

AGGIORNAMENTI IN TEMA DI RIFORMA DEL TERZO SETTORE

Avv. Raffaele Mozzanica Dott.ssa Maria Letizia Guardi

Gentilissimi,

dopo questi mesi caratterizzati dall'emergenza Covid 19, riteniamo utile aggiornarVi sullo stato di attuazione della Riforma del Terzo settore.

Con la presente circolare riprendiamo alcuni punti essenziali del percorso intrapreso per l'adeguamento alle nuove disposizioni e, con una seconda comunicazione che Vi invieremo nei prossimi gironi, Vi segnaleremo alcune novità significative; il tutto con la nostra massima disponibilità di approfondire quegli aspetti che riteniate utili e/o necessari.

1. Adeguamento statutario - termine del 31 ottobre 2020

Innanzitutto è opportuno ribadire che il termine del 31 ottobre 2020 (così come prorogato dall'art. 35 del Decreto legge "Cura Italia", convertito con L. 27 del 24 aprile 2020) previsto ai fini degli adeguamenti statutari di OdV, APS ed Onlus alle disposizioni del Codice del Terzo settore **non ha carattere perentorio**.

Esso indica la data entro la quale sarà possibile approvare le modifiche concernenti l'adeguamento alle disposizioni inderogabili del D.lgs. 117/2017 (Codice del Terzo settore) con le modalità semplificate, ossia con le maggioranze deliberative ordinarie ai sensi delle previsioni statutarie e/o codicistiche, da parte degli organi competenti a decidere delle modifiche statutarie per acquisire la qualifica di Ente del Terzo settore.

Per quegli enti con natura di fondazione aventi qualifica di Onlus, è quindi possibile procedere all'adeguamento alla Riforma (mediante una scelta della qualifica soggettiva al fine dell'ottenimento della nuova qualifica di ETS e dell'adozione delle conseguenti modifiche statutarie) anche successivamente al termine del 31 ottobre 2020, ponendo però la dovuta attenzione all'attuale regime transitorio.

Come più volte illustrato, sulla natura del termine nel senso indicato si è espressa l'Agenzia delle Entrate con Risoluzione 89/E del 25 ottobre 2019, la quale ha fornito chiarimenti in merito al regime transitorio, oggetto del successivo paragrafo.

2. Regime transitorio e piena efficacia della Riforma

La piena efficacia della Riforma, che consentirà al Vostro Ente di assumere la qualifica di ETS scelta, si produrrà solo ed esclusivamente a partire dall'esercizio successivo all'avverarsi dell'ultima delle due condizioni poste dalla legge, ad oggi non ancora avverate.

Tali condizioni sono:

- **l'autorizzazione della Commissione europea alle disposizioni fiscali in materia di ETS e di Impresa sociale**, precisamente sulle disposizioni di cui agli artt. 77, 79, comma 2 –bis, 80 e 86 del D.lgs 117/2017 e artt. 16 e 18 del D.lgs. 112/2017 (richiesta a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali ai sensi dell'art. 101 comma 10 del CTS, al momento non ancora inviata);
- **l'istituzione (nonché la operatività) del Registro Unico del Terzo settore.**

Gli enti che ad oggi hanno qualifica di Onlus continueranno ad essere comunque retti dalle disposizioni in vigore in base alla qualifica attuale fino a quando non si verificheranno le due condizioni sopra menzionate.

In particolare, il regime fiscale della normativa delle Onlus (D. Lgs. 460/1997) continuerà a spiegare la sua efficacia verso gli enti aventi tale qualifica fino al verificarsi delle condizioni di cui sopra.

Segnatamente l'art. 104, comma 2, del CTS 2, dispone che *“Le disposizioni del titolo X (...), si applicano agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'articolo 101, comma 10, e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto Registro”* (RUNTS).

Il termine entro il quale sarà necessario provvedere agli adeguamenti sarà probabilmente individuato all'atto della promulgazione del decreto istitutivo del RUNTS.

3. La scelta della qualifica soggettiva: ETS non commerciale o Impresa sociale?

Il processo di adeguamento ha dunque richiesto e richiede tutt'oggi di individuare la forma di ETS più conveniente rispetto alla nuova disciplina introdotta dalla Riforma, in considerazione della tipologia di ente e delle attività svolte.

Per quanto concerne gli enti aventi qualifica di Onlus, di natura fondativa, che svolgono attività prevalentemente sociosanitaria e le eventuali altre attività di cui all'art. 10 del D.lgs. 460/1997, le ipotesi più idonee paiono identificabili nella qualifica di ETS non commerciale o in quella di Impresa sociale.

Ad oggi, ci si trova in una condizione di criticità nell'effettuare una scelta completamente ponderata e definitiva: questo in quanto, come sopra accennato, le **disposizioni fiscali**, che rappresentano un presupposto ineludibile per una scelta il più possibile idonea e vantaggiosa, non sono ancora certe (è infatti necessario attendere l'autorizzazione della Commissione europea di cui all'art. 101 comma 10 del Codice del Terzo settore sulle disposizioni fiscali precedentemente indicate).

In ogni caso, in merito a tale scelta, si ricordano gli aspetti di maggiore rilevanza dal punto di vista fiscale e organizzativo rispetto alla fattispecie dell'ETS ed a quella dell'Impresa sociale.

L'art. 79 del CTS disciplina la qualifica fiscale e la definizione di **ETS non commerciale** ed individua altresì i criteri e i parametri secondo cui le singole attività di interesse generale svolte dall'ente (art. 5 CTS) non assumono carattere commerciale.

La disciplina fiscale di riferimento degli enti aventi qualifica di ETS non commerciale che svolgono in via esclusiva o principale le attività "*di interesse generale*" (elencate all'art. 5 del D.lgs. 117/2017 - Codice del Terzo settore), prevista dall'art. 79, stabilisce che le attività si considerano di natura non commerciale "*quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi (...) o qualora i ricavi non superino di oltre il 5 per cento i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre due periodi d'imposta consecutivi*".

Di fondamentale importanza è stata la modifica a tale articolo (introdotta dalla L. 145/2018), che ha disposto un particolare regime di *favor* per le fondazioni derivanti dai processi di trasformazione delle ex IPAB; si tratta della presunzione di non commercialità

stabilita dall'art. 79, comma 3 lett. b-bis) del D.lgs. 117/2017, il quale afferma che le attività di interesse generale in ambito sociale, sanitario e sociosanitario (art. 5, comma 1, lettere a, b e c), sono considerate non commerciali *“se svolte da fondazioni delle ex istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza, a condizione che gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di natura sanitaria o sociosanitaria e che non sia deliberato alcun compenso a favore degli organi amministrativi”*.

Pertanto, nel nuovo impianto normativo sono ETS “non commerciali” quelli che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di interesse generale con le modalità non commerciali secondo quanto stabilito dalla legge (secondo i criteri conformi ai commi 2, 2-bis e 3 dell'art. 79 del CTS).

In tale contesto, qualora le entrate commerciali superino quelle non commerciali (ai sensi dell'art. 79 di cui sopra) l'ETS perderà la sua qualifica fiscale (con effetto retroattivo dal periodo d'imposta in cui assume natura commerciale – vd. comma 5-ter), pur rimanendo ente del Terzo settore, fermi restando i requisiti generali richiesti dal CTS, qualificandosi dunque come ETS commerciale.

Differenti sono le previsioni di natura fiscale stabilite dalla nuova disciplina dell'**Impresa sociale** (D.lgs. 112/2017), rinvenibili nell'art. 18 del D. Lgs. 112/2017, riassumibili nelle seguenti misure:

- non imponibilità delle somme accantonate in apposita riserva in sospensione d'imposta ed effettivamente destinate (entro il secondo esercizio successivo a quello in cui detti utili sono stati conseguiti) allo svolgimento dell'attività statutaria, o ad incremento del patrimonio (nel caso di una fondazione necessariamente utili e avanzi di gestione sono già così destinati);
- incentivi fiscali per quanti decidano di investire nelle imprese sociali (sul modello di quelli operanti per le *start-up* innovative);
- possibilità di accedere alla raccolta di capitali di rischio attraverso il cosiddetto “equity crowdfunding”, vale a dire un'offerta al pubblico di quote o azioni dietro un conferimento.

Ulteriori agevolazioni relative a imposte indirette e tributi locali con riferimento agli Enti iscritti nel Registro sono previste dall'art. 82 del Codice del Terzo settore. Tale disposizione regola in particolare: imposta sulle successioni e donazioni; imposta di registro; imposte ipotecaria e catastale; imposta di bollo; IMU; TASI; IRAP; altri tributi locali; imposta sugli intrattenimenti e tassa sulle concessioni governative.

L'ambito soggettivo di applicazione delle misure recate dall'art. 82 del CTS varia in funzione del singolo tributo, ma la maggior parte sono riferite agli ETS non commerciali e alle cooperative sociali nonché alle imprese sociali costituite in forma di associazione o fondazione.

Tra queste misure si ricorda la previsione di cui all'art. 82, comma 8, che dispone la possibilità per le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano di disporre la riduzione o l'esenzione dall'IRAP, per gli Enti iscritti nel Registro Unico del Terzo settore comprese le cooperative sociali e le imprese sociali costituite in forma di associazione o fondazione.

L'art. 82, co. 3, del CTS prevede che agli atti costitutivi e alle modifiche statutarie degli ETS – comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione – si applicano le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa (anche in tal caso sotto il profilo soggettivo, la disposizione in esame è riferita a tutti gli ETS, comprese le cooperative sociali e le imprese sociali costituite in forma di associazione o fondazione).

Sempre in materia di imposta di registro e ipocatastali, l'art. 82, comma 4, CTS dispone l'applicazione in misura fissa delle imposte di registro, ipotecaria e catastale per i trasferimenti di immobili a titolo oneroso a favore degli ETS in genere (incluse le imprese sociali, anche se costituite in forma societaria). Per poter fruire dell'agevolazione, è necessario dichiarare, contestualmente all'atto, l'intenzione di utilizzare il bene in diretta attuazione degli scopi istituzionali, oltre all'effettivo impiego per detti fini entro cinque anni.

Da segnalare inoltre che al comma 6 dell'art. 82 CTS è sancita l'esenzione IMU e TASI, a favore dei soli ETS non commerciali (escluse quindi le Imprese sociali) per gli immobili destinati, totalmente o in parte, allo svolgimento delle attività istituzionali (in quest'ultima ipotesi, l'esenzione sarà parziale).

L'articolo 83 CTS introduce un nuovo regime di deducibilità o detraibilità delle erogazioni liberali rese a favore di ETS non commerciali, con particolari e ulteriori vantaggi qualora l'ente beneficiario sia un'Organizzazione di Volontariato. Il medesimo regime, tuttavia, può trovare applicazione anche nei confronti delle erogazioni effettuate a favore di imprese sociali costituite in forma di associazione o fondazione a condizione, tuttavia, che le liberalità ricevute siano utilizzate per lo svolgimento dell'attività statutaria, ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Di particolare rilevanza nella scelta della qualifica da acquisire è certamente quanto disposto con riferimento alla disciplina della **governance in relazione alla qualifica di Impresa sociale**.

L'art. 11 del D.lgs. 112/2017 sull'Impresa sociale impone infatti il necessario coinvolgimento nell'amministrazione dell'ente dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle attività (svolte dall'ente).

Da valutare senz'altro la portata di tale norma, laddove è richiesto l'obbligo della nomina, da parte dei lavoratori ed eventualmente degli utenti, di almeno un componente sia dell'organo di amministrazione che dell'organo di controllo per le imprese sociali che superino due dei limiti indicati nel primo comma dell'articolo 2435-bis del codice civile ridotti della metà, vale a dire:

- totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 2.200.000 euro;
- ricavi delle vendite e delle prestazioni 4.400.000 euro;
- dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 25 unità.

In ragione degli elementi indicati nella sintesi sopra illustrata molti enti ex IPAB si sono al momento orientati verso la scelta della qualifica di ETS non commerciale, con relativo adeguamento statutario; sul punto sarà di assoluta importanza monitorare il quadro fiscale della Riforma alla luce di eventuali interventi dell'Unione Europea.

4. Supporto operativo

In relazione a questa fase transitoria, sarà nostra cura come di consueto, informarVi tempestivamente sugli atti e i provvedimenti concernenti la Riforma del Terzo settore.

Continua altresì il supporto dello Studio sia nella scelta della qualifica soggettiva più idonea per quanto concerne l'elaborazione dello statuto e delle opportune modifiche. Si rinnova la disponibilità, qualora lo riteniate, a prendere contatti con gli altri professionisti (notai e commercialisti) coinvolti al fine di seguire l'adeguamento alla Riforma in tutti i suoi passaggi, fino all'iscrizione nel Registro Unico del Terzo settore quando lo stesso sarà operativo e, successivamente, negli eventuali e ulteriori adempimenti necessari.