominare "ente del Terzo settore" o "ETS" gli enti iscritti nel Registro.

Gli ETS disciplinati dal Codice coesistono con enti privi di scopo di lucro, disciplinati dal libro I del codice civile o da leggi speciali, quali:

- gli enti che non svolgono attività "di interesse generale" di cui art. 5 del CTS;
- gli enti che pur svolgendo attività "di interesse generale" non possono iscriversi nel RUNTS, poiché controllati da una pubblica amministrazione o da altro soggetto escluso dall'art. 4 comma 2 del CTS, come ad esempio formazioni e associazioni politiche, sindacati, associazioni professionali;
- gli enti che pur potendo, preferiscono non iscriversi al RUNTS e non diventare ETS, al fine di evitare gli oneri organizzativi e amministrativi e il controllo da parte delle pubbliche amministrazioni competenti;
- gli enti che sceglieranno di non iscriversi al Registro unico nazionale del terzo settore per un arbitraggio fiscale, non iscrivendosi al Registro potranno continuare a beneficiare dell'attuale regime forfetario previsto dalla l. 398/1991 e del regime di decommercializzazione dei corrispettivi specifici di cui all'art. 148, comma 3, TUIR, a partire dall'entrata in vigore delle disposizioni fiscali contenute nel CTS<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Infine, sebbene l'art.4, co. 1, preveda tra gli ETS anche "gli altri enti di carattere privato diversi dalle società", resta presente il dubbio circa la possibilità di iscriversi al RUNTS degli enti che, pur avendo le altre caratteristiche (attività, scopo e finalità), siano diversi da quelli tipizzati nei



Ne consegue la permanenza di un settore di enti non profit al di fuori della nuova disciplina codicistica del Terzo settore.

I vuoti normativi lasciati aperti dal CTS - ad esempio la convocazione e le maggioranze assembleari degli ETS costituiti in forma di associazioni o fondazioni - andranno colmati con la disciplina vigente del libro I del codice civile.

Trattandosi di associazioni e fondazioni, la disciplina del libro I del codice civile trova applicazione per espressa previsione di una clausola di rinvio contenuta nello statuto, in assenza di previsioni statutarie, sarà la qualificazione giuridica dell'ente stesso a determinare la normativa da applicare.

In relazione all'applicazione del comma 1 dell'art. 3 del CTS, secondo cui alle categorie di ETS aventi disciplina particolare si applicheranno le disposizioni del codice *“soltanto ove non derogate ed in quanto compatibili”*, lasciando all'interprete l'onere di stabilire se le disposizioni risultino derogatorie del regime generale e se questo sia compatibile con la specificità della categoria di appartenenza.

## 1.2. Enti del terzo settore

Gli Enti del terzo settore individuati dal legislatore all'art. 4 del Codice sono:

- a) Organizzazioni di volontariato;
- b) Associazioni di promozione sociale;

---

titoli IV (associazioni e fondazioni ) e V (ODV, APS, enti filantropici, imprese sociali, reti associative e società di mutuo soccorso) del Codice, come ad esempio i comitati o, anche se non rappresentano propriamente una figura giuridica propria, i trusts.

- c) Fondazioni;
- d) Comitati;
- e) Enti filantropici;
- f) Imprese sociali;
- g) Cooperative sociali;
- h) Reti associative;
- i) Società di mutuo soccorso;

a) La legge sul volontariato 11 agosto 1991, n. 266 disciplina le attività delle organizzazioni di volontariato e detta importanti norme di carattere tributario.

L'attività di volontariato (art.2) è quella prestata in modo spontaneo e gratuito, senza scopi lucrativi, ma esclusivamente con scopo solidaristico.

La gratuità delle prestazione emerge dal fatto che la qualità di volontario è incompatibile con qualsiasi tipo di rapporto di lavoro autonomo o subordinato e con ogni altro tipo di rapporto patrimoniale con l'organizzazione di cui fa parte.

L'art. 3 della l. 11 agosto 1991, n. 266 definisce organizzazioni di volontariato ogni organismo costituito al fine di svolgere attività senza scopi di lucro per fine di solidarietà.

La legge dispone che nell'atto costitutivo e nello statuto devono essere previsti:

- L'assenza di fini lucrativi;
- La democraticità della struttura;
- L'elettività e la gratuità delle cariche associative e delle prestazioni fornite;

- I criteri di formazione del bilancio.

Per lo svolgimento delle proprie attività, le organizzazioni di volontariato si avvalgono dei contributi degli aderenti, dei privati, dello Stato, di enti della pubblica amministrazione, di organismi internazionali, di donazioni e lasciti testamentari, entrate derivanti da attività commerciali o produttive marginali.

L'organizzazione di volontariato spesso si trova ad operare con gli enti pubblici in regime di convenzione, sostituendosi alla pubblica Amministrazione nello svolgimento di attività sociali.

La convenzione è lo strumento utilizzato per regolamentare i rapporti tra la pubblica Amministrazione e i soggetti non profit, ed è un contratto con il quale la pubblica Amministrazione affida la gestione di determinati servizi a tali soggetti.

La convenzione deve contenere tutti gli elementi che certificano il rapporto con la pubblica Amministrazione.

Tali elementi sono:

- Attitudine e capacità dell'organizzazione, l'attitudine operativa si intende come l'insieme delle finalità, della struttura, degli aderenti e delle risorse economiche, ossia di tutti gli elementi presenti nello statuto. Per quanto riguarda la capacità operativa si tratta di valutazione concreta, con riferimento a persone e mezzi specifici che devono essere in grado di garantire l'operatività dell'organizzazione;
- Oggetto, è l'elemento fondamentale della convenzione, di conseguenza va individuato con estrema precisione.

L'ODV che stipula la convenzione deve evidenziare che l'oggetto sia rappresentato dalla prestazione di un servizio sociale di natura pubblica o da un'attività di natura complessa, realizzata tramite

un'organizzazione di persone e mezzi, con la finalità di realizzare un progetto di unità sociale;

- Lo svolgimento dell'attività, secondo l'art. 7, comma 2, della legge quadro la convenzione deve contenere le disposizioni dirette a garantire *“l'esistenza delle condizioni necessarie a svolgere con continuità le attività oggetto della convenzione”*. L'attività deve essere svolta in

modo continuativo e senza interruzioni, per garantire un servizio efficiente e duraturo nel tempo;

- Il corrispettivo;
- La durata, varia a seconda dell'oggetto e del tipo di attività svolta;
- I controlli, riguardano la qualità e il livello di spesa, nonché le modalità di rimborso delle spese;
- Le coperture assicurative degli aderenti all'organizzazione di volontariato, questa copertura assicurativa obbligatoria può essere stabilita a carico dell'ente con il quale viene stipulata la convenzione.

L'art. 1 del decreto del Ministro dell' industria del 14 febbraio 1992, con riferimento all'art. 4 della legge 11 agosto 1991, n. 266, recita così :*“Le organizzazioni di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, sono obbligate ad assicurare i propri aderenti, che prestino attività di volontariato, contro gli infortuni e le malattie connessi allo svolgimento dell'attività stessa, nonché per la responsabilità civile per i danni cagionati a terzi dall'esercizio dell'attività medesima”*.

Non esiste motivo per distinguere le organizzazioni iscritte nel registro del volontariato e le altre non iscritte, entrambe sono soggette all'obbligo sopra riportato<sup>2</sup>.

La copertura assicurativa non avviene tramite l'INAIL, come per le cooperative sociali, ma attraverso assicurazioni private.

Presso la sede INAIL verranno aperte le posizioni assicurative delle ODV, che dovranno conservare un registro numerato e bollato da un notaio, annotando le adesioni e le uscite dei volontari<sup>3</sup>.

b) Sono considerate associazioni di promozione sociale le associazioni riconosciute e non riconosciute, i gruppi o le federazioni costituite per svolgere attività socialmente utili a favore degli associati o di terzi, senza scopo di lucro e nel rispetto della libertà degli associati. Per legge sono esclusi dalla categoria delle APS: i partiti politici, le organizzazioni sindacali, le associazioni professionali e tutte le associazioni che hanno come unica finalità la tutela dei propri associati.

Le associazioni di promozione sociale devono essere costituite mediante atto scritto.

Per quanto riguarda lo statuto, la legge prevede che siano indicati:

- La denominazione;
- L'oggetto sociale;
- L'attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione;
- L'assenza di fini lucrativi e la previsione che i proventi non possono essere divisi fra gli associati;

---

<sup>2</sup> G.M. Colombo, *Le organizzazioni di volontariato. Aspetti civilistici e fiscali*, Giuffrè Editore, 1993.

<sup>3</sup> S. Pettinato, *Gestire il no profit. Guida pratica alla gestione degli enti senza fine di lucro*, Il Sole 24 Ore Libri, 1997.

- L'obbligo di reinvestire l'avanzo di gestione in attività istituzionali statutariamente previste;
- Le norme sull'ordinamento interno e la previsione dell'elettività delle cariche associative;
- I criteri per l'ammissione ed esclusione degli associati, inoltre i loro diritti e obblighi;
- Le modalità di scioglimento dell'associazione;
- L'obbligo di devoluzione del patrimonio residuo in caso di scioglimento, cessazione, o dopo la liquidazione.

Per quanto riguarda le risorse per lo svolgimento delle attività delle APS, vi sono le quote e i contributi associativi, i contributi pubblici, le entrate e i proventi derivanti da servizi resi o cessioni di beni effettuate, le eredità, le donazioni e le entrate derivanti da iniziative promozionali.

Per lo svolgimento della loro attività le APS ricorrono a prestazioni volontarie e gratuite dei propri associati.

Tuttavia è possibile l'assunzione di lavoratori dipendenti o possono ricorrere a prestazioni di lavoro autonomo.

- c) Lo scopo delle fondazioni è determinato dall'atto costitutivo, tale scopo, non consiste in un vantaggio economico per il fondatore, bensì riguarda il carattere della pubblica utilità.

Ad esempio possono considerarsi fondazioni tutte quelle organizzazioni che si propongono per favorire gli studi di storia dell'arte, o che nascono per l'assistenza degli anziani, subnormali o individui che hanno bisogno d'aiuto e assistenza.

La pubblica utilità dello scopo non deve indurre a ritenere che sia vietato fondare un'attività commerciale.

Le fondazioni riconosciute come persone giuridiche saranno distinte in enti commerciali o enti non commerciali, in ogni caso una fondazione che svolge un'attività economica organizzata al fine della produzione e scambio di beni e servizi, assume la qualifica d'imprenditore e dovrà sottostare a norme specifiche<sup>4</sup>.

- d) Il comitato è un ente, previsto dall'ordinamento giuridico italiano, che persegue uno scopo altruistico, in genere di pubblica utilità, ad opera di una pluralità di persone che, non disponendo dei mezzi patrimoniali adeguati, promuovono una pubblica sottoscrizione per raccogliere i fondi necessari a realizzarlo.

I comitati possono essere vari a seconda dell'attività che intendono svolgere – ad esempio sono i comitati di soccorso o di beneficenza, i comitati di opere pubbliche, monumenti, esposizioni, mostre e festeggiamenti<sup>5</sup>.

I comitati presentano una struttura chiusa, ciò significa che si propone il raggiungimento del proprio scopo contando sull'operato di coloro che vi hanno dato il via, i cosiddetti “promotori”, i quali valuteranno le possibilità di successo del Comitato in base ai fondi che saranno stati in grado di raccogliere.

L'obiettivo fissato risulta essere esterno all'organizzazione, ma con una ripercussione sui bisogni effettivi della comunità per la quale questo Comitato è nato.

Normalmente il Comitato nasce per il lancio di un'iniziativa e si estingue una volta realizzata la medesima, o preso atto dell'impossibilità di realizzarla.

---

<sup>4</sup> Nicotra, *Le fondazioni nel diritto tributario*

<sup>5</sup> V. D'Andò, *Enti non commerciali. Associazioni, fondazioni, enti ecclesiastici, comitati, ONLUS*, Edizioni Simone Giuridiche.

Considerando che tale ente nasce per esigenze esterne, il patrimonio si costituisce attraverso apporti monetari di soggetti esterni all'organizzazione, i cosiddetti "sottoscrittori", che ritengono di sostenerne il programma.

- e) Gli Enti filantropici sono costituiti al fine di erogare denaro, beni o servizi, anche di investimento, a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale<sup>6</sup>.

Tale categoria di enti, disciplinata nell'art. 37 del CTS, può essere costituita attraverso la forma giuridica delle fondazioni o delle associazioni riconosciute, tuttavia deve contenere nella denominazione l'indicazione di Ente Filantropico.

Come gran parte degli ETS anche in questo caso è vietata la remunerazione del volontario, al quale possono essere rimborsate esclusivamente le spese effettivamente sostenute e documentate.

- f) I soggetti che possono essere qualificati come imprese sociali sono tutte le organizzazioni private che svolgono un'attività economica organizzata con lo scopo della produzione o scambio di beni e servizi di utilità sociale, senza scopo lucrativo.

Sono considerati servizi utili socialmente:

- Assistenza sociale, ai sensi della legge 8 novembre 2000, n. 328;
- Assistenza sanitaria, per l'erogazione delle prestazioni di cui al D.P.C.M. 29 novembre 2001;
- Assistenza socio-sanitaria, ai sensi del D.P.C.M. 14 febbraio 2001;

---

<sup>6</sup> F. Loffredo, *Gli enti del terzo settore*, Giuffrè Editore



- Educazione, istruzione e formazione, ai sensi della legge 28 marzo 2003, n. 53;
- Tutela dell'ambiente e dell'ecosistema, ai sensi della legge 15 dicembre 2004;
- Valorizzazione del patrimonio culturale, ai sensi della D.lgs. 22 gennaio 2004, n. 42;
- Turismo sociale;
- Formazione extra-scolastica.

L'attività economica svolta dall'impresa sociale deve essere esercitata in via principale, ovvero deve apportare il 70 per cento dei ricavi complessivi.

L'assenza delle finalità lucrative si riscontra in quanto la destinazione degli utili o dell'avanzo di gestione riguarda lo svolgimento di attività statutarie o l'incremento del patrimonio.

L'impresa sociale deve essere costituita mediante atto pubblico, inoltre deve essere esplicitato nell'atto costitutivo il carattere sociale dell'impresa indicando l'oggetto sociale e l'assenza di scopi lucrativi.

g) Le cooperative sociali vengono inserite tra gli enti non profit per il fine da esse perseguito, ovvero *“l'interesse generale della comunità alla promozione umana e all'integrazione sociale dei cittadini”*.

Tali enti sono delle vere e proprie imprese sociali, forniscono primariamente servizi socio-sanitari ed educativi, tuttavia offrono anche attività di inserimento lavorativo alle persone più svantaggiate. Le cooperative sociali assumono dipendenti retribuiti, tra cui soprattutto persone svantaggiate, a cui si aggiungono un gran numero di soggetti volontari.

Con la legge 8 novembre 1991, n. 381 sono state introdotte nel nostro ordinamento le cooperative sociali, una nuova tipologia di impresa caratterizzata da una natura pubblicistica per quanto concerne gli scopi, privatistica per quanto riguarda la forma organizzativa<sup>7</sup>.

Le cooperative sociali possono presentare tre differenti categorie di soci.

- Soci prestatori, i quali recepiscono un'utilità economica per la prestazione effettuata;
- Soci fruitori, i quali ottengono il soddisfacimento di un loro bisogno, grazie allo svolgimento dell'attività, da parte della cooperativa;
- Soci volontari, che svolgono la loro attività in modo gratuito, senza scopi lucrativi ma esclusivamente per fini di solidarietà. Ai soci volontari possono essere rimborsate esclusivamente le spese sostenute per lo svolgimento della loro attività.

Il d.lgs. 460/1997 ha costituito la figura delle ONLUS, e ha inoltre presunto che le cooperative sociali siano di diritto considerate ONLUS.

Tuttavia la circolare n. 127/E del 19 maggio 1998 ha chiarito che tali enti non siano tenuti a modificare i propri statuti o atti costitutivi, o modificare la propria denominazione in "organizzazione non lucrativa di utilità sociale" o "ONLUS".

- h) Le reti associative svolgono attività di coordinamento, tutela, promozione o supporto degli ETS, esse ispezionano l'attività degli enti ad esse associati e dispongono una relazione annuale al Consiglio Nazionale del Terzo settore.

---

<sup>7</sup> L. Martinelli – S. Lepri, *Le cooperative sociali*, Il Sole 24 Ore

L'obbligo degli enti del Terzo settore, con entrate maggiori di 100 mila euro, di pubblicazione online dei compensi che vengono attribuiti agli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti e agli associati, può essere sollevato con la pubblicazione nel sito della Rete associativa alla quale aderiscono.

- i) Il Codice del Terzo Settore ha inserito al Titolo 2, art. 4, punto 1 le Società Generali di Mutuo Soccorso ufficialmente tra i soggetti del Terzo Settore, in particolare tra le imprese sociali, in ragione della loro missione sociale.

Le Società di mutuo soccorso sono principalmente impegnate in attività socio-sanitarie, esse provvedono alla copertura dei bisogni dei soci e dei loro familiari a seguito di malattia, infortunio o particolari eventi che incidano sulla capacità lavorativa, fornendo sussidi in caso di malattia e rimborsi per ricoveri in case di cura, analisi di laboratorio, visite specialistiche ecc.

Più precisamente i settori in cui questi enti operano vanno dal socio sanitario nei casi di infortunio, malattia ed invalidità del lavoro, passando attraverso l'erogazione di servizi di assistenza familiare o di contributi economici di familiari dei soci detenuti e di sussidi in caso di spese sanitarie sostenute dai soci per la diagnosi e la cura delle malattie, finendo con l'erogazione di contributi economici e di servizi di assistenza ai soci che si trovino in condizione di gravissimo disagio economico a seguito dell'improvvisa perdita di fonti reddituali personali o familiari ed in assenza di provvidenze pubbliche.

In generale questi enti potranno definirsi del Terzo settore solo successivamente all'iscrizione nel Registro, e potranno quindi godere delle agevolazioni previste dal Codice.

### 1.3. Attività esercitabili

Il Codice del terzo settore analizza tre differenti tipologie di attività svolte dagli ETS, cui collega un diverso regime giuridico, soprattutto dal punto di vista fiscale.

Distinguiamo le attività di interesse generale (art. 5), le attività diverse (art. 6) e infine le attività di raccolta fondi (art. 7).

In riferimento alle attività di interesse generale, si tratta di un elenco eterogeneo che nasconde numerose problematiche.

La tabella seguente mostra l'elenco delle attività di interesse generale.

Let.	Attività	Riferimento normativo
a)	servizi sociali	l. n. 328/2000; l. n. 104/1992; l. n. 112/2016
b)	prestazioni sanitarie	NO
c)	prestazioni socio-sanitarie	d.p.c.m. 14/2/2016
d)	educazione, istruzione, formazione	l. n. 53/2003
e)	salvaguardia ambiente	no raccolta rifiuti
f)	tutela patrimonio culturale	d.lgs. n. 42/2004
g)	formazione universitaria e post-universitaria	NO
h)	ricerca scientifica di particolare interesse sociale	NO
i)	organizzazione attività culturali, artistiche o ricreative di particolare interesse sociale	NO
j)	radiodiffusione sonora a carattere comunitario	art. 16, comma 5, l. n. 223/1990
k)	organizzazione e gestione attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso	NO
l)	formazione extra-scolastica	NO
m)	servizi strumentali ad ETS	NO
n)	cooperazione allo sviluppo	l. n. 125/2014
o)	equo-solidale	NO
p)	inserimento/reinserimento lavoratori svantaggiati	art. 2, comma 4, d.lgs. n. 112/2017
q)	<i>housing</i> sociale	d.m. Infrastrutture 22/4/2008
r)	accoglienza e integrazione dei migranti	NO
s)	agricoltura sociale	l. n. 141/2015
t)	organizzazione e gestione attività sportive dilettantistiche	NO
u)	beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita alimenti	l. n. 166/2016
v)	promozione legalità, pace, non violenza, difesa non armata	NO
w)	promozione e tutela diritti umani, civili, sociali, politici, pari opportunità, aiuto reciproco, banche del tempo, gas	art. 27, l. n. 53/2000; art. 1, comma 266, l. n. 244/2007
x)	cura procedure adozioni internazionali	l. n. 184/1983
y)	protezione civile	l. n. 225/1992
z)	riqualificazione beni pubblici inutilizzati o confiscati alle mafie	NO

Entrando nel merito delle diverse attività, si evince come la lett. a) si riferisca agli interventi e servizi sociali di cui all'art. 1, commi 1 e 2 della l. n. 328 del 2000<sup>8</sup>; il comma 2 della l. n. 328 del 2000 richiami l'art. 128 del d.lgs. n. 112 del 1998<sup>9</sup>; la lett. c) riguardi le prestazioni socio-sanitarie di cui al D.P.C.M. 14 febbraio 2001<sup>10</sup>; la lett. d) è inerente l'educazione, l'istruzione e la formazione professionale, ai sensi della l. n. 53 del 2003; la lett. e) non rimandi a nessuna normativa, tuttavia si escludono le attività di raccolta e riciclaggio dei rifiuti; la lett. f) rinvii al d.lgs. n. 42 del 2004, ossia al Codice dei beni culturali e del paesaggio; generico l'ambito oggettivo di cui alla lett. g).

Incerta è inoltre la definizione relativa alla ricerca scientifica e il riferimento al "particolare interesse sociale". Per questo ambito si parte

---

<sup>8</sup> Il comma 2, del citato art. 1, prevede che: "Ai sensi della presente legge, per "interventi e servizi sociali" si intendono tutte le attività previste dall' art. 128 del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 112".

<sup>9</sup> Il comma 2 dell'art. 128, a sua volta prevede che: " Ai sensi del presente decreto legislativo, per "servizi sociali" si intendono tutte le attività relative alla predisposizione ed erogazione di servizi, gratuiti ed a pagamento, o di prestazioni economiche destinate a rimuovere e superare le situazioni di bisogno e difficoltà che la persona umana incontra nel corso della sua vita, escluse soltanto quelle assicurate dal sistema previdenziale e da quello sanitario, nonché quelle assicurate in sede di amministrazione della giustizia".

<sup>10</sup> L'art.3 del d.p.c.m. stabilisce che:" 1. Sono da considerare prestazioni sanitarie a rilevanza sociale le prestazioni assistenziali che, erogate contestualmente ad adeguati interventi sociali, sono finalizzate alla promozione della salute, alla promozione, individuazione, rimozione e contenimento di esiti degenerativi o invalidanti di patologie congenite o acquisite, contribuendo tenuto conto delle componenti ambientali, alla partecipazione alla vita sociale e all'espressione personale. Dette prestazioni, di competenza delle aziende unità sanitarie locali ed a carico delle stesse, sono inserite in progetti personalizzati di durata medio/lunga e sono erogate in regime ambulatoriale, domiciliare o nell'ambito di strutture residenziali e semiresidenziali. 2. Sono da considerare prestazioni sociale a rilevanza sanitaria tutte le attività del sistema sociale che hanno l'obiettivo di supportare la persona in stato di bisogno, con problemi di disabilità o di emarginazione condizionanti lo stato di salute. 3. Sono da considerare prestazioni socio-sanitarie ad elevata integrazione sanitaria di cui all'art. 3 – septies, comma 4, del decreto legislativo n. 502 del 1992, tutte le prestazioni caratterizzate da particolare rilevanza terapeutica e intensità della componente sanitaria, le quali attengono prevalentemente alle aree materno – infantile, anziani, handicap, patologie psichiatriche e dipendenze da droga, alcool e farmaci, patologie per infezioni da H.I.V. e patologie terminali, inabilità o disabilità conseguenti a patologie cronico – degenerative."

dall'interpretazione del regolamento emanato con il D.P.R. 20 marzo 2003, n. 135. Per queste attività il regime fiscale è agevolato<sup>11</sup>.

Ambiguo è inoltre l'ambito oggettivo di cui alla lett. i).

Nel caso di cui alla lett. j), il riferimento riguarda l'art. 16, comma 5, della l. n. 223 del 1990<sup>12</sup>.

L'ambito oggettivo di cui alla lett. k), che tra l'altro contrappone l'interesse sociale rispetto a quello religioso o culturale, risulta anche esso generico.

La lett. l) concerne l'attività di utilità sociale e civiche degli ETS, in base alla prevenzione della dispersione scolastica, della povertà educativa e del bullismo.

In riferimento alla lett. m) si riferisce all'erogazione di servizi strumentali agli ETS che se resi da enti formati per almeno il 70 % da altri ETS assume rilevanza di interesse generale.

Nel caso della lett. n) il riferimento normativo è espresso dalla legge sulla cooperazione allo sviluppo (l. n. 125 del 2014).

Per quanto concerne il caso di cui alla lett. o), mancano specifici richiami normativi precisi.

La lett. p) riguarda l'inserimento di persone svantaggiate individuate ex art. 2, comma 4, del d.lgs. 112 del 2017.

La lett. q) presenta un riferimento ad un D.M. del Ministero delle infrastrutture del 22 aprile 2008 ma include nel concetto di alloggio sociale

---

<sup>11</sup> Tali attività se svolte da ETS non commerciali e alle condizioni di cui all'art. 79, comma 4, lett. a), sono completamente de-commercializzate, ai fini IRES, ai sensi dell'art.89, comma 18, sono esenti anche da ogni altro tributo ed escluse dal campo di applicazione dell'IVA.

<sup>12</sup> Ai sensi del suddetto comma 5 dell'art. 16:” *La radiodiffusione sonora a carattere comunitario è caratterizzata dall'assenza dello scopo di lucro ed è esercitata da fondazioni, associazioni riconosciute e non riconosciute che siano espressioni di particolari istanze culturali, etniche, politiche e religiose che abbiano per oggetto sociale la realizzazione di un servizio di radiodiffusione sonora a carattere culturale, etnico, politico e religioso.*”

*“ogni attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare i bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi”.*

Privo di riferimenti normativi è l’ambito di cui alla lett.r).

La lett. s) riguarda le attività di agricoltura sociale svolte dagli imprenditori agricoli e dalle cooperative sociali, ai sensi dell’art. 2 della l. n. 141 del 2015.

Nessun riferimento normativo nel caso della lett. t), di conseguenza le associazioni sportive dilettantistiche possono iscriversi nel Registro unico nazionale del Terzo settore; la lett. u) include diverse attività, come la cessione gratuita di alimenti e prodotti di cui alla l. n. 166 del 2016; la lett. v) si occupa di attività culturali senza altri riferimenti normativi; la lett. w) comprende numerose attività, tra le quali quella delle c.d. “banche del tempo” e dei c.d. “gruppi di acquisto solidale”; la lett. x) è inerente la cura delle procedure di adozione internazionale, regolata dalla l. n. 184 del 1983; la lett. y) si occupa delle attività di protezione civile di cui alla l. n. 225 del 1992.

Infine la lett. z) riguarda la riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o privati, ma sottratti alle mafie, senza riferimento normativo.

L’art. 6 del CTS concerne le *“attività diverse”*, tra esse di particolare rilievo sono le attività imprenditoriali, e tra queste, quelle commerciali, dirette a supportare finanziariamente le finalità solidaristiche degli ETS.

L’ art. 6 distingue in tre categorie le attività diverse:

- Commerciali, le quali supportano finanziariamente lo svolgimento delle attività di interesse generale;
- Attività di interesse generale, non ancora entrate nell’elenco di cui all’art. 5;



- Attività diverse da quelle di cui all'art. 5, ma prive anche dei requisiti per rientrarvi tramite successiva integrazione.

Tale articolo prevede inoltre tre limiti per le c.d. attività diverse:

- Che siano “secondarie e strumentali“ rispetto alle attività di interesse generale;
- Che siano presunte dallo statuto o dall'atto costitutivo;
- Che debbano adeguarsi ai limiti presentati dal decreto ministeriale, tenendo conto delle risorse impiegate in queste attività in rapporto a quelle utilizzate nelle attività di interesse generale.

Il concetto di secondarietà e strumentalità implica che le attività di cui all'art. 6 saranno possibili esclusivamente se funzionali allo svolgimento delle attività di interesse generale.

Infine per quanto concerne le attività di raccolta fondi (art. 7), esse sono attività differenti da quelle effettivamente economiche.

Tra queste attività, infatti, sono comprese anche le attività di *fund raising*, orientate a sollecitare lasciti, donazioni e contributi di natura non corrispettiva.

L'art. 79, comma 4 del Codice, stabilisce come i fondi pervenuti da raccolte pubbliche effettuate occasionalmente in concomitanza di celebrazioni o ricorrenze non contribuiscano alla formazione del reddito imponibile, ai fini delle imposte dirette.

#### 1.4. Destinazione del patrimonio e distribuzione di utili

Il Codice regola le forme di acquisizione della personalità giuridica degli ETS, disponendo che per il conseguimento della stessa l'ente debba dotarsi di un fondo iniziale, l'art. 22 presume che:

- Le associazioni debbano avere un patrimonio non inferiore a 15 mila euro, in forma liquida e disponibile;
- Le fondazioni debbano essere dotate di un patrimonio non inferiore a 30 mila euro, in forma liquida e disponibile.

Nel caso in cui il patrimonio sia costituito da beni diversi dal denaro, è necessario sempre allegare all'atto costitutivo una relazione giurata effettuata da un revisore legale o società di revisione iscritti nel registro.

Il nuovo procedimento obbligatorio di intervento da parte degli organi sociali nel caso di riduzione del patrimonio sociale in seguito a perdite previsto dall'art. 22, comma 5, CTS, avviene esclusivamente per perdite che riducano il patrimonio al di sotto del minimo legale.

Nel caso in cui tali condizioni espone si verificassero, l'organo di amministrazione o l'organo di controllo, devono immediatamente:

- In un'associazione, convocare l'assemblea per deliberare la ricostituzione del patrimonio minimo;
- In una fondazione deliberare la ricostituzione del patrimonio minimo.

L'art. 22 propone come opzioni alternative la trasformazione, la fusione, lo scioglimento o la prosecuzione dell'attività in forma di associazione non riconosciuta.

La riforma in oggetto vieta la distribuzione degli utili per quanto riguarda gli enti del terzo settore, gli utili eventualmente conseguiti e il patrimonio

devono essere utilizzati esclusivamente per lo svolgimento delle attività dell'ente per il conseguimento di fini solidaristici e di utilità sociale.

*Ex art. 8, comma 2*, il legislatore enuncia i casi di distribuzione indiretta di utili conseguiti:

- Corresponsione di compensi non proporzionati all'attività svolta a chi riveste cariche sociali nell'ente;
- Pagamento ai lavoratori subordinati di compensi superiore al 40% rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi per le stesse posizioni;
- Acquisto di beni e servizi a prezzi più elevati rispetto al valore normale del bene o servizio;
- Cessione di beni e prestazioni di servizio a coloro che operino nell'ente a condizioni più vantaggiose rispetto a quelle di mercato;
- Corresponsione di interessi passivi superiori di oltre quattro punti rispetto al tasso di riferimento a soggetti diversi da intermediari finanziari o banche.

L'art. 9 del Codice concerne la devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento dell'ente.

Considerata la prescrizione imposta dal codice di divieto di lucro, è necessario che il rispetto di questo venga sorvegliato nei suoi aspetti diretti e indiretti, l'eventuale distribuzione del patrimonio tra i membri dell'ente rischia di trasformarsi in un'indiretta redistribuzione degli avanzi di gestione che ne hanno aumentato il valore.

Il vincolo devolutivo trova la sua ratio nella volontà di impedire la distribuzione del patrimonio, che è stato costituito, inoltre, in forza di un regime fiscale privilegiato, per finalità estranee a quelle di utilità sociale.

La disposizione normativa prevede che il patrimonio possa esser devoluto ad altri enti del terzo settore o alla Fondazione Italia Sociale.

L'atto devolutivo è effettuato in base alle disposizioni dello statuto, dell'assemblea o dell'organo amministrativo, inoltre è previsto un parere obbligatorio dell'Ufficio unico nazionale del Terzo Settore, tuttavia il procedimento per l'acquisizione del parere è soggetto ad un termine di trenta giorni, alla scadenza del quale vale la regola del silenzio assenso.

Il mancato conseguimento del parere determina la nullità degli atti devolutivi.

Per quanto concerne la cancellazione dell'ente dal Registro unico nazionale del Terzo Settore, *ex art. 50, comma 2*, prevede un'equiparazione alla fattispecie dello scioglimento o della cancellazione, limitatamente agli incrementi patrimoniali realizzati durante il periodo di iscrizione presso il Registro.

La Circolare dell'Agenzia delle Entrate recita che: *"la perdita di qualifica equivale, ai fini della destinazione del patrimonio, allo scioglimento dell'ente"*.

La *ratio* di questa equiparazione tra perdita della qualifica e scioglimento viene individuata nell'esigenza di: *"impedire all'ente che cessa per qualsiasi ragione di esistere come ONLUS, la distribuzione del patrimonio, costituito anche in forza di un regime fiscale privilegiato, o la sua destinazione a finalità estranee a quelle di utilità sociale tutelate dal decreto legislativo n. 460 del 1997"*.

L'art. 10 del Codice tratta del patrimonio destinato ad uno specifico affare, l'istituto è disciplinato da disposizioni applicabili in ambito societario<sup>13</sup>.

I modelli delineati dal Codice civile sono due:

---

<sup>13</sup> F. Fimmanò, *Patrimoni destinati e tutela dei creditori nella società per azioni*, Milano, 2008;  
B. Inizitari, *I patrimoni destinati ad uno specifico affare*, in *Contr. Impr.*, 2003.

- Il primo modello prevede la costituzione di un patrimonio destinato ad uno specifico affare, quest'ultimo non deve riguardare attività riservate *ex lege*, e il patrimonio destinato non deve superare il 10% del patrimonio netto dell'ente, quest'ultimo limite è un grande ostacolo all'operatività.
- Il secondo modello dà la possibilità di stipulare con terzi il finanziamento di un affare, concordandone la destinazione dei proventi al rimborso del finanziamento stesso.

L'art. 2447-ter pretende che la delibera costitutiva indichi:

- L'affare al quale è destinato il patrimonio;
- I beni e i rapporti giuridici annoverati nel patrimonio;
- Il piano economico-finanziario da cui emerge la congruità del patrimonio rispetto alla realizzazione dell'affare e le regole e le modalità del suo impiego;
- Gli apporti dei terzi, le modalità di controllo sulla gestione;
- La possibilità di emettere strumenti finanziari di partecipazione all'affare, con indicazione dei diritti che conferiscono;
- La nomina di un revisore legale o società di revisione legale, per revisionare i conti dell'affare;
- Le regole di rendicontazione dell'affare.

L'art. 32 c.c. sancisce che: *"Nel caso di trasformazione o di scioglimento di un ente, al quale sono stati donati o lasciati beni con destinazione a scopo diverso da quello proprio dell'ente, l'autorità governativa devolve tali beni, con lo stesso onere, ad altre persone giuridiche che hanno fini analoghi"*.

E' il caso dei beni lasciati o donati alle persone giuridiche per uno scopo diverso da quello istituzionale.

Per gli enti religiosi civilmente riconosciuti è richiesta una specifica forma di separazione patrimoniale, con lo scopo di riconoscere l'ente come ETS. L'ente religioso non dovrebbe necessariamente iscriversi nel Registro delle imprese, la separazione spetterebbe ai debiti risultanti da attività d'impresa e a quelli riguardanti le attività consentite agli ETS dagli artt. 5 e 6 del Codice.

Infine il patrimonio separato potrebbe non essere soggetto al limite di congruità rispetto al patrimonio netto.

#### 1.5. Normativa per l'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore

L'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo Settore ha natura costitutiva della relativa qualifica, sono ETS, quegli enti che hanno i requisiti oggettivi e soggettivi, ma anche il requisito formale, ovvero l'iscrizione.

Entro un anno dalla data di entrata in vigore del CTS, il Ministero del lavoro e delle politiche sociali avrebbe dovuto delineare la procedura per l'iscrizione nel Registro, indicando i documenti da presentare, le modalità di deposito degli atti da includere e aggiornare nel Registro, le regole per la predisposizione, la tenuta e la gestione del Registro e le modalità con cui è garantita la comunicazione dei dati tra il Registro delle imprese e il RUNTS, con riferimento alle imprese sociali e agli altri ETS iscritti nel Registro delle imprese.

Il mancato rispetto dei termini indicati posticipa l'emanazione del decreto contenente le procedure d'iscrizione.

Le regioni e province autonome, presso le quali sono istituiti gli uffici regionali o provinciali del Registro, entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto devono disciplinare i procedimenti per l'emanazione dei provvedimenti di iscrizione e cancellazione degli enti del Terzo settore, rendendo operativo il Registro entro sei mesi dalla predisposizione della struttura informatica (art. 53, comma 2, CTS).

Nei primi giorni di marzo 2019 è stata approvata una convenzione tra Ministero del Lavoro e delle politiche sociali e Unioncamere, secondo la quale è affidata ad una società telematica delle Camere di commercio la gestione informatica del RUNTS.

Gli enti che vogliono iscriversi nel Registro dovranno esporre domanda, per mezzo del rappresentante legale dell'ente o della rete associativa cui l'ente aderisca, all'Ufficio del Registro della Regione o della Provincia in cui l'ente ha sede legale, depositando l'atto costitutivo, lo statuto ed eventuali allegati ed indicando la sezione del registro nella quale l'ente chiede l'iscrizione.

Nel caso in cui ci fosse bisogno dell'intervento notarile per la modifica o redazione dell'atto costitutivo, il deposito dell'atto dovrà avvenire entro venti giorni.

Specifica è la disciplina della cancellazione degli enti del Terzo settore dal Registro (art. 50, CTS), essa avviene su richiesta motivata da parte dell'ente, o a seguito dello scioglimento o estinzione dell'ente stesso, ovvero per carenza dei requisiti ritenuti necessari ai fini della permanenza nel RUNTS.

L'ente cancellato dal Registro, che tuttavia voglia proseguire la sua attività ai sensi del codice civile, è obbligato a devolvere il patrimonio

limitatamente all'incremento realizzato negli esercizi in cui l'ente è stato iscritto nel Registro unico.

Nel caso in cui un ente venga meno a determinati requisiti necessari per essere inserito in una particolare sezione del Registro unico, esso è obbligato alla migrazione in un'altra sezione, a patto che detenga i requisiti necessari.

La mancata iscrizione al Registro impedirebbe di aderire a tutte le agevolazioni, sia dal punto di vista fiscale, previste dal Titolo X del CTS, che dal punto di vista extra-fiscale, come per esempio le convenzioni con le Pubbliche amministrazioni, di cui all'art. 56, o all'accesso ai finanziamenti del Fondo sociale europeo *ex art. 69*.

#### 1.6. Il Bilancio d'esercizio

L'art. 13 del Codice del Terzo Settore considera gli obblighi e gli adempimenti riguardanti la redazione del bilancio d'esercizio.

Dal punto di vista civilistico, non vi sono particolari obblighi amministrativi, a parte quello per gli enti del Terzo Settore, che svolgono la propria attività principalmente in forma di impresa commerciale, di tenere le scritture contabili, di cui all'art. 2214 c.c.

Il bilancio degli ETS è commisurato alle loro dimensioni economiche, come dimostrato dalla legge delega (l.106/2016, art.4, comma 1), così da includere disposizioni semplificate per gli enti di dimensioni minori.

Vi è, quindi, una distinzione tra gli ETS "piccoli" e quelli "non piccoli", l'art. 13, comma 2, CTS sostiene che gli enti di piccole dimensioni siano quelli con entrate, ricavi e proventi inferiori a 220 mila euro.



Per gli enti che non superano tale cifra il bilancio d'esercizio potrà esser redatto nella forma semplificata del rendiconto finanziario di cassa.

Tuttavia il superamento o meno dei limiti sopra indicati deve essere misurato in base alla tecnica di rilevazione contabile utilizzata, quindi competenza economica per gli enti non piccoli, cassa o competenza non economica per gli enti piccoli.

Per quanto rileva il passaggio da uno *status* all'altro risulta che:

- Gli enti “non piccoli” diventano “piccoli” nel momento in cui le componenti economiche positive di reddito si riducono al di sotto di 220 mila euro;
- Gli enti “piccoli”, che adottano le norme semplificate, divengono “non piccoli” nel momento in cui hanno entrate uguali o superiori a 220 mila euro, e componenti di reddito positivi complessivamente uguali o superiori a 220 mila euro, nel caso in cui venga utilizzato un sistema di rendicontazione basato sulla competenza economica.

Quando gli enti piccoli decidono di adottare le norme ordinarie, il passaggio di dimensione economica non crea alcun tipo di problema, in quanto ininfluenza ai fini contabili.

Tuttavia è necessario specificare che, quando si aderisce al sistema ordinario, pur non essendo obbligati, l'utilizzo del sistema per gli enti “non piccoli” è integrale, questo significa che un ETS non può scegliere di predisporre stato patrimoniale e rendiconto gestionale con le disposizioni ordinarie e non fornire la relazione di missione, poiché non prevista nel regime semplificato.

Il tema del cambiamento di regime potrebbe diventare molto delicato per quegli enti di dimensioni minori che, avendo utilizzato il sistema

semplificato per cassa esigono di cambiare il sistema di rilevazione con il passaggio della soglia.

Si ritiene che l'obbligo di utilizzo del sistema di rilevazione per competenza economica abbia inizio dall'esercizio successivo a quello rendicontato, se l'obbligo dovesse esser fatto retroagire all'esercizio in corso si richiederebbe all'ente, secondo l'art. 13 del CTS, oneri amministrativi superiori ai benefici informativi prodotti, e inoltre sembrerebbe una soluzione contraria alla norma che sostiene che la variazione rendicontativa avvenga una volta superato il limite, e non prima.

Si deduce, quindi, che il superamento della soglia comporti, a partire dal primo esercizio di superamento dei limiti, la necessità di adottare il sistema di rilevazione per competenza economica.

Tuttavia ciò implica una grande attenzione da parte dell'ente stesso, poiché, si potrebbe verificare, in quanto il bilancio viene solitamente approvato dopo 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, che la contabilità per il primo periodo dell'esercizio continui ad essere mantenuta secondo le vecchie abitudini.

L'ente, dunque, prima della preparazione del bilancio dovrà avere chiara la situazione per equipaggiarsi dal punto di vista amministrativo ai fini del passaggio.

Nel caso di passaggio dal regime ordinario al regime semplificato la semplificazione dal punto di vista fiscale è valida a partire dall'esercizio successivo.

La seguente tabella rappresenta l'allineamento del comportamento civilistico con quello fiscale in materia di tenuta dei conti e rendicontazione finanziaria.

Categoria	Norme di riferimento	Applicazione delle disposizioni
<p><i>ETS che non esercita la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale, con componenti (economici) positivi di reddito complessivamente intesi non inferiori a 220.000 euro</i></p>	<p><b>Disposizioni civilistiche</b></p> <p>L'ETS redige il bilancio di esercizio formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto gestionale, con l'indicazione, dei proventi e degli oneri, dell'ente, e dalla relazione di missione che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e gestionale dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie (art.13, co.1, CTS).</p>	<p>A partire dall'esercizio successivo al superamento delle soglie (art 13, co. 2, CTS, secondo interpretazione CNDCEC)</p>
	<p><b>Disposizioni fiscali</b></p> <p>L'ETS tiene scritture contabili cronologiche e sistematiche quale base per la rappresentazione adeguata del bilancio di cui all'art. 13 con esposizione distinta delle attività diverse (art. 6, CTS) rispetto a quelle di interesse generale (art. 5, CTS), e con obbligo di conservazione delle stesse per un periodo non inferiore ai dieci anni.</p> <p>Per le attività svolte con modalità commerciali, di cui agli articoli 5 e 6, tiene le scritture contabili con la modalità prevista per le imprese minori (art. 87, co. 1, lett. b), CTS).</p>	<p>A partire dall'anno successivo al superamento delle soglie (art.87, co.3, CTS)</p>
<p><i>ETS che non esercita la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale, con componenti (economici o di cassa) positivi complessivamente intesi inferiori a 220.000 euro</i></p>	<p><b>Disposizioni civilistiche</b></p> <p>L'ETS predispone un rendiconto per cassa o, se l'ente opta per tale soluzione (facoltà), prepara il bilancio secondo le indicazioni degli enti "sopra soglia".</p>	<p>A partire dall'esercizio successivo al superamento delle soglie (art. 13, co. 2, CTS, secondo interpretazione CNDCEC)</p>
	<p><b>Disposizioni fiscali</b></p> <p>L'ETS può tenere, per l'anno successivo a quello in cui non hanno conseguito proventi di ammontare superiore all'importo stabilito dall'art. 13, co. 2, in luogo delle scritture contabili previste, il rendiconto di cassa.</p>	<p>A partire dall'anno successivo al superamento delle soglie (art.87, co.3, CTS)</p>
<p><i>ETS che esercita la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale, indipendentemente dalle dimensioni e canomiche</i></p>	<p><b>Disposizioni civilistiche</b></p> <p>Amministrazione: l'ETS tiene la contabilità in base a quanto disposto dall'art. 2214, c.c.</p> <p>Predispone il bilancio in conformità con quanto richiesto alle società di capitali (artt. 2423 e ss., c.c.).</p> <p><b>Disposizioni fiscali</b></p> <p>Valgono le disposizioni di cui agli artt. 14-17, d.P.R. 600/1973</p>	<p>A partire dall'esercizio in cui si verifica la prevalenza dell'attività commerciale</p>

## 1.7. Schemi e approvazione del bilancio d'esercizio

Il Codice del Terzo Settore prescrive che il bilancio sia redatto: *"in conformità alla modulistica definita con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito il consiglio nazionale del terzo settore"*.

L'art. 13, co. 1 e 2 detta le forme concernenti la redazione del bilancio d'esercizio da parte degli enti del Terzo Settore, i quali tuttavia sono obbligati a tale adempimento.

La mancanza di modulistica, da definirsi con decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, non solleva gli ETS da tale adempimento.

La *ratio* del legislatore del Codice del Terzo Settore è stata quella di delegare al Ministero la predisposizione dei soli schemi di bilancio e non la determinazione dei criteri generali per la contabilizzazione e la valutazione delle poste.

Il bilancio degli ETS "non piccoli" dovrebbe essere costituito da:

- Stato patrimoniale;
- Rendiconto gestionale;
- Relazione di missione.

Lo stato patrimoniale illustra la situazione patrimoniale e finanziaria dell'ente alla data di chiusura dell'esercizio.

Il rendiconto gestionale espone i componenti positivi e negativi di competenza dell'esercizio.

La relazione di missione illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie (art.13, comma 1, CTS).

Il comma 6 dell'art. 13 richiede che l'organo di amministrazione attesti il carattere secondario e strumentale delle attività diverse:

- Nella relazione di missione per gli enti del Terzo Settore che redigono il bilancio in forma ordinaria;
- Come chiosa al bilancio per gli enti del Terzo Settore “piccoli” che predispongono il bilancio in forma semplificata, ovvero escludendo la relazione di missione;
- Nella nota integrativa per gli enti che svolgono esclusivamente attività in forma di impresa commerciale.

L'art. 14, comma 2 sancisce che: *”gli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate superiori a centomila euro annui devono pubblicare annualmente e tenere aggiornati nel proprio sito internet, o nel sito internet della rete associativa cui aderiscano, gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati“*.

L'introduzione degli obblighi informativi avviene per mezzo l. 4 agosto 2017, n. 124, art. 1, commi 125-129. Questa interessa sovvenzioni, contributi o incarichi retribuiti ricevuti nel periodo considerato e superiori a dieci mila euro, in questo caso l'informativa dovrà essere fornita entro la fine di febbraio dell'esercizio successivo a quello di riferimento, tranne che per le imprese, in quanto è previsto un regime diverso di pubblicazione di queste informazioni.

Inoltre, l'art. 87, comma 6, illustra che gli enti del Terzo Settore non commerciali debbano includere nel proprio bilancio d'esercizio anche il rendiconto della raccolta fondi.

Il bilancio redatto dovrà essere depositato presso il Registro unico nazionale del Terzo Settore e potrà essere consultato pubblicamente.

Al contrario le imprese sociali depositeranno il proprio bilancio presso il registro delle imprese.

In riferimento alla tempistica precisa per l'approvazione del bilancio, il comma 3 dell'art. 48 delibera che: *"i rendiconti e i bilanci di cui agli articoli 13 e 14 e i rendiconti delle raccolte fondi svolte nell'esercizio precedente devono essere depositati entro il 30 giugno di ogni anno"*.

L'art. 87 dispone del Codice, al comma 1, lett. a) dispone che: *"L'ETS, in relazione all'attività complessivamente svolta, deve redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche atte ad esprimere con completezza e analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione, e rappresentare adeguatamente nel bilancio distintamente le attività indicate all'articolo 6 da quelle di cui all'articolo , con obbligo di conservare le stesse scritture e la relativa documentazione per un periodo non inferiore quello indicato dall'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600"*.

#### 1.8. Rendicontazione sociale

Per quanto riguarda gli enti del terzo settore, gli obblighi di deposito e di pubblicazione del bilancio sociale sono previsti dall'art.14, comma 1, del d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117, CTS, e dall'art. 9, comma 2 del d.lgs. 3 luglio 2017, n. 112.

L'art.14, comma 1 del Codice del Terzo Settore sancisce che gli ETS *"con ricavi, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro"* debbano:

- Depositare il bilancio sociale presso il RUNTS;
- Pubblicare il bilancio sociale sul proprio sito internet.

E' previsto inoltre dispone che il bilancio sociale debba essere redatto secondo le linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, e tenendo conto delle dimensioni dell'ente e dell'attività svolta dallo stesso.

L'art. 9, comma 2 del d.lgs. 112 del 2017 prevede per tutte le imprese sociali, comprese le cooperative sociali, l'obbligo di:

- Depositare il bilancio sociale presso il registro delle imprese;
- Pubblicare il bilancio sul proprio sito internet ufficiale.

L'adempimento di pubblicazione del bilancio sociale previsto per gli enti del terzo settore implica il possesso di un sito internet.

Per quanto concerne gli strumenti telematici di pubblicazione delle informazioni, in questo caso del bilancio sociale, il comma 2 dell'art.14 delibera che gli ETS *“con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a centomila euro annui devono in ogni caso pubblicare annualmente e tenere aggiornati nel proprio sito internet, o nel sito internet della rete associativa cui aderiscono, gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo , ai dirigenti, nonché agli associati“*.

Con riguardo alle imprese sociali neocostituite, nell' ottica di individuare una soluzione al problema generato dalla mancata iscrizione delle stesse da parte degli uffici del registro che richiedono loro, ai fini dell'iscrizione nella sezione speciale, il deposito del bilancio di esercizio e del bilancio sociale, sebbene le imprese neocostituite possano risultare inattive o avere avviato l'attività solo di recente e, quindi, possano non aver approvato alcun bilancio, si è espresso il Ministero dello Sviluppo economico, il quale illustra che *“l'omesso deposito del bilancio di esercizio e del bilancio sociale da parte di imprese neocostituite non costituisce ostacolo*

*all’acquisizione dello status e all’iscrizione delle medesime nella sezione speciale “.*

Per quanto riguarda l’individuazione del momento da cui decorre l’obbligo del deposito del bilancio sociale, per le cooperative sociali iscritte nella sezione speciale del registro delle imprese, la Direzione generale ha precisato che tale tipologia di soggetti è assoggettata all’obbligo di deposito del bilancio sociale nelle forme e con le modalità previste dall’art. 9, comma 2 del d.lgs. 112 del 2017.

La Direzione generale, in tal caso, ritiene valido quanto riportato nella nota del Ministero del lavoro del 22 febbraio, dove afferma che:” fino all’emanazione delle linee guida, si deve ritenere che l’adozione del bilancio sociale da parte delle cooperative sociali, il deposito dello stesso presso il registro delle imprese e la pubblicazione sul sito internet assumano carattere facoltativa, fatta salva l’osservanza di eventuali disposizioni regionali in proposito, tenuto conto del fatto che varie Regioni, ai fini del mantenimento dell’iscrizione nell’albo regionale, impongono alle cooperative sociali la redazione del bilancio sociale“.

Le linee guida per la redazione del bilancio sociale sono costituite da sette paragrafi, scindibili in tre parti, una prima parte “introduttiva“ (parr. 1-4), in cui vengono illustrate la cornice normativa nell’ambito della quale sono inserite, le finalità e i destinatari della *disclosure* sociale, una seconda parte “contenutistica“ (parr. 5-6), in cui sono descritti i criteri di redazione del bilancio sociale, la sua struttura e gli elementi informativi che lo costituiscono, una terza parte “conclusiva“ (par. 7) che illustra la tempistica le modalità di pubblicazione del documento.

Nella parte “introduttiva“, nell’identificare le finalità del bilancio sociale, le linee guida introducono il concetto di *accountability*, ovvero la



rendicontazione delle responsabilità dei comportamenti e dei risultati sociali ambientali ed economici.

Il concetto di *accountability* è connesso alla trasparenza e alla *compliance* dalla cui considerazione le linee guida danno luogo ad una serie di implicazioni ed asserzioni.

Una di queste linee guida è quella di fornire a tutti gli *stakeholder* un quadro complessivo delle attività e dei risultati dell'ente.

Tra gli elementi illustrati nella prima parte delle linee guida è attribuita notevole importanza al “sistema di valori“ dell'ente e alla sua “declinazione nelle scelte strategiche, nei comportamenti gestionali e nei risultati“.

E' evidente che, per acquisire senso scelte strategiche, impegni assunti e obiettivi di miglioramento, non possano che assumere una dimensione dinamica, con uno sguardo rivolto al futuro piuttosto che alla sola proiezione statica/rendicontativa.

Per quanto riguarda i punti 6 e 7 del paragrafo 6 (Struttura e contenuto del bilancio sociale) è importante sottolineare il rapporto che la rendicontazione è chiamata a rilevare tra il valore generato, attraverso la descrizione delle attività svolte dall'ente, dei beneficiari diretti e indiretti e degli *output* derivanti dalla gestione, e i rischi che possono compromettere il raggiungimento dei fini istituzionali.

E' evidente che queste informazioni non possano essere distinte dall'effettivo impatto sociale e ambientale dell'ente.

Risulta scontato che tali linee guida siano indispensabili per dare limiti temporali al concetto di rischio, se scopo della rendicontazione non finanziaria sia da un lato mitigare i rischi e la produzione di esternalità negative e, dall'altro aumentare i benefici di fruizione informativa, realizzando un approccio fondato sulla capacità di regolare la rilevanza

delle informazioni in funzione di “*selected stakeholder needs*“, così da consentire agli azionisti di reperire le informazioni avvalendosi di una pluralità di strumenti.

## 2. Nuovo sistema di tassazione

### 2.1. Lineamenti generali del nuovo regime fiscale

Il regime fiscale degli enti del terzo settore è disciplinato nel Titolo X del Codice del Terzo settore (artt. 79-89).

Le nuove disposizioni presuppongono l'applicazione agli ETS delle norme IRES, di cui al Titolo II del TUIR, in quanto compatibili alla commercialità o meno delle attività svolte.

Persiste una complessità del sistema tributario, in quanto gli ETS dovranno adottare sia le nuove norme fiscali del CTS, anche di tipo agevolativo, sia le previsioni del TUIR, tra le quali quelle di determinazione della base imponibile IRES in quanto enti commerciali o non.

L'ETS, se commerciale, dovrà determinare il proprio reddito in base al principio di attrazione al reddito d'impresa di tutte le tipologie reddituali prodotte, se l'ETS non fosse commerciale, invece, dovrà procedere alla sommatoria dei redditi fondiari, di capitale, d'impresa e diversi, ovunque prodotti.

Inoltre variano i parametri per definire la natura e la rilevanza fiscale, commerciale o non commerciale, delle attività di interesse generale art. 5 del CTS, mentre le attività diverse, secondarie e strumentali *ex art.* 6 del CTS, sono da considerarsi sempre produttive di reddito d'impresa.

Tutte le disposizioni fiscali del Titolo X del CTS, incluse quelle abrogative o modificative di norme tributarie *ex art. 102*, comma 2 del CTS si adottano dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea e non prima di quello successivo all'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore *ex art. 104*, comma 2 del CTS, tuttavia sono fatte salve ai sensi dell'art. 104, comma 1 del CTS alcune deroghe espresse per alcune agevolazioni fiscali già in vigore dal 1 gennaio 2018, per le ODV, le APS e le ONLUS.

Allo stato attuale è possibile prevedere l'avvio dell'impianto fiscale nel 2021, qualora l'autorizzazione della Commissione europea e l'operatività del RUNTS si verificano nel 2020.

## 2.2. Attività commerciali, non commerciali e de-commercializzazione

L'art. 79 del Codice individua i criteri secondo cui le attività di interesse generale svolte dall'ente non assumono carattere commerciale.

Si considerano non commerciali le attività di interesse generale svolte gratuitamente o dietro corrispettivi purché non superino i costi effettivi, fatto salvo il limite di tolleranza del 5%, la cosiddetta clausola di salvaguardia.

All'art. 79 del CTS è stato inserito il comma *2-bis* dall'art. *24-ter*, comma 3 della legge di conversione del d.l. 119/2018, alla luce della quale le attività di interesse generale vengono considerate non commerciali allorché i ricavi non superino di oltre il 5% i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre due periodi d'imposta consecutivi, pertanto *“laddove dovessero realizzarsi le circostanze indicate in precedenza a far*

*tempo dal terzo periodo d'imposta l'ente dovrà adeguarsi ai criteri di cui al comma 2 e qualsiasi scostamento rispetto ai parametri ivi previsti determina la qualifica dell'attività come commerciale”.*

La verifica di questo scostamento verrà eseguita al termine dell'esercizio e seguirà i criteri del regime di contabilizzazione e di bilancio adottati ai sensi degli art. 87 e 13 del CTS.

Ai fini del calcolo di prevalenza, vengono considerate non commerciali le seguenti attività di interesse generale, ex art. 79, comma 3-4 del CTS:

- La ricerca scientifica “di particolare interesse sociale” svolta dall'ETS, con utili immediatamente reinvestiti nell'attività di ricerca e nella diffusione gratuita dei risultati;
- La ricerca scientifica affidata dagli ETS a università e altri organismi di ricerca;
- Le attività suddette se svolte da fondazioni delle ex istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza, a condizione che gli utili siano reinvestiti interamente in attività di natura sanitaria o socio-sanitaria e che non sia decretato alcun compenso a favore degli organi amministrativi.

Non concorrono a formare il reddito degli ETS non commerciali ai sensi dell'art. 79, comma 4:

- I fondi ottenuti mediante raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche successivamente ad offerte di beni di modico valore o di servizi per celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

Di conseguenza rimarranno di natura commerciale e tassate, le raccolte fondi “organizzate e continuative” di cui all'art. 7,

comma 2 del CTS, tuttavia l'attività dovrà possedere tutti i requisiti produttivi di un reddito d'impresa;

- I contributi e gli apporti da amministrazioni pubbliche nazionali e internazionali per lo svolgimento, anche convenzionato delle attività di cui ai commi 2-3 dell'art. 79 del Codice. Per quanto riguarda la natura dei contributi si richiama la circolare del Ministero delle Finanze n. 124/1998 in base alla quale *“non opera alcuna distinzione tra contributi a fondo perduto e contributi che hanno natura di corrispettivi. Si deve ritenere, pertanto, che rientrano nella sfera applicativa dell'agevolazione anche i contributi che assumono natura si corrispettivi”*.

La “de-commercializzazione” è una *fictio-iuris*, in virtù della quale un'attività considerata commerciale, non viene considerata tale, con successiva irrilevanza dei proventi sul piano della formazione del reddito imponibile e degli obblighi contabili<sup>14</sup>.

Il Codice opera una “de-commercializzazione” valevole per tutti gli enti del Terzo settore, salvo il caso delle imprese sociali, ed una speciale per le sole ODV e APS.

Il comma 2 riguarda la de-commercializzazione delle attività di interesse generale svolte a titolo gratuito.

Solitamente la “de-commercializzazione” incide su attività commerciali, nel caso in questione, pertanto, non è di grande utilità una “de-commercializzazione” avente ad oggetto un'attività che di per sé non è commerciale.

Lo stesso comma 2 illustra la “de-commercializzazione” di attività di interesse generale svolte con modalità antieconomiche, ovvero dietro

---

<sup>14</sup> M. Anselmo, *Le attività commerciali nella disciplina fiscale del Terzo Settore*

corrispettivi non superiori ai costi. Per stabilire questo rapporto bisognerebbe considerare, tra i corrispettivi, anche gli apporti derivanti da pubbliche amministrazioni. Non sono de-commercializzati, anche se il corrispettivo complessivo non supera i costi effettivi, gli importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento.

La lett. a) del comma 3 riguarda le attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale.

Sono “de-commercializzate” se svolte direttamente dagli enti del Terzo settore, nei limiti in cui gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di ricerca e nella diffusione gratuita dei risultati.

Il comma 4, lett. b), non prevede una “de-commercializzazione”, ma la non concorrenza alla formazione del reddito imponibile dei proventi derivanti dalle raccolte fondi. Tale effetto vale esclusivamente per gli ETS qualificabili *ex ante* come non commerciali.

L'art. 84 del Codice del Terzo Settore riguarda le ODV, de-commercializzando talune attività svolte senza l'utilizzo di mezzi organizzati per fini di concorrenzialità sul mercato.

In particolare si de-commercializzano:

- Le attività di vendita di beni acquisiti da terzi gratuitamente per fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia gestita dall'organizzazione senza l'intervento di alcun intermediario;
- La cessione di beni prodotti dai volontari, sempreché la vendita sia curata dall'organizzazione senza alcun intermediario;
- Le attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di manifestazioni, celebrazioni e simili, svolte occasionalmente.

L'art. 85 concerne invece le APS, il comma 1 decreta che non si considerano commerciali le attività svolte dalle associazioni di promozione

sociale, effettuate con pagamento di corrispettivi nei confronti dei propri associati e dei familiari degli stessi, o degli associati di altre associazioni che svolgono la stessa attività.

Il comma 2 aggiunge che non si considerano commerciali neanche le cessioni a terzi di proprie pubblicazioni, purché le cessioni siano destinate agli associati e ai familiari degli stessi verso pagamento di corrispettivi in attuazione degli scopi istituzionali.

Inoltre *ex* comma 3, devono essere considerate commerciali le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, le somministrazioni di pasti, le erogazioni di gas, energia elettrica, acqua e vapore, le prestazioni di alloggio, alberghiere, di trasporto e le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali.

Il carattere della commercialità, *ex* comma 4, è escluso per le associazioni di promozione sociale comprese tra gli enti, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'Interno, con riferimento alla somministrazione di alimenti o bevande, svolta presso le sedi in cui viene esercitata l'attività istituzionale da bar ed esercizi simili, nonché all'organizzazione di viaggi e soggiorni.

Il comma 5 ripropone quanto già previsto dall'art. 21 della l. n. 383 del 2000, riguardo la non imponibilità, ai fini dell'imposta sugli intrattenimenti, delle quote e dei contributi corrisposti alle APS.

Infine il comma 6 riguarda la de-commercializzazione delle vendite di beni acquisiti da terzi gratuitamente a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata dall'organizzazione senza l'intervento di alcun intermediario e senza l'utilizzo di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato.

### 2.3. Nuova qualifica fiscale di ETS non commerciale e criterio della prevalenza

Il criterio della prevalenza stabilito dal nuovo comma 5 dell'art. 79 del Codice del Terzo settore, risulta simile a quello sinora utilizzato dall'art. 149, comma 1 del TUIR per quanto riguarda gli enti commerciali.

I proventi commerciali risultano essere quelli delle attività di interesse generale realizzate in forma d'impresa e delle attività diverse.

Risultano entrate da attività non commerciali, nuovo comma *5-bis*, i contributi, le quote associative, le sovvenzioni e qualsiasi tipo di entrata non commerciale ai sensi dei commi 2, 3 e 4 dell'art. 79 del Codice.

Nel caso in cui, a prescindere dalle previsioni statutarie e dalla forma organizzativa, le entrate commerciali siano superiori a quelle non commerciali, l'ETS perderà la sua qualifica fiscale con effetto retroattivo del periodo d'imposta in cui assume natura commerciale (nuovo comma *5-ter*), rimanendo comunque ente del terzo settore se dovesse mantenere i requisiti generali richiesti dal Codice.

L'ente del Terzo settore, in caso di perdita della qualifica fiscale, dovrà eseguire una serie di adempimenti abbastanza onerosi, previsti dall'art. 87, comma 7 del CTS.

Tra questi, di rilievo il fatto che, entro tre mesi da quando si verificano i presupposti per la qualifica di ETS commerciale, tutti i beni che fanno parte del patrimonio dell'ente devono essere inseriti nell'inventario, con l'obbligo di tenere le scritture contabili in regime ordinario.

Vengono meno, quindi, i regimi fiscali, anche di tipo forfetario applicabili ai soli enti non commerciali.



L'ente, inoltre, dovrà segnalare, con effetto retroattivo in deroga alla disciplina ordinaria, le operazioni effettuate nel periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta ed il momento in cui si perde la qualifica.

Ai sensi dell'art. 11, comma 2, del Codice del Terzo Settore, l'ente inoltre sarà obbligato ad iscriversi nel Registro delle imprese, in aggiunta al RUNTS, e dovrà tenere ai fini "civilistici" le scritture contabili *ex art. 2214 c.c.* ai sensi dell'art.13, comma 4 del CTS.

Nonostante la qualifica commerciale dell'ETS, continuano ad essere riconosciute ai donatori le detrazioni e le deduzioni previste per le erogazioni liberali di cui all'art. 83 del CTS, tuttavia dovranno essere utilizzate dall'ente commerciale per lo svolgimento di attività di interesse solidaristico e di utilità sociale.

La perdita della natura non commerciale dell'ente dovrà essere comunicata, entro trenta giorni, dalla chiusura del periodo d'imposta in cui si è verificata, al RUNTS, pena l'applicazione di sanzioni amministrative, che possono andare da 500 a 5.000 euro.

#### 2.4. Le ONLUS e gli aspetti di fiscalità

Il d.lgs. 4 dicembre 1997 n. 460 ha istituito la nuova figura delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS).

Mediante l'introduzione delle ONLUS si vuol favorire lo sviluppo di settori produttivi avanzati nel campo della cultura, dello sport e della solidarietà sociale, con lo scopo di creare nuove opportunità di lavoro e migliorare gli ambiti sociali interessati.

Le ONLUS costituiscono una categoria di enti, rilevante solo ai fini fiscali, destinatario di un regime fiscale favorevole per quanto riguarda le imposte sui redditi, imposte sul valore aggiunto e in materia di altre imposte indirette.

L'art.150 del TUIR delibera che per le ONLUS, non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento di attività istituzionali nel perseguimento di finalità di solidarietà sociale.

Inoltre è stabilito che i proventi derivanti da attività connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibile.

Possono diventare ONLUS:

- Le associazioni;
- Le fondazioni;
- I comitati;
- Le società cooperative;
- Altri enti privati con o senza personalità giuridica.

Le ONLUS possono distinguersi in tre tipologie:

- ONLUS “normali”: associazioni, fondazioni, comitati, società cooperative e altri enti privati dotati o meno di personalità giuridica;
- ONLUS “di diritto”:
  - Organizzazioni di volontariato di cui alla legge n. 266/91, iscritte nei registri istituiti dalle regioni e province di Trento e Bolzano;
  - Organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge n. 49/87;
  - Cooperative sociali di cui alla legge n. 381/91;
  - Consorzi di cooperative con base sociale formata interamente da cooperative sociali.

- Enti con “ramo ONLUS”: enti ecclesiastici con le quali lo Stato ha stipulato accordi, APS comprese tra gli enti di cui all’art.3, comma 6, lett. e) della legge 287/91, le cui finalità siano riconosciute dal Ministero dell’Interno.

I settori in cui le ONLUS svolgono le loro attività sono previsti dalla legge, essi devono essere previsti negli statuti degli enti.

Tali settori sono:

- Assistenza sociale e socio-sanitaria;
- Assistenza sanitaria;
- Beneficenza;
- Istruzione;
- Formazione;
- Sport dilettantistico;
- Tutela e valorizzazione delle cose d’interesse artistico e storico di cui alla legge 1 giugno 1939 n. 1089;
- Tutela e valorizzazione dell’ambiente;
- Promozione della cultura e dell’arte;
- Tutela dei diritti civili;
- Ricerca scientifica svolta da fondazioni o da esse affidata a università, enti di ricerca o altre fondazioni.

Gli statuti degli enti ONLUS devono contemplare il perseguimento di finalità solidaristiche.

Non basta per le organizzazioni operare nei settori precedentemente elencati, per beneficiare delle agevolazioni previste occorre che, in aggiunta, vi sia l’obiettivo di solidarietà sociale.

Al fine di contenere gli utilizzi elusivi dello strumento ONLUS sono previsti una serie di limiti alla gestione per quanto riguarda, soprattutto, la

spesa per compensi amministrativi, stipendi, compensi di collaborazione, interessi e acquisto di beni e servizi, sono inoltre assoggettati ai vincoli di uguale trattamento le cessioni di beni e le prestazioni di servizi a fondatori, amministratori, revisori e loro parenti e società controllate dagli stessi.

Il rispetto di tali limiti è fondamentale per non incorrere in sanzioni previste dalla legge, conseguenze civilistiche e fiscali. Nel caso si verificasse questo, inoltre, le operazioni verrebbero considerate distribuzione indiretta di utili.

Ai sensi dell'art. 10, comma 6 del d.lgs. 460/97 si considerano distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione:

- Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi a soci o associati, ai fondatori, ai componenti degli organi amministrativi e di controllo, a coloro che operino nell'organizzazione, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali per l'organizzazione, ai loro parenti entro il terzo grado e ai loro affini entro il secondo grado, nonché alle società da questi controllate o collegate;
- L'acquisto di beni e servizi per corrispettivi che siano superiori al loro valore normale;
- Il pagamento di compensi annui, per gli organi amministrativi e di controllo, superiori al compenso massimo previsto per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni;
- La corresponsione, a soggetti diversi da banche e intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi superiori di quattro punti al tasso ufficiale di sconto;
- Il pagamento di stipendi, per i dipendenti, superiori del 20% rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi di lavoro per le stesse qualifiche.

Le agevolazioni fiscali per le ONLUS sono molteplici, la più importante consiste nel fatto che ai fini delle imposte indirette:

- Per le ONLUS, escluse le cooperative sociali, non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento di attività istituzionali con finalità solidaristiche;
- I proventi conseguenti all'esercizio dell'attività non concorrono alla formazione del reddito imponibile.

Per quanto riguarda gli enti con qualifica di ONLUS cambia il profilo di tassazione (IRES), il quale risulta penalizzato rispetto a quello precedente, soprattutto per quei soggetti che svolgono la loro attività in settori che richiedono un'organizzazione d'impresa, come per esempio succede per l'ambito sanitario, socio-assistenziale, di istruzione o formazione.

In termini tributari le ONLUS costituiscono una categoria di enti diversa dagli enti non commerciali dell'art. 73, comma 1, lett. c) del TUIR, che accantona qualsiasi tipo di indagine sull'oggetto esclusivo o principale dell'ente finalizzata alla determinazione della commercialità.

Il suo status, ai fini dell'imponibilità dei proventi per esempio, è indipendente dal tipo di organizzazione utilizzata, dalla gratuità o meno delle cessioni di beni e dai margini di profitto.

La perdita della qualifica di ONLUS con successiva cancellazione può scaturire dal venir meno di uno o più requisiti fondamentali (art. 10 d.lgs. 460/1997).

Nel nuovo sistema fiscale previsto dal Codice del Terzo Settore cambia il punto di osservazione per gli ETS, dovendo considerare non commerciali le attività svolte gratuitamente o con compensi che non superino i costi effettivi, salvo lo scostamento del 5% per due periodi d'imposta consecutivi.

## 2.5. Regime forfetario

Gli ETS non commerciali, parallelamente ai criteri ordinari di determinazione del reddito, stabiliti dal TUIR, possono preferire la determinazione forfetaria del reddito d'impresa secondo i criteri stabiliti dall'art. 80.

A tal fine devono essere attribuiti, ai ricavi conseguiti mediante lo svolgimento di attività di interesse generale e di attività diverse, i coefficienti di redditività.

Per le attività di servizi i coefficienti di redditività possono variare da un minimo del 7 % per i ricavi inferiori a 130.000 euro ad un massimo del 17 % per i ricavi che superano 300.000 euro.

Per le attività che riguardano cessione di beni, il coefficiente varia da un minimo del 5 % ad un massimo del 14 %.

L'applicazione del regime forfetario non è collegata ad un limite massimo di ricavi e proventi, ed è subordinata all'ottenimento dell'autorizzazione della Commissione europea, richiesta a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

La tabella seguente analizza il regime forfetario per l'eventuale attività commerciale svolta dagli ETS non commerciali e i coefficienti di redditività.

*Attività di prestazioni di servizi*

1. ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente di redditività 7%;
2. ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente di redditività 10%;
3. ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente di redditività 17%.

*Altre attività:*

1. ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente di redditività 5%;
2. ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente di redditività 7%;
3. ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente di redditività 14%.

*Dopo l'applicazione dei predetti coefficienti di redditività devono essere aggiunti i seguenti componenti positivi del reddito dell'attività commerciale:*

- a. plusvalenze;
- b. sopravvenienze attive;
- c. dividendi;
- d. interessi;
- e. proventi immobiliari.

Per quanto riguarda gli enti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi e altre attività, i coefficienti di redditività applicabili devono essere determinati in base all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente, nel caso in cui l'ente abbia annotato i ricavi distintamente.

In mancanza della distinta si considerano prevalenti le attività di prestazione di servizi.

L'opzione deve essere comunicata nella dichiarazione dei redditi e vincola l'ente per almeno un triennio.

Il reddito determinato con i criteri indicati in tabella non è ancora quello tassabile, poiché è necessario aggiungere, per la determinazione della base imponibile, i componenti positivi di reddito, di cui agli art. 86, 88, 89 e 90 del TUIR, ovvero plusvalenze, sopravvenienze attive, dividendi e gli interessi dei proventi immobiliari.

La legge di Bilancio 2019, art. 1, commi 23, 24 e 25, ha modificato la disciplina fiscale del riporto delle perdite d'impresa degli enti non commerciali.

Sin dal 2018 tutte le perdite conseguite nell'ambito del reddito d'impresa potranno essere conteggiate in diminuzione dei relativi redditi nel periodo

d'imposta relativo fino a capienza e, per la differenza, illimitatamente nei successivi, nella misura dell'80% dei redditi conseguiti in ogni periodo. Tale legge ha eliminato il termine di 5 anni per il riporto in avanti delle perdite, che oggi sono utilizzabili senza limite temporale e indipendentemente dal regime contabile adottato.

## 2.6. Scritture contabili ai fini tributari

La materia degli obblighi contabili è affrontata sia sul piano civilistico, che sul piano fiscale.

Per quanto riguarda quest'ultimo, occorre dapprima considerare la semplificazione prevista dall'art. 86, comma 5, per le ODV e APS che aderiscono al regime forfetario.

Per tali enti è prevista l'esenzione dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili.

Gli altri ETS devono redigere scritture contabili analitiche per l'attività svolta e scritture contabili riguardanti le attività svolte con modalità commerciali.

Il comma 3 presenta una semplificazione per gli enti non commerciali di minori dimensioni, ovvero con proventi inferiori a 50.000 euro, disciplinando la tenuta del rendiconto economico e finanziario delle entrate e delle spese complessive, di cui all'art. 13, comma 2 del CTS, per il quale vi è un limite quantitativo diverso e più ampio.

Per l'attività commerciale esercitata, sia di interesse generale o diversa, occorre tenere una contabilità separata, tuttavia la Relazione governativa specifica che:” *Ai fini della contabilità separata non è stato appositamente*



*previsto che si debba istituire un libro giornale e un piano dei conti separato per ogni attività, essendo sufficiente un piano dei conti, dettagliato nelle singole voci, che permetta di distinguere le diverse movimentazioni relative ad ogni attività”.*

Il comma 6 riguarda le raccolte pubbliche di fondi, prevedendo, per gli enti non commerciali l’obbligo di inserire all’interno del rendiconto o del bilancio redatto un rendiconto specifico con una relazione illustrativa riguardante le entrate e le spese relative a ciascuna celebrazione, ricorrenza o campagna di sensibilizzazione effettuata. Per gli enti commerciali tale adempimento non è previsto poiché tutti i proventi concorrono al computo del reddito d’impresa.

Nel caso in cui l’ente da non commerciale si trasformi in commerciale, entro tre mesi tutti i beni che confluiscono nel patrimonio dovranno essere compresi nell’inventario, di cui all’art. 15 del D.P.R.N. 600 del 1973, con l’obbligo per tale ente di tenere le scritture contabili previste dalle disposizioni di cui agli art. 14, 15 e 16.

## 2.7. Imposte indirette, tributi locali, deduzioni e detrazioni

L’art. 82 del Codice del Terzo Settore regola le agevolazioni riguardanti alcune imposte indirette e tributi locali, nello specifico:

- Imposta sulle successioni e donazioni;
- Imposta di registro;
- Imposte ipotecarie e catastali;
- Imposta di bollo;
- IMU;

- TASI;
- IRAP;
- Altri tributi locali.

Tali imposte, prima dell'attuazione della Riforma del Terzo settore, venivano regolate all'interno dei singoli atti normativi relativi a ciascun tributo.

L'ambito soggettivo di applicazione delle misure determinate dall'art. 82 del Codice varia a seconda del tributo, tuttavia la maggior parte riguarda sia gli ETS non commerciali che gli ETS commerciali.

L'art. in questione è entrato in vigore il 1 gennaio 2018, quindi anticipatamente rispetto alle altre misure fiscali della riforma, e per il periodo transitorio che va dal primo gennaio 2018 al momento dell'effettiva operatività del RUNTS, le agevolazioni introdotte hanno effetto solamente per i soggetti considerati ETS nel periodo transitorio (art. 104, comma 1, del CTS) ovvero ODV, APS e ONLUS.

Dirimendo i punti sopra esposti con riguardo all'imposta sulle successioni e donazioni, in base all'art. 82, comma 1 del CTS, non sono soggetti a tale imposta i trasferimenti a titolo gratuito a favore degli ETS non commerciali e commerciali.

La norma si concentra su una platea di beneficiari più vasta rispetto alle disposizioni ante-riforma (art. 3 del d.lgs. n. 346 del 1990, artt. 1 e 10 del d.lgs. 347 del 1990 e art. 8 della l. 266 del 1991).

L'art. 3 del d.lgs. n. 346 del 1990 prevede che, per poter godere del beneficio, il destinatario del trasferimento deve dimostrare, entro cinque anni dall'accettazione dell'eredità o della donazione, di aver adoperato i beni o diritti ricevuti o la somma ricavata dalla loro alienazione per lo svolgimento delle finalità indicate dal testatore o dal donante.

In mancanza della dimostrazione, il beneficiario dovrà pagare l'imposta in misura ordinaria, oltre agli interessi legali dalla data in cui avrebbe dovuto essere versata.

L'art. 82, comma 3 del Codice prevede che agli atti costitutivi e alle modifiche statutarie degli ETS si applicano le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa.

La disposizione del CTS prevede un'esenzione dall'imposta di registro per le modifiche statutarie che hanno il fine di adeguare gli atti costitutivi a "modifiche o integrazioni normative".

Si tratta di una norma, che è stata introdotta per agevolare gli enti non profit ai fini delle modifiche statutarie che dovranno essere apportate per adeguarsi alle prescrizioni del CTS o del d.lgs. 112 del 2017 sull'impresa sociale.

Sempre riguardo l'imposta di registro e ipo-catastali, il comma 4 dell'art. 82 del Codice prevede l'applicazione in misura fissa delle imposte di registro, ipotecaria e catastale per i trasferimenti di immobili a titolo oneroso a favore degli ETS.

Per poter usufruire dell'agevolazione è necessario dichiarare l'intenzione di utilizzare il bene per scopi istituzionali e per almeno cinque anni.

L'art. 82, comma 6 del CTS regola l'esenzione IMU e TASI, accordata agli ETS non commerciali per gli immobili destinati allo svolgimento delle attività istituzionali.

I commi 5, 9 e 10 dell'art. 82 del CTS regolano, invece, l'esenzione in materia di imposta di bollo, imposta sugli intrattenimenti e tasse sulle concessioni governative, convenendole per gli ETS, in genere.

Le nuove disposizioni di esenzione in esame presentano delle innovazioni sul piano oggettivo, in particolare l'esenzione dall'imposta di bollo è

prevista non solo per specifiche tipologie documentali ma per “*ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato*” che venga richiesto o posto in essere dagli ETS.

Per quanto concerne l'esenzione dall'imposta sugli intrattenimenti, la norma riguarda attività svolte occasionalmente o in corrispondenza di ricorrenze, campagne di sensibilizzazione o celebrazioni.

## 2.8. Deduzioni e detrazioni

Il legislatore delegato ha riservato particolare attenzione per quanto concerne la revisione del sistema delle deduzioni e detrazioni fiscali, attribuite ai soggetti che decidono di sostenere finanziariamente gli ETS.

Per il periodo transitorio, dal 1 gennaio 2018 al momento dell'effettiva operatività del RUNTS, le agevolazioni introdotte operano esclusivamente a favore di ODV, APS e ONLUS (art. 104, comma 1 del CTS).

Per quanto riguarda il profilo soggettivo, questo nuovo regime di deducibilità o detraibilità delle erogazioni liberali effettuate, è riconosciuto esclusivamente qualora tali liberalità siano rese nei confronti di ETS non commerciali, con ulteriori vantaggi allorché l'ente sia un'ODV.

Lo stesso regime, tuttavia, può trovare applicazione nei confronti delle erogazioni a favore di ETS commerciali, di cooperative sociali e di imprese sociali, a patto che le liberalità ricevute vengano utilizzate per lo svolgimento dell'attività statutaria con lo scopo di perseguire finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

L'art. 83, comma 1 istituisce una detrazione IRPEF pari al 30% degli oneri sostenuti dal contribuente per le erogazioni in denaro o in natura, per un importo non superiore a 30.000 euro in qualsiasi periodo d'imposta.

La detrazione è del 35% se riguarda le liberalità a favore delle ODV.

Il comma 2 del suddetto articolo presume una deduzione dal reddito complessivo dell'erogante, persona fisica o ente o società, nei limiti del 10% del reddito complessivo dichiarato.

Tale misura appare più favorevole per quei soggetti che hanno aliquote marginali IRPEF superiori al 30% o 35%.

Qualora la deduzione dovesse superare il reddito complessivo netto, ovvero al netto di tutte le deduzioni, l'eccedenza potrà essere portata in avanti, nei quattro periodi d'imposta successivi.

Entrambi i regimi di detrazione e deduzione, non sono cumulabili né tra di loro, né con altre agevolazioni fiscali, previste per le stesse erogazioni liberali.

Un'ulteriore agevolazione viene riconosciuta con riferimento ai contributi associativi versati dai soci alle società di mutuo soccorso che operano esclusivamente nei settori di cui alla legge n. 3818 del 1886. Il comma 5 dell'art. 83, a partire dal 1 gennaio 2018, ha avviato una detrazione del 19% di questi contributi, di importo non superiore a 1.300 euro, versati per assicurare ai soci o, in caso di morte, ai suoi familiari un sussidio in ipotesi di malattia, impotenza al lavoro, vecchiaia o decesso.

Di seguito si riporta uno schema delle disposizioni previgenti il Codice del Terzo Settore che, a partire dal 1 gennaio 2018, sono state oggetto di abrogazione e/o disapplicazione:

- Art. 15, comma 1.1. del TUIR, tale norma prevede una detrazione pari al 26% per le erogazioni liberali in denaro, per un importo

superiore a 30.000 euro annui, effettuate da persone fisiche, a favore di ONLUS, delle iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni e comitati.

La disposizione è disapplicata nei confronti di soggetti che effettuano erogazioni liberali per enti del Terzo settore non commerciali e cooperative sociali;

- Art. 100, comma 2, lett. h) del TUIR, tale norma prevede una deduzione IRES pari al 2% del reddito d'impresa dichiarato, nei limiti di 30.000 euro, per le erogazioni liberali in denaro effettuate a favore delle ONLUS, delle iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni e comitati.

La disposizione è disapplicata nei confronti di soggetti che effettuano erogazioni liberali per enti del Terzo settore non commerciali e cooperative sociali;

- Art. 15, comma 1, lett. *i-bis* e *i-quater* del TUIR, la norma prevede detrazioni IRPEF pari al 19% degli oneri sostenuti per contributi associativi, versati dai soci alle SMS e per le erogazioni liberali in denaro a favore delle APS.

Le disposizioni sono abrogate (art. 102, comma 1, lett. f) e g) del CTS;

- Art. 100, comma 2, lett. I) del TUIR, la norma prevede la deducibilità IRES delle erogazioni liberali in denaro, per un importo non superiore a 1.549,37 euro o al 2% del reddito d'impresa dichiarato, a favore di Associazione di promozione sociale.

La disposizione è abrogata (art. 102, comma 1, lett. e) del CTS);

- Art. 14, d.l. n. 35 del 2005, la norma prevede la deducibilità delle erogazioni liberali dal reddito dell'erogante, nel limite del 10% del reddito dichiarato e nella misura massima di 70.000 euro annui.  
Dal 1 gennaio 2018 sono state escluse, dall'ambito soggettivo di applicazione di tale disposizione, le ONLUS e le APS.

## 2.9. Social bonus

L'art. 81 del Codice del Terzo settore disciplina il c.d. social bonus.

Si tratta di un credito d'imposta a favore degli enti del terzo settore che hanno presentato, al Ministero del Lavoro delle Politiche Sociali, un progetto per sostenere il recupero degli immobili pubblici non più utilizzati e dei beni mobili e immobili confiscati alla criminalità organizzata e agli stessi assegnati.

L'attuazione di tale misura ha bisogno dell'adozione di particolare decreto interministeriale, il social bonus persegue una duplice finalità, ovvero quella di finanziare enti meritevoli e di sostenere interessi di sensibilizzazione della legalità.

Il beneficio fiscale è soggetto alla condizione che i beni mobili e immobili siano destinati, esclusivamente, allo svolgimento di attività di interesse generale, di cui all'art. 5 del CTS, con modalità non commerciali.

Il credito d'imposta è pari al 65%, nel caso in cui il soggetto erogatore sia persona fisica, al 50%, nel caso in cui il soggetto erogatore sia un ente o una società, dell'importo erogato, nei limiti del 15% del reddito imponibile (in caso di persona fisica), o del 5 per mille dei ricavi annui (in caso di enti o società).

I beneficiari del Social bonus devono comunicare, trimestralmente al Ministero del lavoro e delle politiche sociali, l'ammontare delle erogazioni liberali ricevute nel trimestre di riferimento.

Nel periodo transitorio, ovvero dal 1 gennaio 2018 al momento effettivo dell'operatività del RUNTS il Social bonus troverà applicazione per le erogazioni effettuate nei confronti di ONLUS, APS e ODV.

### 3. Impresa sociale

3.1. Il D.lgs. 3 luglio 2017, n. 112, "Revisione della disciplina in materia di impresa sociale, a norma dell'art. 2, comma 2, lett. c) della legge 6 giugno 2016, n.106

Il D.lgs. 3 luglio 2017, n. 112 abroga completamente il precedente D.lgs. N. 155 del 2006<sup>15</sup>.

Come tutti gli enti del terzo settore anche l'impresa sociale sarà disciplinata da tre fonti:

- Il D.lgs. n. 112 del 2017 poiché contiene la disciplina speciale;
- Il D.lgs. n. 117 del 2017 (il Codice del Terzo Settore);
- Il Codice Civile per quegli aspetti non espressamente disciplinati dalle altre due fonti.

L'art. 1 presenta la definizione di impresa sociale: *"Possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutti gli enti privati, inclusi quelli costituiti nelle forme di cui al libro V del codice civile, che, in conformità alle disposizioni del presente decreto, esercitano in via stabile e principale*

---

<sup>15</sup> A. Fici, *La nuova disciplina dell'impresa sociale. Una prima lettura sistematica*



*un'attività d'impresa di interesse generale, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, adottando modalità di gestione responsabili e trasparenti e favorendo il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle loro attività.”*

La qualifica di impresa sociale può essere conseguita dagli enti privati, comprese le società di persone e di capitali, a condizione che esercitino principalmente una o più attività di interesse generale mediante modalità inclusive, che tengano in considerazione i lavoratori, gli utenti e tutti coloro che sono interessati alle attività.

Al secondo comma troviamo il divieto per le amministrazioni pubbliche, per gli enti i cui atti costitutivi limitano ai propri soci o associati l'erogazione di beni e servizi e per le società costituite da un unico socio persona fisica, di ottenere la configurazione di impresa sociale.

Pertanto, il divieto vale per tutte le amministrazioni dello Stato, per le Regioni e gli enti locali e i loro consorzi e associazioni, per tutti gli enti pubblici non economici, nazionali, regionali e locali.

Per quanto riguarda gli enti religiosi civilmente riconosciuti, si applicano le norme del decreto solo per lo svolgimento di attività specifiche delle imprese sociali e a patto che per tali attività adottino un regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata o scrittura privata legittimata, che accolga le norme sull'impresa sociale.

### 3.2. Le nuove attività di interesse generale *ex art. 2 del D.Lgs.*

Il numero delle attività che le imprese sociali possono svolgere è stato esteso ed aggiornato in conformità con le disposizioni generali degli ETS.

All'interno dell'accresciuto concetto di "utilità sociale" sono incluse le nuove esperienze imprenditoriali sorte negli ultimi anni, che si sono dimostrate di ampia e comprovata utilità sociale<sup>16</sup>.

Tra gli ambiti d'intervento troviamo: il commercio equo-solidale, l'alloggio sociale, l'accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti, l'agricoltura sociale, organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche ecc.

L'incremento operato apre all'ingresso di nuove realtà imprenditoriali, con uno sbocco di utilità sociale, operanti nel quotidiano e note alla collettività<sup>17</sup>.

Per esempio, molti sono i negozi che vendono prodotti equo-solidali garantendo sia la tracciabilità dei prodotti, sia la sostenibilità della filiera di produzione, da questo momento in poi, tali negozi potranno costituirsi in forma d'impresa sociale ed entrare a far parte degli enti del Terzo Settore. Le imprese sociali, tuttavia, pur facendo parte del Terzo Settore, non possono svolgere attività di beneficenza.

Il comma 4, dell'art. 2, conferma la possibilità di assumere la veste di impresa sociale, a prescindere dalla natura dell'oggetto, per tutti quei soggetti che abbiano almeno il 30% di lavoratori rientranti nella categoria di lavoratori molto svantaggiati, persone con disabilità, titolari di protezione internazionale e persone senza fissa dimora iscritte in apposito registro.

---

<sup>16</sup> G. Marocchi, *Come stanno per essere riformate le imprese sociali?*

G. Marocchi, *Decreto impresa sociale: questioni risolte e problemi aperti*

<sup>17</sup> A. Bernardoni, Picciotti A., *Le imprese sociali tra mercato e comunità. Percorsi di innovazione per lo sviluppo sociale*, FrancoAngeli 2017.

### 3.3. Normativa di riferimento

Il d.lgs. 112 del 2017 ha rivisitato la disciplina dell'impresa sociale, già regolamentata dall'abrogato d.lgs. 155 del 2006.

Tale decreto rappresenta il testo normativo di riferimento per l'inquadramento della disciplina, le sue disposizioni devono essere concordate e collegate con quelle contenute nel Codice del Terzo Settore e con quelle presenti nel codice civile.

Come chiariscono i commi 6 e 7 dell'art. 1 del d.lgs. n. 112 del 2017, le disposizioni dello stesso decreto sono applicabili nei limiti di compatibilità con il d.lgs. 175 del 2016, mentre non trovano applicazione con riferimento agli enti disciplinati nel d.lgs. n. 153 del 1999.

In altri termini, la disciplina contenuta nel d.lgs. n. 112 del 2017 trova applicazione alle società a partecipazione pubblica, mentre è inapplicabili alle fondazioni di origine bancaria di cui al d.lgs. n. 153 del 1999.

La disciplina delle imprese sociali è inoltre completata in alcuni atti e provvedimenti normativi di rango secondario emanati dai Ministeri vigilanti.

A tal proposito, il Ministero del lavoro e delle politiche sociali ha emanato:

- Il decreto del Ministero dello Sviluppo Economico e del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali del 16 marzo 2018 al fine di dare attuazione all'art. 5, comma 5 in materia di atti e documenti da presentare al registro delle imprese e di modalità per l'esecuzione di tali adempimenti;
- Il decreto 27 aprile 2018 pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 139 del 19 giugno 2018, recante "Disposizioni in materia di

trasformazione, fusione, scissione, cessione d'azienda e devoluzione del patrimonio da parte delle imprese sociali”;

- Nota congiunta di Ministero del Lavoro e Ministero dello Sviluppo Economico n. 29103 del 31 gennaio 2019.
- Circolare n. 3711/C, prot. N. 108 del 2 gennaio 2019, diffusa dal MISE per fornire indicazioni riguardo le modalità di svolgimento di adempimenti pubblicitari che la legge pone a carico delle imprese sociali.

### 3.4. Qualificazione giuridica e organizzazione

Ai sensi dell'art.6, comma 1, d.lgs. n. 112 del 2017 la denominazione dell'impresa deve contenere l'indicazione “impresa sociale” e tale indicazione deve essere utilizzata negli atti e nella corrispondenza dell'ente. Con l'espressione “impresa sociale” si intende una qualifica normativa che si riferisce a qualsiasi organizzazione privata dotata di soggettività giuridica, comprese le società commerciali qualora esse:

- Siano dedite allo svolgimento di un'attività di impresa di interesse generale;
- Non perseguano uno scopo di lucro ma finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale;
- Adottino modalità di gestione trasparenti;
- Favoriscano il coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e dei soggetti interessati alla loro attività.

La qualifica di impresa sociale è riconosciuta di diritto alle cooperative sociali ed ai loro consorzi, ne discende che le cooperative sociali non hanno

l'obbligo di dover dimostrare il possesso dei requisiti fissati per le imprese sociali nel d.lgs. n. 112 del 2017.

Inoltre, le cooperative sociali non devono obbligatoriamente procedere con l'adeguamento dello statuto, in quanto il rispetto della legge istitutiva di riferimento è ritenuto condizione sufficiente per l'inclusione tra le imprese sociali.

Il d.lgs. n. 112 del 2017 detta anche alcune indicazioni per quanto riguarda i profili organizzativi dell'impresa sociale.

In qualsiasi impresa sociale, l'atto costitutivo o lo statuto possono riservare a soggetti esterni all'impresa sociale la nomina dei componenti degli organi sociali a patto che la maggioranza dei componenti dell'organo di amministrazione sia riservata all'assemblea dei soci.

L'atto costitutivo, inoltre, deve prevedere specifici requisiti di onorabilità, professionalità e indipendenza per quanti assumono tali incarichi.

La presidenza dell'ente non può essere assunta da rappresentanti di amministrazioni pubbliche o enti con scopo di lucro.

### 3.5. L'assenza dello scopo di lucro

Scendendo nel merito dell'art. 3 del d.lgs. 24 marzo del 2006, n. 155, la clausola non lucrativa deve essere applicata allo statuto dell'impresa sociale, benché il lucro sia inserito tra gli elementi definatori dell'impresa stessa<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup> G.Rivetti, *Enti senza scopo di lucro. Terzo settore e impresa sociale. Profili di specialità tributaria tra no profit o for profit*, Giuffrè, 2017.

Tale art. stabiliva: *”L’organizzazione che esercita un’impresa sociale destina gli utili e gli avanzi di gestione allo svolgimento dell’attività statutaria o ad incremento del patrimonio. A tal fine è vietata la distribuzione, anche in forma indiretta, di utili e avanzi di gestione, comunque denominati, nonché fondi e riserve in favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori”*.

Non esistevano margini per conferire gli utili o gli avanzi di gestione dell’impresa, che dovevano necessariamente essere impiegati all’interno della stessa per il perseguimento di scopi solidaristici o al più per incrementarne il patrimonio.

Il nuovo articolo 3 ripercorre la stessa impostazione del precedente, negando la distribuzione di utili ed avanzi di gestione, tuttavia estende la casistica delle attività che saranno considerate “distribuzione indiretta di utili”.

L’aspetto innovativo della riforma è da rinvenirsi al terzo comma in cui si introducono delle forme di distribuzione di utili, se l’impresa sociale è una società, e degli avanzi di gestione, se è un’associazione, una fondazione o un comitato.

La quota in questione deve essere inferiore al 50% degli utili e degli avanzi complessivi, dedotte eventuali perdite negli anni precedenti.

Tali somme potranno essere impiegate diversamente, a seconda della forma in cui saranno costituite le imprese sociali<sup>19</sup>.

Possono essere utilizzate, per esempio, per aumentare gratuitamente il capitale sociale sottoscritto e versato dai soci, ciò consentirà all’impresa di avere un aumento di capitale senza un ulteriore versamento di conferimenti da parte dei soci.

---

<sup>19</sup> G.Visconti, *Le imprese sociali e la distribuzione degli utili*

Altra modalità d'impiego degli utili è rappresentata dalla distribuzione, sempre mediante l'aumento gratuito di capitale sociale, di dividendi ai soci e l'emissione di strumenti finanziari, in particolare obbligazioni, in misura non superiore al tasso d'interesse massimo dei buoni postali, aumentato di 2,5 punti rispetto al capitale versato.

Precisiamo che, solamente le imprese sociali che abbiano una struttura societaria vera e propria avranno la facoltà di operare sul proprio capitale sociale in tal senso, mentre per le altre imprese sociali vi è la possibilità di effettuare erogazioni gratuite a favore di enti del terzo settore, a patto che gli stessi non siano fondatori, soci dell'impresa o società da questa controllate.

Il legislatore ha stabilito che l'impresa sociale è la figura imprenditoriale per eccellenza del Terzo Settore, in quanto lo descrive come un possibile strumento di supporto finanziario per il settore stesso, concetto confermato anche dall'articolo 16 in cui si cita la creazione di un "*Fondo per la promozione e lo sviluppo delle imprese sociali*", costituito da una quota di utili annuali pari al 3% che le imprese sociali possono destinare a fondi gestiti da enti e associazioni di imprese sociali, nonché dalla Fondazione Italia Sociale.

Tali versamenti sono deducibili ai fini del calcolo della base imponibile dell'IRES.

La finalità è quella di favorire, tramite donazioni, la crescita e la realizzazione delle attività delle imprese sociali quali progetti di studio e ricerca, attività di formazione dei lavoratori e costituzione di nuove imprese sociali.

### 3.6. Costituzione dell'impresa sociale e gli adempimenti contabili

Scendendo nel merito della costituzione dell'impresa sociale, essa nasce mediante atto pubblico, in cui deve essere riportato il carattere sociale dell'oggetto e la dicitura "impresa sociale" nella denominazione dell'ente.

I documenti, così redatti, dovranno essere depositati nel Registro delle imprese, entro trenta giorni, per l'iscrizione nell'apposita sezione.

Non è prevista la successiva iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore.

La nomina di alcuni membri degli organi sociali può essere riservata, dall'atto costitutivo, a soggetti esterni, lasciando, tuttavia, impregiudicato il diritto dell'assemblea dei soci o degli associati di nominare la maggioranza dei componenti.

Per quanto riguarda le scritture contabili, si fa riferimento all'art. 9 del decreto, in cui sono esposte le scritture contabili che devono essere tenute dall'impresa sociale in conformità con le disposizioni del Codice civile.

Scendendo nel dettaglio, le imprese sociali dovranno tenere il libro giornale e il libro degli inventari e dovranno redigere il bilancio d'esercizio a norma degli articoli 2423 e seguenti o 2435-bis e 2435-ter del Codice civile, le norme sono relative, rispettivamente, alla redazione del bilancio di esercizio per le S.p.A., del bilancio in forma abbreviata e del bilancio per le micro-imprese.

Al secondo comma si rinviene un ulteriore documento, il bilancio sociale, esso dovrà essere redatto secondo le linee guida adottate dal Ministero del Lavoro e delle politiche sociali dietro parere del Consiglio nazionale del Terzo settore (organo che nasce in seguito alla riforma e che sostituisce



l’Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale) e successivamente pubblicato sul sito internet e nel Registro delle imprese.

Il bilancio sociale dovrà tener conto: “... *della natura dell’attività esercitata e delle dimensioni dell’impresa sociale, anche ai fini della valutazione dell’impatto sociale delle attività svolte*”.

L’elemento su cui concentrarsi è la “valutazione dell’impatto sociale<sup>20</sup>”, tale fattore interagisce perfettamente con l’affermarsi di una nuova mentalità imprenditoriale che trova la sua realizzazione nell’impresa sociale stessa.

L’art. 11 della nuova disciplina rafforza la necessità di passare a modelli d’impresa più democratici e partecipativi: “*Nei regolamenti aziendali o negli statuti delle imprese sociali devono essere previste adeguate forme di coinvolgimento dei lavoratori e degli utenti e di altri soggetti direttamente interessati alle loro attività*”.

Con la riforma, l’impresa sociale è diventata più inclusiva, democratica ed innovativa, per realizzare tutto questo sono stati resi partecipe di tutte le attività coloro che gravitano intorno all’impresa, quindi i dipendenti subordinati e non, utenti e beneficiari delle prestazioni e la comunità territoriale.

Per coinvolgimento l’art. 11, comma 2 del d.lgs. 3 luglio 2017 n. 112 intende “*Un meccanismo di consultazione o di partecipazione mediante il quale lavoratori, utenti e altri soggetti direttamente interessati alle attività siano posti in grado di esercitare un’influenza sulle decisioni dell’impresa sociale, con particolare riferimento alle questioni che incidano*

---

<sup>20</sup> S.Rago - P.Venturi - S.Zamagni, *Valutare l’impatto sociale. La questione della misurazione nelle imprese sociali*

*direttamente sulle condizioni di lavoro e sulla qualità dei beni o dei servizi”.*

Le imprese sociali hanno l’obbligo di disciplinare nei propri statuti, secondo il d.lgs. 3 luglio 2017 n. 112, art. 11, comma 4, lett a) e b) :

- *“i casi e le modalità della partecipazione dei lavoratori e degli utenti, anche tramite loro rappresentanti, all’assemblea degli associati o dei soci;*
- *Nelle imprese sociali che superino due dei limiti indicati nel primo comma dell’articolo 2435-bis<sup>21</sup> del codice civile ridotti della metà, la nomina da parte dei lavoratori ed eventualmente degli utenti di almeno un componente sia dell’organo di amministrazione che dell’organo di controllo”.*

Emerge la volontà di un cambiamento nei rapporti tra l’impresa e chi è interessato all’attività della stessa<sup>22</sup>, si introduce un vero e proprio “rappresentante degli interessi dei dipendenti” che parteciperà sia all’organo di controllo che a quello di amministrazione.

Non tutti gli imprenditori accoglierebbero un rappresentante dei lavoratori all’interno del proprio Consiglio di amministrazione e potrebbero trovare di ostacolo ai propri interessi la presenza di tale soggetto, nominato per proteggere una serie di fattori, precedentemente non tutelati se non attraverso normative speciali.

Sul rispetto di questi requisiti vigila il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, cui sono attribuite funzioni di monitoraggio, controllo e ricerca.

---

<sup>21</sup> I limiti sono relativi alla figura delle società che possono redigere il bilancio in forma abbreviata

<sup>22</sup> Ambrosini M., *L’impresa della partecipazione. La ricerca della collaborazione dei lavoratori tra politiche aziendali e istituzioni sociali*, Franco Angeli.

Durante A., *Il coinvolgimento dei lavoratori nell’impresa tra libertà economica e democrazia industriale. L’ordinamento giuridico europeo e le prospettive italiane*, Universitas Studiorum.

Fondazione Unipolis, *La partecipazione dei lavoratori alle imprese. Realtà e prospettive, verso nuove sperimentazioni*, Il Mulino.

Ai fini dell'esercizio dell'attività ispettiva il Ministero si avvale dell'attività di enti associativi, saranno le stesse imprese sociali a contribuire economicamente allo svolgimento dell'attività ispettiva che verrà effettuata una volta l'anno.

Nel caso in cui l'ente preposto accerti un qualsiasi tipo di violazione da parte dell'impresa sociale, dapprima invierà una diffida agli organi amministrativi al fine di invitarli a regolarizzare i comportamenti illegittimi entro un termine prefissato.

Successivamente, nel caso in cui l'ente non adempia gli oneri indicati o sia impossibile sanare la situazione, il Ministro preposto disporrà la perdita della qualifica di impresa sociale.

### 3.7. Disciplina dei controlli, controllo pubblico e procedure concorsuali

L'art. 10 del d.lgs. n. 112 del 2017 disciplina gli organi di controllo interno, i primi quattro commi attengono alla disciplina dell'organo di controllo, mentre il quinto comma riguarda l'incarico di revisione legale.

La riforma della disciplina dell'impresa sociale ribadisce la centralità del controllo interno svolto dal collegio sindacale o dal sindaco unico in possesso dei requisiti di professionalità di cui all'art. 2397 c.c. e dell'indipendenza descritta nell'art. 2399 c.c.

L'art. 10, rifacendosi all'art. 30 del Codice del Terzo Settore, attribuisce ai sindaci la vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione e all'adeguatezza dell'assetto

organizzativo, amministrativo e contabile e sul funzionamento di quest'ultimo.

L'art. 20, comma 7 del CTS, impone al collegio sindacale o al sindaco unico dell'impresa sociale il dovere di monitorare l'osservanza delle finalità sociali da parte dell'impresa sociale, riguarda un controllo effettuato sul rispetto delle regole che caratterizzano la natura di impresa sociale.

I sindaci, inoltre, attestano la conformità del bilancio sociale alle linee guida, di cui all'art. 9, comma 2, gli esiti del monitoraggio svolto dal collegio sindacale o dal sindaco unico verranno riportati nel bilancio sociale.

Scendendo nel dettaglio, i poteri dei sindaci, secondo l'art. 10, comma 4 del d.lgs. n. 112 del 2017, riguardano la possibilità di procedere, in qualsiasi momento, ad atti di ispezione e controllo e di richiedere notizie, con riferimento a gruppi di imprese sociali, sull'andamento delle operazioni sociali o su specifici affari.

I descritti poteri e doveri, i requisiti di professionalità e le cause di ineleggibilità e decadenza del collegio sindacale o del sindaco unico, dovranno essere obbligatoriamente previsti nelle clausole degli statuti di tutte le imprese sociali, rappresentando la disciplina generale dei controlli interni a ciascuna impresa sociale.

Il collegio sindacale può essere incaricato della revisione legale, purché tutti i sindaci siano iscritti al registro dei revisori.

La norma impone all'impresa sociale di incaricare un revisore legale o una società di revisione legale.

### 3.8. Controllo pubblico

La previsione di misure volte a favorire l'esercizio dell'impresa sociale rende avvertita l'esigenza di un'attività di monitoraggio e controllo sullo specifico settore inteso a scongiurare l'impiego improprio di tale qualifica da parte di organismi che difettino dei requisiti formali e sostanziali qualificatori dell'istituto.

L'art. 15 del d.lgs. 112 del 2017 assegna al Ministero del lavoro e delle politiche sociali la funzione di monitoraggio sulle imprese sociali.

L'attività ispettiva, da effettuare ogni anno, è demandata all'ispettorato del lavoro o ad enti associativi riconosciuti, che associno almeno mille imprese sociali iscritte nel Registro delle Imprese di almeno cinque regioni o province autonome, o come alternativa ad associazioni nazionali di rappresentanza, assistenza e revisione del movimento cooperativo.

In presenza di violazioni delle disposizioni contenute nel decreto in esame, emerse a seguito dello svolgimento dell'attività ispettiva, l'impresa è diffidata a procedere alla regolarizzazione entro un congruo termine, qualora le violazioni riscontrate non siano sanabili, il Ministro vigente disporrà la perdita della qualifica di impresa sociale, a cui conseguirà la devoluzione del patrimonio residuo al Fondo per la promozione e lo sviluppo delle imprese sociali o alla Fondazione Italia Sociale.

### 3.9. Procedure concorsuali

Le imprese sociali, in caso di insolvenza, sono soggette a liquidazione coatta amministrativa.

Al riguardo, si evidenzia che la nuova disciplina della liquidazione coatta amministrativa è contenuta nel titolo VII del Codice della crisi, agli art. 293 e successivi.

Tali disposizioni non vengono applicate agli enti costituiti in forma di cooperativa e agli enti ecclesiastici.

L'art. 14 del d.lgs. n. 112 del 2017 demanda ad un decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali l'apertura della procedura a carico dell'impresa sociale e la nomina del commissario liquidatore.

Il patrimonio che residuerà a conclusione della liquidazione verrà devoluto ai sensi dell'art. 15, comma 8 del d.lgs. n. 112 del 2017, al fondo istituito dall'impresa stessa per la promozione e lo sviluppo delle imprese sociali o dall'associazione cui l'impresa aderisce o dalla Fondazione Italia Sociale.

### 3.10. Operazioni straordinarie

L'art. 12 del d.lgs. 112 del 2017 disciplina le operazioni straordinarie delle imprese sociali:

- Trasformazione, fusione e scissione devono mantenere la natura non lucrativa dell'attività, i vincoli di destinazione del patrimonio e il perseguimento delle finalità.

La cessione d'azienda o di ramo d'azienda richiede una relazione giurata di un esperto designato dal tribunale nel cui distretto ha sede l'impresa sociale. La relazione certifica il valore effettivo del patrimonio dell'impresa;

- Gli amministratori notificano, mediante atto scritto, al Ministero del lavoro e delle politiche sociali l'intenzione di procedere ad una delle operazioni in oggetto.
- L'operazione non è efficace se non è autorizzata dal Ministero competente, passati novanta giorni dalla data di ricezione della notificazione l'operazione si intende approvata. L'impresa sociale che si vede negata l'autorizzazione può effettuare ricorso al giudice amministrativo.

### 3.11. Regime fiscale

#### 3.11.1. Premessa

L'impresa sociale, introdotta nel nostro ordinamento nel 2006, dal d.lgs. 24 marzo 2006, n. 155, non ha riscontrato, nel suo primo decennio di vita un'ampia diffusione.

Lo scarso successo riscontrato viene per lo più imputato al fatto che, a fronte del divieto di distribuzione degli utili, il legislatore non aveva impiegato correzioni o incentivi a favore dei soggetti che sceglievano di assumere la qualifica di impresa sociale<sup>23</sup>.

Con la precedente disciplina divenire un'impresa sociale non portava alcuna agevolazione fiscale, infatti ciascun ente continuava ad applicare i modelli impositivi operanti con riferimento alla propria veste giuridica.

---

<sup>23</sup> C.Borzaga, *L'impresa sociale nel perimetro del terzo settore: riposizionamento e rilancio*  
 A Sbardella.- F.M.Silveti, *Remunerazione del capitale di rischio nell'impresa sociale*  
 M. Setti, *Impresa sociale VS altre forme non profit: costi gestionali e amministrativi a confronto*  
 G.Sepio - F.M.Silveti, *Il nuovo regime fiscale dell'impresa sociale*

La legge delega di riforma del Terzo settore, volendo favorire lo sviluppo delle imprese sociali ha previsto un'ampia riforma della disciplina normativa di riferimento, indirizzando il legislatore ad introdurre per questi enti possibilità di accedere a forme di raccolta di capitali di rischio tramite portali telematici e misure agevolative volte a favorire gli investimenti di capitale.

Dal punto di vista fiscale il legislatore ha:

- Previsto la non imponibilità delle somme destinate a riserva;
- Introdotto degli incentivi fiscali per quanti decidono di investire nelle imprese sociali;
- Riconosciuto alle imprese sociali la possibilità di accedere alla raccolta di capitali di rischio mediante portali online (equity crowdfunding).

### 3.11.2. La detassazione degli utili e degli avanzi di gestione

Ai sensi dell'art. 1 del d. lgs. N. 112 del 2017, possono ottenere la qualifica di impresa sociale tutti gli enti privati che svolgono un'attività d'impresa di interesse generale, senza scopo lucrativo e per finalità civiche e solidaristiche.

La determinazione dei redditi prodotti da queste imprese fa riferimento alle norme tributarie ordinariamente applicabili alle diverse tipologie di enti che possono assumere la qualifica di impresa sociale.

L'acquisizione della qualifica implica l'assunzione di determinati vincoli, in particolare l'obbligo di destinazione di utili o avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o a incremento del proprio patrimonio.



L'impresa sociale, ai sensi dell'art. 3, comma 3 del d. lgs. N. 112 del 2017, può destinare una quota inferiore al 50% degli utili e degli avanzi di gestione annuali alle seguenti finalità:

- Se costituita nelle forme di cui al libro V del Codice civile:
  - a) Ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato dai soci, nei limiti delle variazioni dell'indice nazionale generale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati;
  - b) Alla distribuzione di dividendi ai soci;
- Ad erogazioni liberali in favore di enti del Terzo settore diversi dalle imprese sociali, finalizzate alla promozione di progetti di utilità sociale.

In occasione della Riforma del Terzo settore, la limitazione della distribuzione degli utili o degli avanzi di gestione è stata compensata con l'adozione di alcune ipotesi di detassazione degli utili, in analogia con quanto previsto sia per le cooperative sociali, sia per i consorzi tra piccole e medie imprese. Tenuto conto delle prerogative di quegli enti, le misure adottate in occasione della Riforma sono di equità fiscale e pieno rispetto dei principi costituzionali che fondano il nostro ordinamento<sup>24</sup>.

Nella Relazione illustrativa al decreto correttivo, si legge che *“Il nuovo comma 1, dell’art. 18 del D.lgs. n. 112 del 2017, n.d.r. esprime i medesimi concetti in una forma più semplice e coordinata con l’impianto civilistico del decreto”*.

La nuova disposizione disciplina la non imponibilità delle somme destinate al versamento del contributo per l'attività di ispezione e delle somme destinate a riserva.

---

<sup>24</sup> V.Ficari, *Prime osservazioni sulla fiscalità degli enti del Terzo settore e delle imprese sociali*

Si osserva che rispetto alla versione precedente il decreto correttivo, risulta imponente qualsiasi forma di distribuzione di utili ai soci.

Le imprese sociali devono svolgere principalmente un'attività di interesse generale, tuttavia possono finanziarsi anche mediante attività diverse da quelle di interesse generale.

A tal proposito, le ipotesi di detassazione degli utili operano anche per quanto riguarda gli utili e gli avanzi di gestione derivanti dallo svolgimento di attività diverse.

La Relazione sostiene, inoltre, che sono imponenti gli utili e gli avanzi di gestione distribuiti mediante l'emissione di strumenti finanziari, aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto o versato dai soci o erogazioni in favori di altri ETS.

### 3.11.3. Incentivi fiscali per chi decida di investire nelle imprese sociali e equity crowdfunding

La norma sancita *ex art.* 9, comma 1, lett. f della l. n. 106 del 2016 sostiene che l'attuazione della Riforma doveva prevedere l'attuazione di "*misure agevolative volte a favorire gli investimenti di capitale nelle imprese sociali*".

Le misure adottate sono le seguenti:

- Agevolazioni fiscali a favore di quegli individui che decidono di investire nelle imprese sociali;
- Il riconoscimento alle imprese sociali della possibilità di accedere alla raccolta di capitale di rischio mediante portali telematici, il cosiddetto equity crowdfunding.

In questo paragrafo ci soffermeremo sulle agevolazioni fiscali a coloro che investono nelle imprese sociali.

L'art. 18 del D.lgs. n. 112 del 2017, ripercorrendo la strada intrapresa già dalle *start-up* innovative (art. 29 del D. L. n. 179 del 2012) e dalle piccole e medie imprese innovative (art. 4 del D. L. n. 3 del 2015), ha attuato incentivi fiscali a favore di coloro che decidono di investire nelle imprese sociali.

Scendendo nel dettaglio, le persone fisiche avranno la possibilità di detrarre dall'IRPEF lorda un importo pari al 30% della somma investita nel capitale sociale dell'impresa a condizione che:

- La qualifica di impresa sociale è successiva all'entrata in vigore del D. Lgs. n. 112 del 2017;
- La società non fosse costituita da più di tre anni a decorrere dall'entrata in vigore del D. Lgs. n. 112 del 2017;
- L'investimento deve essere stato effettuato successivamente all'entrata in vigore del D. Lgs. n. 112 del 2017;
- La qualifica di impresa sociale non deve risalire a più di cinque anni.

L'importo massimo detraibile, per tutti i periodi d'imposta, non può superare l'importo di 1.000.000,00 di euro e deve essere mantenuto almeno per cinque anni, pena lo scioglimento dal beneficio.

L'ammontare di investimento non detraibile nel periodo d'imposta di riferimento può essere detratto successivamente, non oltre il terzo periodo d'imposta.

Qualora l'investimento venga ceduto, anche solo parzialmente, prima della fine del quinquennio, decade il beneficio dell'agevolazione fiscale, in questo caso il contribuente dovrà restituire l'importo portato in detrazione, e dovrà corrispondere gli interessi legali.

Per i soggetti passivi IRES è attesa la deduzione della base imponibile pari al 30% della somma investita nel capitale di un'impresa sociale.

Il decreto correttivo prevede che per poter beneficiare della deduzione è necessario che:

- L'investimento sia effettuato dopo l'entrata in vigore del D.lgs. n. 112 del 2017 ;
- La società sia divenuta impresa sociale non da più di cinque anni.

L'investimento non potrà superare, per ciascun periodo d'imposta, l'ammontare di 1.800.000,00 euro.

Nel caso in cui l'investimento venga ceduto, verrebbe meno il beneficio delle agevolazioni fiscali e ci sarebbe il recupero a tassazione delle somme dedotte, oltre a interessi sulle maggiori imposte dovute<sup>25</sup>.

Le detrazioni IRPEF e le deduzioni IRES sono attribuite anche agli atti di dotazione e ai contributi erogati a favore di fondazioni che abbiano acquisito la qualifica di imprese sociali da non più di cinque anni, tale beneficio non è attribuibile alle imprese sociali a forma associativa.

L'*equity crowdfunding* è la possibilità di accedere alla raccolta del capitale di rischio mediante l'utilizzo di piattaforme telematiche, disciplinate dal D.lgs. n. 58 del 1998 del Testo Unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria.

Tale modalità di raccolta del capitale ha ad oggetto conferimenti di modesto valore unitario, tuttavia grazie all'utilizzo di piattaforme telematiche raggiunge un numero elevato di persone.

Le offerte al pubblico e le informazioni sui soggetti emittenti vengono fornite mediante schede, da cui si può prendere visione sui portali *online*, sotto la vigilanza della Consob.

---

<sup>25</sup> V. Ficari, *Prime osservazioni sulla fiscalità degli enti del Terzo settore e delle imprese sociali*

I soggetti che possono gestire questi portali telematici sono iscritti in un apposito registro e sottoposti all'autorizzazione della Consob, tra questi vi sono anche le banche e le società di investimento mobiliare.

#### 3.11.4. Ulteriori agevolazioni fiscali per le imprese sociali

Il D. lgs. n. 117 del 2017, recante il Codice del Terzo settore, include altre agevolazioni fiscali, che possono essere applicabili nei confronti di alcune imprese sociali.

Tali agevolazioni si pongono in deroga di quanto disposto dal comma 1 dell'art. 79 del CTS, ai sensi del quale le disposizioni del Titolo X del Decreto, ovvero la disciplina fiscale del Codice non si applicano alle imprese sociali.

Le agevolazioni in esame sono:

- a) Agevolazioni in materia di imposte indirette e tributi locali;
- b) Deduzioni e detrazioni riconosciute a fronte di erogazioni liberali.

L'art. 82 del CTS disciplina le agevolazioni riguardanti le imposte indirette e i tributi locali.

Il comma 2 del suddetto articolo sostiene che non sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni, alle imposte catastali e ipotecarie, tutti i trasferimenti a titolo gratuito di beni impiegati per finalità istituzionali, effettuati a favore degli ETS.

Il comma 3 dell'art. 82 del CTS prevede che agli atti costitutivi, alle operazioni straordinarie e alle modifiche statutarie degli ETS, si adottano le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa.

Inoltre è prevista dallo stesso comma un'esenzione dall'imposta di registro per le modifiche statutarie dirette ad adeguare gli atti costitutivi a modifiche normative.

Scendendo nel dettaglio del comma 4 del medesimo articolo, si prevede l'applicazione in misura fissa delle imposte di registro, catastali e ipotecarie per i trasferimenti di immobili a titolo oneroso a favore di tutti gli ETS.

Si può beneficiare di queste agevolazioni, esclusivamente se tali bene vengano utilizzati per scopi istituzionali ed entro cinque anni dal trasferimento.

Qualora tutto ciò non accadesse, l'ufficio si occuperà al recupero dell'imposta in misura ordinaria, con successiva inflizione delle sanzioni nella misura del 30%.

La Relazione illustrativa al D.lgs. n. 112 del 2017 chiarisce che: *"la disposizione si inserisce tra quelle che comportano l'ampliamento del favore verso gli enti del Terzo settore, andando incontro ad un'esigenza segnalata anche dalla legge delega che, all'articolo 9, lettera i), prevede l'introduzione di agevolazioni volte a favorire il trasferimento di beni patrimoniali agli enti del Terzo settore"*.

Il comma 8 dell'art. 82 riconosce alle Regioni e alle Province autonome di Trento e Bolzano l'eventualità di disporre un'esenzione IRAP a favore degli ETS.

I commi 5, 9 e 10 del suddetto articolo si occupano di regolare, per gli ETS, le esenzioni in materia di imposta di bollo, imposta sugli intrattenimenti e tasse sulle concessioni governative.

Le nuove disposizioni di esenzione propongono innovazioni sul versante oggettivo, per esempio l'esenzione dall'imposta di bollo, oltre ad esser prevista per determinate tipologie documentali, lo è per *"ogni altro*

*documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato*” che venga richiesto dagli enti del Terzo settore.

L’art. 83 del Codice del Terzo settore, entrato in vigore il 1° gennaio del 2018, ha voluto incentivare le agevolazioni attribuite a fronte di erogazioni liberali effettuate a favore di enti *no profit*, semplificando le scelte per chi decidesse di finanziare gli ETS, e ampliando l’ambito soggettivo di applicazione delle agevolazioni.

Il nuovo regime di deducibilità o detrazione delle erogazioni liberali effettuate, dal punto di vista soggettivo, è riconosciuto esclusivamente qualora tali liberalità siano rese a favore di ETS non commerciali, con particolari vantaggi qualora l’ente sia un’ODV.

Il comma 6 dell’art. 83 del CTS, tuttavia, prevede che lo stesso regime può essere applicato anche nei confronti delle erogazioni effettuate a favore di ETS commerciali, delle cooperative sociali e delle imprese sociali, a patto che le liberalità ottenute siano utilizzate per scopi solidaristici, civici e di utilità sociale.

### 3.11.5. Gli adempimenti fiscali

L’Amministrazione finanziaria, in funzione del regime fiscale innovativo per le imprese sociali, ha trasformato i modelli di dichiarazione dei redditi, inserendo una sezione denominata “impresa sociale” che andrà “fleggata” per poter poi compilare i relativi campi.

Tuttavia questa sezione potrà essere “fleggata” esclusivamente se alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi

saranno presenziate le autorizzazioni comunitarie, di cui sono soggette e disposizioni fiscali.

Inoltre, va osservato che, a seguito della Riforma del Terzo settore, le cooperative sociali perderanno la qualifica di ONLUS e acquisteranno di diritto quella di impresa sociale.

Scendendo nel dettaglio, ai sensi degli articoli 102, comma 2, lett a) e 104, comma 2, del CTS, la qualifica ONLUS sarà abrogata “a decorrere dal periodo di imposta successivo all’autorizzazione della Commissione europea di cui all’articolo 101, comma 10, e, comunque non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto Registro unico nazionale del Terzo settore”.

Non è da escludere, tuttavia, che nel momento in cui diventerà efficace la disciplina fiscale dell’impresa sociale, e quindi le cooperative sociali diventeranno di diritto imprese sociali, sia ancora vigente la normativa ONLUS.

Qualora si presentasse tale situazione, le cooperative sociali, in sede di dichiarazione dei redditi dovranno “flaggare” sia la sezione riferita alle ONLUS sia quella delle imprese sociali<sup>26</sup>.

### 3.11.6. Il regime delle verifiche

Le modalità di svolgimento delle verifiche e le modalità di scambio delle informazioni fra autorità vigilanti sulle imprese sociali, sono disciplinate dal comma 8-bis dell’art. 18 del D. Lgs. N. 112 del 2017.

---

<sup>26</sup> M. Manfredonia, *Il debutto dell’impresa sociale nei modelli di dichiarazione 2018*, Il Fisco



Tale disposizione prevede che, ai fini dell'applicazione del regime fiscale riservato alle imprese sociali, le Amministrazioni vigilanti trasmettano all'Amministrazione finanziaria gli esiti dei loro controlli, ai fini dell'assunzione dei provvedimenti.

Dal punto di vista delle sanzioni, l'art. 18, comma 8-ter del D.Lgs. n. 112 del 2017, disciplina che la violazione delle disposizioni dell'art. 8 comporti la decadenza delle agevolazioni fiscali e la sottoposizione dell'impresa sociale alla gestione commissariale, ai sensi dell'art. 2545-sexiesdecies del c.c.

Inoltre alle imprese sociali, ai sensi dell'art. 18, comma 7, del D.Lgs. n. 112 del 2017, non si applicano:

Le disposizioni relative alle società di comodo, art. 30 della l. 23 dicembre 1994, n. 724;

Le disposizioni relative alle società in perdita sistematica, art. 2, commi da 36-decies a 36-duodecies del D.L. 13 agosto 2011, n. 138;

Gli studi di settore, art. 62-bis del D.L. 30 agosto 1993, n. 331;

I parametri contabili, art. 3, commi da 181-189 della l. 28 dicembre 1995, n.549.

## Conclusioni

La Riforma del terzo settore ha apportato molteplici modifiche con lo scopo di dare una trasparenza maggiore agli enti facenti parte del terzo settore stesso, tale trasparenza riguardo l'utilizzo e il reperimento delle risorse nelle previsioni del legislatore avrà come conseguenza il netto miglioramento della reputazione degli ETS agli occhi dei finanziatori, incrementando le donazioni.

L'intenzione del legislatore di rendere complessivamente più organica la disciplina permetterà una gestione più efficiente delle attività da parte del ministero del lavoro e delle politiche sociali, avendo come effetto di rendere più rapido e semplice un eventuale intervento correttivo.

I vantaggi della Riforma non riguardano esclusivamente gli ETS, ma anche i loro benefattori, in quanto dal momento dell'entrata in vigore delle nuove norme sarà più semplice comprendere i benefici derivanti dalle donazioni e comparare le conseguenze delle azioni svolte dagli enti.

Le modifiche fatte in ambito amministrativo, opereranno di pari passo con quelle nell'ambito dei finanziamenti agli enti, dove la maggior parte degli sforzi sono stati fatti nell'ottica di spingere gli ETS al reperimento autonomo dei finanziamenti, semplificando di conseguenza il dialogo tra enti e privati.

Con queste modifiche si spera si possano rilanciare ulteriormente le attività sociali di iniziativa privata, la loro effettiva efficacia sarà appurata solo in seguito all'entrata in vigore di tutte le modifiche nel complesso, in quanto pensate in modo sistematico e tenendo come base il nuovo registro unico dedicato.

Sarà di particolare interesse anche verificare l'eventuale variazione nei flussi degli investimenti, che gli ETS saranno in grado di attrarre da fonti private, rispetto ai livelli attuali.

Un ulteriore dato rilevante da osservare sarebbe quello di verificare se la crescita degli ultimi anni nel mondo del non profit, in seguito all'entrata in vigore della norma si riuscisse a riconfermare, o addirittura a migliorare, questo per permettere al legislatore di apportare ulteriori modifiche correttive alla norma al fine di tentare di correggere eventuali problematiche che si presenteranno.

## Bibliografia

- G. Giappichelli Editore, *Il nuovo Codice del Terzo settore*, 2017
- Propersi A.- Rossi G., *Gli Enti non profit*
- G.M. Colombo, *Le organizzazioni di volontariato. Aspetti civilistici e fiscali*, Giuffrè Editore, 1993.
- S. Pettinato, *Gestire il no profit. Guida pratica alla gestione degli enti senza fine di lucro*, Il Sole 24 Ore Libri, 1997.
- F. Loffredo, *Gli enti del Terzo settore*, Giuffrè Francis Lefebvre, 2018
- Nicotra, *Le fondazioni nel diritto tributario*
- V. D'Andò, *Enti non commerciali. Associazioni, fondazioni, enti ecclesiastici, comitati, ONLUS*, Edizioni Simone Giuridiche
- L. Martinelli - S. Lepri, *Le cooperative sociali*, Il Sole 24 Ore
- F.Fimmanò, *Patrimoni destinati e tutela dei creditori nella società per azioni*, Giuffrè Editore, 2008;
- B. Inizitari, *I patrimoni destinati ad uno specifico affare*, in *Contr. Impr.*, 2003
- M. Anselmo, *Le attività commerciali nella disciplina fiscale del Terzo Settore*, Giuffrè Editore, 2011

- A. Fici, *La nuova disciplina dell'impresa sociale. Una prima lettura sistematica*
- G. Marocchi, *Come stanno per essere riformate le imprese sociali?*
- G. Marocchi., *Decreto impresa sociale: questioni risolte e problemi aperti*
- A. Bernardoni – A. Picciotti, *Le imprese sociali tra mercato e comunità. Percorsi di innovazione per lo sviluppo sociale*, FrancoAngeli 2017
- G. Rivetti , *Enti senza scopo di lucro. Terzo settore e impresa sociale. Profili di specialità tributaria tra no profit o for profit*, Giuffrè Editore, 2017
- G. Visconti , *Le imprese sociali e la distribuzione degli utili*
- S. Rago – P. Venturi – S.Zamagni , *Valutare l'impatto sociale. La questione della misurazione nelle imprese sociali*
- M. Ambrosini , *L'impresa della partecipazione. La ricerca della collaborazione dei lavoratori tra politiche aziendali e istituzioni sociali*, Franco Angeli.
- A. Durante , *Il coinvolgimento dei lavoratori nell'impresa tra libertà economica e democrazia industriale. L'ordinamento giuridico europeo e le prospettive italiane*, Universitas Studiorum.
- Fondazione Unipolis, *La partecipazione dei lavoratori alle imprese. Realtà e prospettive, verso nuove sperimentazioni*, Il Mulino.
- C. Borzaga , *L'impresa sociale nel perimetro del terzo settore: riposizionamento e rilanci*

- A. Sbardella – F.M. Silveti , *Remunerazione del capitale di rischio nell'impresa sociale*
- M. Setti, *Impresa sociale VS altre forme non profit: costi gestionali e amministrativi a confronto*
- G. Sepio – F.M. Silveti , *Il nuovo regime fiscale dell'impresa sociale*
- V. Ficari , *Prime osservazioni sulla fiscalità degli enti del Terzo settore e delle imprese sociali*
- M. Manfredonia, *Il debutto dell'impresa sociale nei modelli di dichiarazione 2018*, Il Fisco



