

Obblighi contabili del "ramo" ETS degli enti religiosi

di **Gian Mario Colombo**

L'approfondimento

Gli enti religiosi civilmente riconosciuti non possono assumere la qualifica di Enti del Terzo Settore (ETS) o di impresa sociale (IS).

Qualora, tuttavia, esercitino attivit  di interesse generale possono aprire un "ramo" ETS o IS.

Una delle condizioni fondamentali   rappresentata dalla tenuta di scritture contabili separate tra attivit  istituzionale (di religione e di culto) e le attivit  di interesse generale gestite dal "ramo".

Nel presente lavoro si affronter  il tema degli obblighi contabili ai fini civilistici del "ramo" ETS di un ente religioso civilmente riconosciuto.

Riferimenti

D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117

Enti del Terzo Settore e Enti ecclesiastici

Gli enti del Libro Primo del Codice civile continuano a esistere, anche dopo l'entrata in vigore della riforma del Terzo Settore, o perch  non svolgono una delle attivit  di cui all'art. 5 del Codice del Terzo Settore (D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117) o perch , pur svolgendo una di tali attivit , scelgono di restare fuori dal Terzo Settore.

Ad essi continua ad applicarsi l'attuale disciplina civilistica, e fiscale (enti non commerciali ex art. 149, comma 4, del T.U.I.R.).

Ricordiamo che il Codice civile presenta una dicotomia netta tra gli enti del Libro I, che non hanno scopo di lucro, perseguono finalit  di carattere ideale, e quelli del Libro V che hanno finalit  lucrative (vedi art. 2247 del c.c.), e svolgono attivit  economica di cessione di beni o di prestazione di servizi.

Gli enti del Terzo Settore (D.Lgs. n. 117/2017), perseguono, senza scopo di lucro finalit  civiche, solidaristiche, di utilit  sociale (art. 4), svolgendo una o pi  attivit  di interesse generale (art. 5), mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualit  o di produzione o scambio di beni e servizi. Occorre aggiungere che anche le imprese sociali sono enti del Terzo Settore.

Ai sensi dell'art. 1, comma 1, D.Lgs. n. 112/2017, l'impresa sociale esercita in via stabile e principale un'attivit  di impresa organizzata (art. 2082 c.c.), di interesse generale (art. 2), senza scopo di lucro per finalit  civiche, solidaristiche e di utilit  sociale, con modalit  di gestione responsabili e trasparenti coinvolgono i propri *stakeholders*.

Con riferimento all'art. 4, comma 3, del D.Lgs. n. 117/2017 (CTS), e, parallelamente, all'art. 1, comma 3, del D.Lgs. n. 112/2017 (IS),   prevista una soluzione specifica per gli enti religiosi. In particolare, in questa sede intendiamo occuparci degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti. A tal proposito, occorre preliminarmente osservare che il fine di religione e di culto   essenziale, cos  come la soggezione alle norme dell'ordinamento canonico   strutturalmente irrinunciabile. Ne consegue che l'ente ecclesiastico in quanto tale non pu  assumere la qualifica di ente del Terzo Settore o di impresa sociale, bens  esso pu  svolgere alcune delle proprie attivit  come "ramo" ETS o IS¹.

Gian Mario Colombo - Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Nota:

¹ Il comma 3 dell'art. 4 del Codice civile del Terzo Settore   dedicato agli enti religiosi civilmente riconosciuti, e individua i limiti e le condizioni di applicabilit  a questi enti delle norme del Codice, tenendo conto della loro particolare natura (Relazione Illustrativa).

Il "ramo ETS" degli enti religiosi

Come si   gi  accennato, gli enti religiosi possono aprire un "ramo"² ETS o IS ad alcune condizioni:

a) adottare un Regolamento specifico per le attivit  di interesse generale, in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata, da depositare nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore³. Il Regolamento funge da Statuto (deve contenere le norme del Codice del Terzo Settore, in quanto applicabili).   fondamentale osservare che tale documento, deve avere "rispetto della struttura e della finalit  di tali enti";

b) costituire un patrimonio destinato. Non   certo che tale previsione debba essere collegata con quanto stabilito dall'art. 10 del CTS ai sensi del quale "gli enti del Terzo Settore dotati di personalit  giuridica ed iscritti nel registro delle imprese possono costituire uno o pi  patrimoni destinati a uno specifico affare ai sensi e per gli effetti degli artt. 2447-bis e seguenti del codice civile", ma non si pu  nemmeno identificare il patrimonio destinato con il patrimonio netto risultante dal bilancio di apertura iniziale come differenza tra le attivit  e passivit  del "ramo" che si va a costituire.

Poich  deve essere "costituito" un patrimonio destinato, sembra di capire che tale fondo debba risultare da un conferimento, che, forse, potrebbe essere assimilabile al fondo di dotazione delle persone giuridiche di cui al Libro I del c.c.; ma, sul punto, si attendono chiarimenti ufficiali;

c) tenere separatamente le scritture contabili di cui all'art. 13.

L'attivit  del "ramo" deve essere svolta con contabilit  "separata", ove ci  che bisogna separare sono le operazioni relative al "ramo" da quelle istituzionali di religione e di culto.

L'obiettivo di tale disposizione   quello di rendere pi  trasparente l'attivit  del "ramo", che pu  avere anche rilevanza fiscale, ed evitare ogni commistione con l'attivit  istituzionale.

A questo proposito, conviene ricordare che l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione 13 marzo 2002, n. 86/E, ha ritenuto, circa la modalit  di tenuta di detta contabilit  per gli enti non commerciali, che "la tenuta di un unico piano dei conti strutturato in

modo da poter individuare in ogni momento le voci destinate all'attivit  istituzionale, e quelle destinate all'attivit  commerciale, non   di ostacolo all'eventuale attivit  di controllo esercitata dagli organi competenti".

La tenuta di una contabilit  separata - continua la risoluzione - non prevede, infatti, l'istituzione di un libro giornale e un piano dei conti separato per ogni attivit , essendo sufficiente un piano dei conti dettagliato nelle singole voci che permetta di distinguere le diverse movimentazioni relative a ogni attivit .

Non necessariamente, dunque, a nostro avviso, per il "ramo" ETS, sar  necessario tenere libri contabili separati. E questo pu  valere, sia per il libro giornale che per il libro inventari.

Tema particolarmente delicato   quello della ripartizione dei costi comuni. A parte, in ogni caso, l'opportunit  di ridurre al minimo i costi promiscui, si ritiene che possa valere il criterio proporzionale di ripartizione stabilito dalla legge fiscale (art. 144, comma 2, T.U.I.R.) per gli enti non commerciali.

In tema di scritture contabili si precisa che l'art. 13 del CTS (rubricato: scritture contabili e bilancio), si occupa degli obblighi contabili degli enti del Terzo ai fini civilistici; mentre l'art. 87 si occupa degli obblighi fiscali, creando tra l'altro, in qualche caso, problemi di coordinamento tra le norme.

Nel presente lavoro affronteremo gli aspetti civilistici, lasciando a un successivo intervento la trattazione di quelli fiscali.

Obblighi contabili civilistici

Sotto il profilo civilistico, l'art. 13 CTS non contiene previsioni specifiche, relative all'obbligo di tenuta delle scritture contabili.

Gli obblighi di tenuta e conservazione delle scritture sono invece previsti solo ai fini fiscali dall'art. 87 del

Note:

2   una soluzione gi  sperimentata con le ONLUS (art. 10, comma 9, D.Lgs. n. 460/1997) che ha dato risultati positivi. Sul punto, cfr. P. Clementi - L. Simonelli, *La gestione e l'amministrazione della Parrocchia*, Ed. EDB, Bologna, 2009, pag. 291 ss.

3 Non sono applicabili agli enti religiosi i seguenti articoli del CTS: art. 12 (indicazione nella dominazione sociale di ente del Terzo Settore e acronimo ETS); art. 15 (diritto degli aderenti/associati di esaminare i libri sociali) art. 29 (denuncia al Tribunale e ai componenti dell'organo di controllo per responsabilit  degli amministratori).

CTS, a pena di decadenza dai relativi benefici. Conviene, peraltro, ricordare che l'art. 3, comma 2, CTS prevede l'applicazione del Codice civile per quanto non previsto dal presente Codice, previa verifica di compatibilit . La Relazione Illustrativa aggiunge: "evidentemente, il rinvio generico al Codice Civile deve intendersi come riferito in particolare alle norme del Codice Civile e delle relative disposizioni di attuazione che disciplinano i vari tipi organizzativi (associazioni, ecc.)" Si veda, ad esempio, quanto previsto dall'art. 20 del c.c. in tema di convocazione dell'assemblea delle associazioni riconosciute per l'approvazione del bilancio.

Come   noto, sotto il profilo civilistico non vi   alcun obbligo contabile per gli enti non lucrativi di cui al Libro Primo del Codice civile, in quanto lo stesso codice prevede (artt. 2214 ss. c.c.) tale obbligo esclusivamente per le imprese commerciali di cui al Libro Quinto.  , tuttavia, evidente che, ove l'attivit  condotta dall'ente sostanzialmente di per s  una attivit  di impresa ai fini civilistici, gli obblighi di contabilit  e bilancio possono sorgere ugualmente, indipendentemente dalla normativa fiscale, gi  solo per effetto delle disposizioni del Codice civile che riguardano la conduzione di un'impresa in generale, o delle leggi speciali.

Le lacune della normativa civilistica in materia hanno indotto molti enti a provvedere integrando la disciplina in materia di obblighi contabili ed amministrativi tramite norme statutarie *ad hoc*, che rappresentano, quindi, una fonte normativa per l'ente che le ha adottate. Occorre anche tenere conto delle leggi speciali che prevedono per alcuni enti specifici obblighi contabili (si vedano, ad esempio, gli enti pubblici).

L'art. 13, comma 4, prevede che gli enti del Terzo Settore che esercitano la propria attivit  esclusivamente e principalmente in forma di impresa commerciale devono tenere le scritture contabili di cui all'art. 2214 del Codice civile⁴.

SOLUZIONI OPERATIVE

L'attivit  del "ramo" deve essere svolta con contabilit  "separata", ove ci  che bisogna separare sono le operazioni relative al "ramo" da quelle istituzionali di religione e di culto.

L'obiettivo di tale disposizione   quello di rendere pi  trasparente l'attivit  del "ramo", che pu  avere anche rilevanza fiscale, ed evitare ogni commistione con l'attivit  istituzionale.

Se ne deduce che, a livello civilistico, lo *status* di imprenditore commerciale   stato ritenuto estensibile anche agli enti del Libro I del Codice civile e agli ETS che ne assumono le forme⁵.

In tal modo si fa una precisazione, a nostro avviso, necessaria per uniformare il sistema di regole all'interno del quale devono muoversi tutti quei soggetti che svolgono attivit 

di impresa, a prescindere dalla finalit  lucrativa o non lucrativa. Correttamente, ad avviso di chi scrive, la Legge delega (art. 3, comma 1, lett. d) prevede l'adozione degli schemi di bilancio previsti dal Codice civile per le imprese, in quanto compatibili. Occorre, pertanto, riflettere intorno alle eventuali deroghe da apportarsi alle regole ordinarie, in modo da adattare sia alla specifica natura che alle caratteristiche gestionali di un ente non lucrativo di cui al Libro I del Codice civile⁶.

Come   noto, secondo il Codice del Terzo Settore, gli ETS possono svolgere attivit  di interesse generale (art. 5) e attivit  diverse (art. 6) pur con vincoli di strumentalit  e sussidiarit  rispetto alle prime. Queste sono principalmente le attivit  da contabilizzare negli enti non profit, ma non esclusivamente. Si pensi, ad esempio, alla raccolta fondi (art. 7).

Note:

4 L'art. 2214 del c.c. cos  recita: "l'imprenditore che esercita un'attivit  commerciale deve tenere il libro giornale e il libro degli inventari.

Deve altres  tenere le altre scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa e conservare ordinatamente per ciascun affare gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevute, nonch  le copie delle lettere, dei telegrammi e delle fatture spedite.

Le disposizioni di questo paragrafo non si applicano ai piccoli imprenditori".

5 Cfr. A. Mazzullo, *Il nuovo codice del Terzo Settore*, Giappichelli ed, 2017, pag. 106

6 Cfr. G.M. Colombo - C. Ilari, in AA. VV., *Riforma del Terzo Settore*, Wolters Kluwer Italia, Milano, 2016, pag. 227 ss.

Rilevazione contabile delle liberalità non monetarie

Analizziamo ora un caso particolare, ricorrente però nella gestione degli enti religiosi.

Nella rappresentazione dei costi di gestione, un caso particolare può essere relativo alla configurazione dei costi figurativi.

Come è noto, le organizzazioni non profit ricevono in varie forme erogazioni liberali per lo svolgimento della loro attività istituzionale.

Pertanto, nell'economia di tali aziende, oltre ai ricavi monetari, non dovranno essere trascurati quelli in natura e quelli detti figurativi perché non misurati da concrete entrate monetarie.

Caso tipico sono le prestazioni di servizi e le cessioni di beni offerte gratuitamente.

La Raccomandazione n. 2 del Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Dottori Commercialisti per il non profit, la quale sottolinea che "la rilevazione delle liberalità non monetarie deve essere effettuata al loro valore normale, inteso come il valore al quale i beni o i servizi possono essere scambiati da parti consapevoli e disponibili nell'ambito di uno scambio paritario. I prezzi di mercato risultano solitamente essere la migliore espressione del valore normale delle liberalità non monetarie incluse le erogazioni di servizi; se essi non sono disponibili, il valore normale delle attività erogate è stimato sulla base dei prezzi di mercato di risorse simili o sulla base delle valutazioni effettuate da un perito indipendente"⁷.

Analogo discorso può essere fatto per i costi c.d. figurativi. La presenza di questa configurazione di costo è assai diffusa nelle organizzazioni non profit. Caso tipico è quello delle prestazioni gratuite dei volontari, siano essi religiosi o laici; ma, più in generale, occorre fare riferimento all'uso gratuito, da parte della gestione, di particolari fattori produttivi resi disponibili dal soggetto (organizzazione non profit) che esercita l'attività, di fatto impiegati nel processo di produzione dei servizi istituzionali.

In riferimento al nostro argomento, il tema non è solo teorico.

In effetti, l'art. 79, comma 5, ai fini della determinazione della natura commerciale o non commerciale dell'ente, mette a confronto, allo scopo di individuare la prevalenza, le entrate commerciali con

quelle derivanti da attività non commerciali. Tra queste ultime, si tiene conto altresì del "valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali". Il valore di tali operazioni, a nostro avviso, può essere determinato secondo i criteri sopra indicati, e nulla vieta che se ne tenga conto nelle scritture contabili.

Obbligo di redigere il bilancio di esercizio

L'art. 13 del CTS prevede anche l'obbligo di redazione del bilancio di esercizio.

Tale obbligo deve essere rapportato alle "dimensioni economiche" dell'ente (Legge n. 106/2016, art. 4, comma 1, lett. g).

a) Tipologia dei bilanci

Nella logica ricordata sopra, il comma 1 dell'art. 13 prevede, come principio generale, che il bilancio di esercizio è formato da:

- Stato patrimoniale;
 - Rendiconto finanziario con l'indicazione di proventi e oneri (meglio sarebbe dire: rendiconto gestionale)⁸;
 - Relazione di missione che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.
- Ricordiamo anzitutto che le attività da rendicontare sono fondamentalmente le seguenti:
- attività di interesse generale (art. 5);
 - attività diverse (art. 6), secondarie e strumentali rispetto alle prime, che saranno definite con Decreto del Ministero del Lavoro⁹;
 - attività di raccolta fondi (art. 87, comma 6).

L'art 13, comma 2, del CTS prevede che gli enti di piccole dimensioni, cioè quelli con "ricavi, rendite, proventi o entrate, comunque denominate, inferiori

Note:

7 Cfr. CNDC, *La valutazione e l'iscrizione delle liberalità nel bilancio di esercizio delle aziende non profit*, giugno 2002.

8 Nello schema di CTS n. 417/2017, presentato dal governo al Parlamento, era, a nostro avviso, correttamente previsto il "rendiconto gestionale" e non quello "finanziario", trattandosi di rendicontare l'aspetto economico, e non quello finanziario dell'ente.

9 L'organo di amministrazione documenta il carattere secondario e strumentale delle attività diverse nella relazione al bilancio (meglio sarebbe dire Nota Integrativa) o nella relazione di missione (art. 13, comma 6).

a 220 mila euro” possono ( , quindi una facolt ) redigere un rendiconto finanziario per cassa.

In sintesi, quindi, si prevede un regime ordinario di competenza per gli enti di maggiori dimensioni e un rendiconto semplificato di cassa per gli enti minori.

Gli ETS non commerciali (art. 79, comma 5), che effettuano raccolte pubbliche di fondi, devono, entro quattro mesi dalla chiusura dell’esercizio¹⁰, inserire all’interno del rendiconto o del bilancio (art. 13) un rendiconto specifico, redatto ai sensi dell’art. 48 comma 3, dal quale anche a mezzo di una Relazione Illustrativa, risultino in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione (art. 79, comma 4, lett. a), e ci , indipendentemente, del regime contabile (ordinario o semplificato) prescelto.

Ai sensi dell’art. 20 del D.P.R. n. 600/1973   previsto per gli enti non commerciali la redazione di un analogo rendiconto, che deve essere redatto separatamente e conservato, ai fini fiscali, ma non inserito nel bilancio di esercizio.

b) Schemi di bilancio

Ai sensi dell’art. 13, comma 3, CTS il bilancio di esercizio degli ETS “ordinari” e quelli “minori”, deve essere redatto in conformit  alla modulistica da definire con Decreto del Ministro del Lavoro e politiche sociali entro un anno dall’entrata in vigore del CTS.

In ogni caso tale “modello” dovr  tenere conto, del disposto dell’art. 87, comma 1, lett. a), secondo cui “l’apposito documento” (di bilancio) deve essere redatto distinguendo le attivit  indicate nell’art. 6 da quelle di cui all’art. 5. Ci  significa che, nel periodo transitorio, gli enti non lucrativi di cui al Libro I del Codice civile, mantengano la pi  ampia libert  (sia nella forma che nel contenuto) nella redazione del bilancio di esercizio.

In tema di schemi di bilancio, conviene, peraltro, accennare al fatto che negli ultimi anni sono stati emanati, rispettivamente, da parte dell’Ordine dei Dottori Commercialisti e dell’Agenzia delle ONLUS, due documenti¹¹ che, in qualche modo, anche se non obbligatori per legge, sono stati utilizzati

da molti enti non profit per la rappresentazione dei loro risultati di sintesi, e possono costituire una base utile per la “modulistica” del futuro Decreto ministeriale.

Tali schemi si caratterizzano per due elementi fondamentali:

- Stato patrimoniale: si riproduce sostanzialmente lo schema del Codice civile per le societ , con alcuni importanti adattamenti, soprattutto in tema di rappresentazione del patrimonio netto, che tengono conto della peculiarit  della gestione degli enti non profit;
- invece del conto economico, in forma scalare, teso a dimostrare il risultato economico dell’esercizio, si   previsto un “rendiconto gestionale”, a proventi ed oneri, per aree gestionali, diretto a evidenziare, le risorse a disposizione dell’ente e il consumo fatto nell’esercizio.

Particolarmente importante   la disposizione che estende agli ETS, che svolgono la propria attivit  in forma principalmente o esclusivamente di impresa commerciale, gli schemi di bilancio secondo le regole di cui agli artt. 2423 e ss (bilancio ordinario) 2435-*bis* (bilancio in forma abbreviata) e 2435 (bilancio delle micro imprese) del Codice civile.

Tale bilancio va depositato presso il registro delle imprese, anzich  presso il RUNTS si veda l’art. 48), come previsto per gli ETS non commerciali.

Per quanto riguarda i termini per l’approvazione del bilancio n  l’art. 13 n  l’art. 14 forniscono una tempistica precisa per l’approvazione del bilancio.

Tuttavia il comma 3 dell’art. 48 richiede che “i rendiconti e i bilanci di cui agli artt. 13 e 14 e i rendiconti delle raccolte fondi svolte nell’esercizio precedente devono essere depositati entro il 30 giugno di ogni anno”.

Analoga previsione si pu  ricavare dall’art. 87 comma 1, lett. c) del CTS che contiene una disposizione circa

Note:

10 Questo termine   in palese contraddizione con il termine di sei mesi di cui all’art. 87, comma 1, lett. c) del CTS.

11 - Raccomandazione del CNDC: *Documento di presentazione del sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende non profit*, 2002.

- Agenzia per le ONLUS: *Linee Guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit*, Atto di indirizzo (febbraio 2009).

i termini (sei mesi dalla chiusura dell'esercizio) di redazione del rendiconto degli ETS¹².

Si ritiene pertanto, coordinando le due norme, che il termine di approvazione del bilancio possa essere fissato al 30 giugno, essendo questo il termine ultimo per il deposito.

Gli ETS "commerciali", devono, seguire, per quanto riguarda il termine di approvazione del bilancio, la tempistica del Codice civile.

Osservazioni conclusive

Come si è potuto vedere, il legislatore pone a carico del contribuente che fa la scelta di aprire un "ramo" ETS adempimenti onerosi sul piano della tenuta delle scritture contabili.

Basti pensare, oltre a quanto già indicato nel testo, ad altri adempimenti impegnativi come il bilancio sociale (art. 14), la tenuta dei libri sociali (art. 15), nonché all'obbligo del controllo interno (art. 30), al

raggiungimento di determinate dimensioni economiche.

Un altro punto critico, che non abbiamo potuto sviluppare nel corso di questo lavoro, è la sovrapposizione tra alcune disposizioni dell'art. 13 e dell'art. 87 del CTS.

Su questo aspetto si attendono chiarimenti ufficiali, ma non sarà facile coordinare le diverse normative civilistiche e fiscali

In questo quadro, tutto lascia prevedere, come già è avvenuto in passato, che gli enti nella tenuta della contabilità, e, conseguentemente, nella redazione del bilancio, continueranno a privilegiare l'aspetto fiscale su quello civilistico.

Nota:

12 "Il rendiconto in parola - conclude la circolare 'La riforma del Terzo Settore: elementi professionali', nov. 2017, del CNDCEC - può essere il bilancio di cui all'art. 13".

La personalit  giuridica degli ETS ed i rapporti con la disciplina vigente

di **Paolo Alessandro Pesticcio**

L'approfondimento

Il D.Lgs. n. 117/2017 ha previsto, tra le altre e numerose novit , l'introduzione di un Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS), suddiviso in specifiche sezioni, da istituire presso il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali.

Il Registro Unico, nel quale gli ETS dovranno obbligatoriamente registrarsi, ove vogliono fruire dei differenti e corposi vantaggi contenuti nella nuova legislazione ha, invero, anche un'altra importante funzione. L'art. 22 del citato Codice, infatti, prevede per i soli enti iscritti nel RUNTS come "ETS", la possibilit  di acquisire la "personalit  giuridica di diritto privato" attraverso una specifica procedura, alternativa e differente rispetto alla procedura (regionale e prefettizia) oggi vigente e legata alle disposizioni codicistiche e del D.P.R. n. 361/2000.

  opportuno ricordare, sin d'ora, che tale "nuova" si somma - e non sostituisce - quella prevista dal vigente D.P.R. n. 361/2000.

Riferimenti

D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117

Legge 6 giugno 2016, n. 106

Premessa

Dopo aver approfondito¹ le modalit  di implementazione del Registro Unico del Terzo Settore (RUNTS), iscrivendosi al quale gli enti assumeranno la qualifica di "ETS" (Ente del Terzo Settore), soffermiamo in tale sede la nostra attenzione su di un ulteriore e specifico compito affidato al citato Registro.

Si tratta della possibilit , per i soli enti iscritti nel Registro Unico citato, di assumere la personalit 

giuridica di diritto privato, in deroga a quanto previsto dal D.P.R. n. 361/2000 (Regolamento recante norme per la semplificazione dei procedimenti di riconoscimento di persone giuridiche private e di approvazione delle modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto), utilizzando la specifica procedura contenuta nell'art. 22 del Codice Unico. Tale iscrizione, di fatto, dispiega i medesimi effetti del riconoscimento regionale/prefettizio (conferendo all'ente l'autonomia patrimoniale perfetta), che continuer  a coesistere con quello ministeriale citato, di prossima attuazione.

Sotto tale profilo, in controtendenza rispetto alla richiesta di semplificazione contenuta nella delega, avremo un'ulteriore procedura di acquisizione della personalit  giuridica (presso il ministero del lavoro e delle politiche sociali) che si aggiunger  a quella gi  prevista presso Regioni e prefetture, con procedure e requisiti differenti ed aspetti di coordinamento normativo certamente da risolvere.

L'attuale sistema di riconoscimento

Senza addentrarci nelle motivazioni che hanno portato alla volont  di ricercare il superamento del precedente sistema codicistico di riconoscimento  , tuttavia, opportuno ricordare come la spinta alla revisione del sistema di riconoscimento della personalit  giuridica trov , gi  tempo addietro, la sua fondamentale motivazione nell'insostenibile lungaggine dei tempi di

Paolo Alessandro Pesticcio - Giurista, esperto in legislazione degli enti non profit

Nota:

¹ Cfr. P.A. Pesticcio, "Il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore", in questa *Rivista*, n. 11-12/2017.

attesa per il riconoscimento e per l'approvazione delle modifiche statutarie di enti gi  riconosciuti.

In tale prospettiva, un primo intervento si ebbe con Legge n. 241/1990 (Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi) il cui art. 2 dispose che, ove le Pubbliche amministrazioni non avessero determinato per ciascun tipo di procedimento un termine massimo entro il quale esso dovesse concludersi, tale termine sarebbe stato presunto automaticamente in 30 giorni. A ci  segu  un D.M. che fiss  il termine per il procedimento di riconoscimento delle persone giuridiche in 730 giorni vanificando, cos , l'intervento legislativo.

Successivamente, con la delega contenuta nella Legge 15 marzo 1997, n. 59 (c.d. Legge Bassanini uno), con i regolamenti previsti dall'art. 20, comma 8 - oggetto appunto di semplificazione (cfr. all. 1, n. 17 alla Legge) -, si intervenne anche a disciplinare i procedimenti di riconoscimento delle persone giuridiche private e di approvazione delle modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto.

La persistente situazione legata a tempi di attesa drammatici per il riconoscimento e per l'approvazione delle modifiche statutarie resero imperativo un intervento parzialmente risolutivo del legislatore, che si verific  con l'approvazione del D.P.R. 10 febbraio 2000, n. 361, contenente il "Regolamento recante norme per la semplificazione dei procedimenti di riconoscimento di persone giuridiche private e di approvazione delle modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto".

Principale obiettivo del citato Regolamento fu quello di introdurre tempi pi  definiti conferendo una maggiore rapidit  alla procedura, anche attraverso una puntuale definizione dei requisiti condizionanti il riconoscimento.

La nuova disciplina² introdotta con il citato Regolamento, dalla sua entrata in vigore ad oggi, ci ha consegnato una situazione certamente migliore e, tuttavia, non ottimale. In verit ,   apparso subito evidente come il sistema introdotto ai fini del riconoscimento della persona giuridica - solo parzialmente nuovo - fosse rimasto, comunque, contaminato dai vetusti aspetti "concessori", essendo carente un'effettiva e complessiva riforma della disciplina codicistica.

Seppur non   di stretto interesse svolgere, in tale contesto, un'analisi puntuale della vigente procedura di riconoscimento  , per , certamente opportuno coglierne taluni aspetti critici non superati al fine di comprendere quali siano state le ragioni di un nuovo intervento legislativo (art. 22, D.Lgs. n. 117/2017) che, purtroppo, a parere di chi scrive, non potr  essere risolutivo se non attraverso un ulteriore intervento legislativo finalizzato a migliorarne taluni aspetti critici.

Come poc'anzi evidenziato la natura sostanzialmente "concessoria" del riconoscimento introdotto nel 2000 non ha permesso di superare del tutto le criticit  precedenti, pur attenuandone l'intensit . La discrezionalit  adottata nel corso del procedimento,   riscontrabile sia nella differente procedura adottata rispettivamente dalle Regioni e dalle prefetture sia nel differente comportamento dei medesimi apparati amministrativi, e pi  in particolare delle Regioni, ove il requisito dell'adeguatezza patrimoniale - ma non solo -   applicato con estrema variet  e soggettivit .

Valutazioni differenti in sede di riconoscimento che incidono - anche notevolmente - non solo sulla valutazione della dotazione patrimoniale obbligatoria della persona giuridica, ma anche in merito ad aspetti di *governance* (poteri degli organi, ruolo del fondatore etc.) sino a rendere cogenti, in taluni casi, requisiti o comportamenti che, legislativamente, non lo sono. Inoltre, anche i tempi per l'ottenimento del riconoscimento o dell'approvazione delle modifiche statutarie, seppur ridotti, restano ancora oggi troppo dilatati, generando in taluni casi, sconforto e incertezza in coloro che si accingono alla costituzione di una fondazione o di un'associazione riconosciuta (per citare le due forme giuridiche usuali).

  pur vero che tale situazione varia, anche notevolmente, in relazione ai differenti ambiti territoriali e che la complessit  delle normative che a diverso titolo regolano gli enti non profit (qualifiche fiscali, normative di settore, legislazioni specialistiche con

Nota:

- 2 Disciplina non applicata agli enti di culto, per i quali si   continuato ad adottare i provvedimenti con le stesse modalit  che per il passato, fatto salvo che la tenuta del registro   stata anche per essi demandata alle prefetture.

conseguenti iscrizioni incrociate in pi  registri etc.) non rende semplice il compito degli enti vigilanti.

Riepilogando, pertanto, oggi il riconoscimento della personalit  giuridica per le fondazioni e per le associazioni che desiderino ottenerlo   regolato dal D.P.R. n. 361/2000 e dalle norme del c.c. e prevede che vi siano due soggetti distinti ad operare tale riconoscimento in ragione della materia trattata e dell'ambito territoriale nel quale l'attivit  insiste³.

Nella Tavola n. 1 si riporta uno schema riepilogativo relativo di taluni aspetti salienti della personalit  giuridica secondo il D.P.R. n. 361/2000, ricordando che detta modalit  non viene in alcun modo toccata dall'entrata in vigore del Codice, ed in particolare dall'art. 22 dello stesso, che va ad aggiungere una nuova "personalit  giuridica" per i soli enti che si

siano qualificati come "ETS".

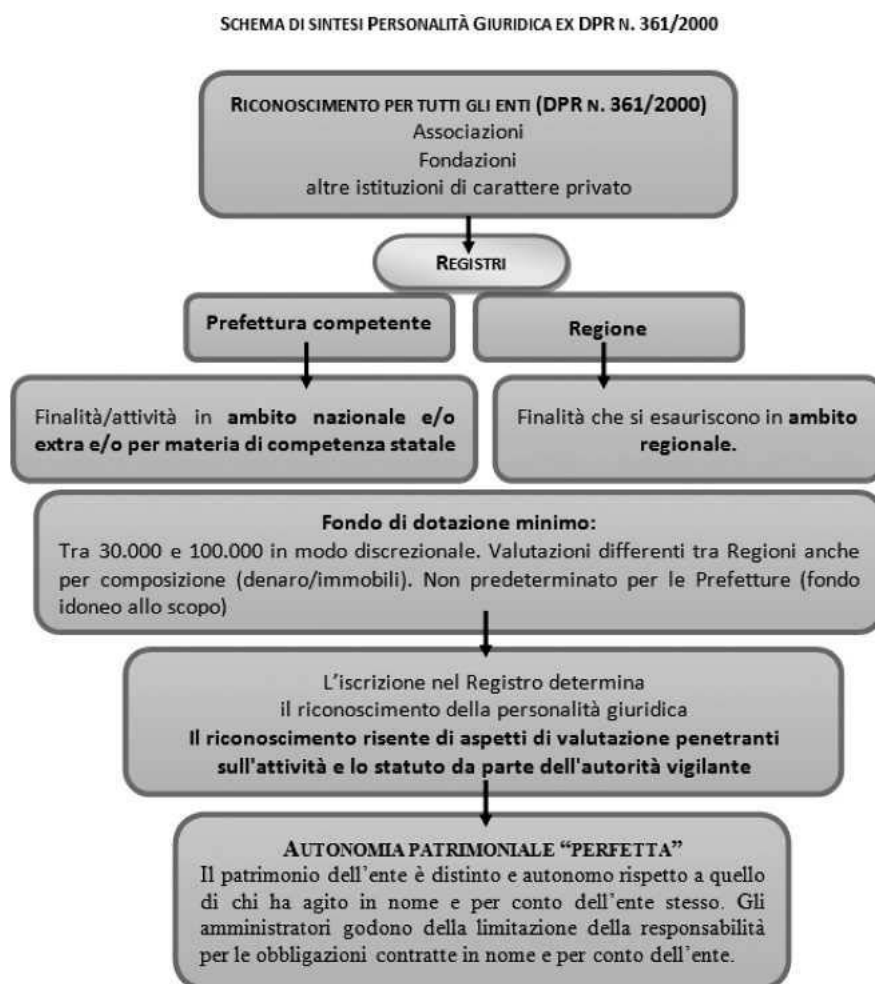
La "nuova" personalit  giuridica degli ETS

L'entrata in vigore del D.Lgs. n. 117/2017 dispiegher  i propri effetti ciclicamente nel corso dei prossimi due anni. La disciplina transitoria prevista si sta rivelando di non facile interpretazione, con termini di entrata in vigore solo in apparenza chiari, tanto da richiedere l'emanazione di una circolare ministeriale che puntualizzi i diversi aspetti legati ad essa e che sembra essere in procinto di emanazione.

Nota:

- 3 Ci si riferir , pertanto, all'ambito regionale ove la persona giuridica esaurisca le proprie finalit  nella Regione e non operi in un ambito di materia delegata

Tavola n. 1



Nel contesto del complesso e corposo articolato di questa riforma globale degli enti di Terzo Settore, trova genesi anche una nuova modalit  di riconoscimento della personalit  giuridica di diritto privato (cfr. art. 22) che non sembra produrre dubbi, almeno in relazione alla sua entrata in vigore. Il comma 1 del citato articolo opera, infatti, un esplicito riferimento all'acquisto della personalit  giuridica "mediante l'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo Settore" (RUNTS) e, dunque, successivamente alla sua implementazione. Non   sostenibile, invece, - a parere di chi scrive - l'interpretazione di coloro che hanno visto nel comma 3 dell'art. 101 - estendendone il suo significato oltre il legame con il precedente comma 2 dello stesso articolo - una disposizione capace di rendere operativo il contenuto dell'art. 22 in assenza del Registro Unico. Il citato comma 3 dispone che "Il requisito dell'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore previsto dal presente decreto, nelle more dell'istituzione del Registro medesimo, si intende soddisfatto da parte delle reti associative e degli enti del Terzo settore attraverso la loro iscrizione ad uno dei registri attualmente previsti dalle normative di settore".   di tutta evidenza che il comma appena citato deve essere letto in stretto legame con il precedente comma 2 e si riferisce all'iscrizione di cui all'art. 47 ai fini dell'assunzione della qualifica di "ETS" (art. 4) e agli effetti da essa generati, e non alla possibilit , salvo ulteriori precisazioni future, di utilizzare i vecchi registri - previsti per specifiche qualifiche - ai fini dell'acquisizione della personalit  giuridica *ex art. 22*.

Non si concorda, altres , nemmeno con l'assunto per il quale l'ETS abbia un obbligo circa l'utilizzo esclusivo del procedimento di riconoscimento di cui all'art. 22 del Codice, qualora desideri ottenere la personalit  giuridica. Tale valutazione trarrebbe derivazione dall'assunto per il quale tra il riconoscimento vigente (D. P.R. n. 361/2000) e quello di prossima introduzione vi sarebbe un rapporto di *genus a species* tale per cui, con l'istituzione del Registro *ex art. 45*, l'unico modo per gli ETS di ottenere la personalit  giuridica sarebbe attraverso l'*iter* previsto dall'art. 22 in commento, in quanto specifico per questi e, dunque, senza possibilit  di scegliere quello *ex D.P.R. n. 361/2000*.

In realt , se cos  fosse il legislatore avrebbe dovuto formulare la disposizione evidenziando che le

associazioni, le fondazioni (e gli altri enti di carattere privato) del Terzo Settore (ETS), in deroga al Decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361, "devono" e non "possono" acquistare la personalit  giuridica mediante l'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo Settore.

La disposizione   formulata come una possibile scelta tra le differenti modalit  presenti nel panorama normativo, ma dalla stessa si pu  solo ricavare che mentre non   permesso ad un ente, privo di qualifica di "ETS", di fruire della procedura di cui all'art. 22, all'opposto,   consentito ad un "ETS" di scegliere tra il riconoscimento ministeriale e quello regionale/prefettizio, secondo le disposizioni che ne regolano le rispettive competenze.

Compiute talune riflessioni preliminari   ora utile analizzare la procedura contenuta nell'art. 22 del D.Lgs. n. 117/2017, cercando di comprenderne i passaggi e soffermandosi su taluni aspetti che si ritiene siano critici e che, con tutta probabilit , necessiteranno di chiarimenti ministeriali e, forse, di un intervento normativo correttivo.

Per comprendere compiutamente l'art. 22 del Codice   certamente necessario richiamare la Legge delega (Legge 6 giugno 2016, n. 106) e, per quanto di interesse nella presente disamina, l'art. 3 della stessa (Revisione del titolo II del libro primo del Codice civile) lett. *a*), nella parte in cui si invita il Governo a "rivedere e semplificare il procedimento per il riconoscimento della personalit  giuridica". La richiesta indirizzata al Governo  , dunque, quella di provvedere ad una "semplificazione" del procedimento di acquisizione della personalit  giuridica e la relazione governativa al Codice del T.S. (D.Lgs. n. 117/2017) rende ancora pi  esplicito il senso della disposizione approvata chiarendo che "l'art. 22 si ispira al diritto societario, affidando un ruolo centrale al preventivo controllo di legalit  da parte del notaio e riducendo alla mera verifica della regolarit  formale della documentazione il ruolo dell'ente pubblico. In tal modo, il procedimento di riconoscimento della personalit  giuridica degli enti di Terzo settore diventa automatico come per le societ ". In effetti, la procedura descritta dispone che il notaio, il quale "abbia ricevuto l'atto" (che nella legge notarile vale a dire abbia dato allo stesso la "veste di atto pubblico") di un'associazione o fondazione del Terzo

Settore o la pubblicazione di un testamento con il quale si dispone una fondazione del Terzo Settore, debba verificare la sussistenza delle condizioni di legge per la costituzione dell'ente, ed in particolare:

- i) le disposizioni contenute nel Codice del T.S. in relazione alla natura di ente del Terzo Settore e
- ii) quelle inerenti la presenza del "patrimonio minimo" di cui al comma 4 dell'art. 22.

Verificata la presenza dei requisiti di legge il notaio deposita l'atto costitutivo/statuto ed i relativi allegati presso il competente Ufficio del RUNTS, richiedendone l'iscrizione. All'Ufficio pertiene una verifica di sola "regolarità formale" della documentazione, operata la quale iscrive l'ente. La disposizione lascia, dunque, intendere che la verifica dell'Ufficio si arresta ai soli aspetti di regolarità formale, avvicinandosi, pertanto, tale riconoscimento a quello previsto per le società.

In questo contesto il notaio assume un ruolo essenziale in quanto non è solo esecutore di un atto formale (atto pubblico) ma, altresì, ne attesta la correttezza del contenuto anche in termini di aderenza al dettato normativo. Di ciò ne è testimonianza il comma 3 dell'art. 22 ove dispone che se il notaio non ritenga sussistere "le condizioni per la costituzione dell'ente o il patrimonio minimo di cui al comma 4 ne dà comunicazione motivata, tempestivamente e, comunque, non oltre il termine di 30 giorni ai fondatori o agli amministratori dell'ente". In tal caso, "i fondatori, gli amministratori o, in mancanza ciascun associato, nei trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione del notaio, possono domandare all'ufficio del registro competente di disporre l'iscrizione nel registro unico nazionale del Terzo settore."

In assenza di un motivato diniego, di una richiesta di integrazione o dell'iscrizione stessa, entro 60 giorni, quest'ultima si intende comunque negata (silenzio diniego)⁴.

Il comma 3 citato sembra, tuttavia, presentare talune criticità applicative in quanto il potere sostitutivo dei fondatori, degli amministratori o, in mancanza di ciascun associato nell'invio della richiesta di riconoscimento al Registro presuppone la presenza un atto costitutivo/statuto per atto pubblico. Resta, pertanto, da chiarire se il notaio, al quale spetta la predetta verifica della presenza/correttezza dei requisiti (di forma e sostanza) per l'ottenimento della qualifica di ETS, sia

obbligato - di fatto - a rogare un atto pubblico nel quale ritiene non vi siano i requisiti di legge con il solo fine di attivare il potere sostitutivo dei fondatori, amministratori o associati.

D'altronde, in assenza dell'atto pubblico la procedura non potrebbe perfezionarsi per carenza di un requisito essenziale dell'atto stesso, che deve essere redatto appunto in tale forma; un requisito formale essenziale come si evince, di fatto, anche dal comma 6 dell'art. 22. Sarà, pertanto, necessario avere un chiarimento in merito a tale aspetto procedurale, seppur riferito alla residuale ipotesi di un rifiuto del notaio di inviare la documentazione, e se necessario un intervento legislativo finalizzato a coordinarne gli aspetti procedurali. In relazione all'adeguatezza del patrimonio della persona giuridica, il comma 4 introduce soglie minime assai inferiori a quelle oggi indicativamente utilizzate da Regioni e prefetture. Le soglie minime per l'ETS si attestano, infatti, a 15.000 euro per le associazioni e 30.000 euro per le fondazioni⁵.

Tale patrimonio potrà essere costituito anche da beni diversi dal denaro ma, in tal caso, il valore di detti beni dovrà risultare da una perizia giurata (revisore legale o società di revisione iscritti nell'apposito registro), allegata alla documentazione per il riconoscimento. Ove il patrimonio minimo sia diminuito di oltre 1/3 in conseguenza di perdite, l'organo di amministrazione, e nel caso di sua inerzia, l'organo di controllo se nominato, dovranno convocare senza indugio l'assemblea - nel caso di associazione - per deliberare, (nel caso della fondazione sarà il CdA a deliberare direttamente), la ricostituzione del patrimonio minimo oppure la trasformazione, la prosecuzione dell'attività in forma di

Note:

4 In aderenza a quanto già previsto nella procedura ex D.P.R. n. 361/2000.

5 Le soglie minime stabilite da Regioni e prefetture sono, in media, assai più consistenti. Si pensi che in Lombardia la Regione chiede oltre 50.000 euro e le prefetture - pur non avendo stabilito una somma - si attestano tra gli 80.000 e i 100.000 euro. In Liguria la Regione subordina la consistenza patrimoniale ad una valutazione legata alle finalità statutarie e alla valutazione della congruità della situazione finanziaria e patrimoniale al perseguimento dello scopo ed alla necessaria garanzia dei terzi. In ogni caso è richiesto, quale requisito minimo, un patrimonio almeno pari a 15.000 (quindicimila) euro per le associazioni e 50.000 (cinquantamila) euro per le fondazioni.

associazione non riconosciuta, la fusione o lo scioglimento dell'ente (comma 5, art. 22).

Il comma 6, già richiamato, conferma la necessità dell'atto pubblico per il riconoscimento della personalità giuridica prevedendo tale forma come obbligatoria per le successive modifiche statutarie, che acquistano efficacia solo con l'iscrizione nel RUNTS seguendo il procedimento descritto nei commi 2 e 3 dell'art. 22.

Infine, il comma 7 del citato art. 22 ribadisce che le fondazioni e le associazioni riconosciute godono della c. d. autonomia patrimoniale perfetta che segue appunto al riconoscimento della personalità giuridica in ragione della quale per le obbligazioni contratte dall'ente risponde solo lo stesso con il proprio patrimonio.

Osservazioni conclusive

Delineata la procedura introdotta dal novello art. 22, è utile concludere il presente approfondimento evidenziando la presenza di talune criticità e dubbi che accompagnano tale disposizione. Il giudizio, lungi dall'essere fine a sé stesso, desidera invece stimolare il legislatore ad un approfondimento delle questioni che sembrano creare maggior criticità affinché si intervenga a correggere quegli aspetti carenti o contraddittori che potrebbero svilire l'intervento normativo.

Oltre a taluni dubbi evidenziati nel corso della disamina, si ritiene sia necessario chiarire cosa avvenga ove un ente del Terzo settore con personalità giuridica ex art. 22 del Codice del T.S. perda la qualifica di

Tavola n. 2



“ETS”, divenendo improvvisamente “abusiva” anche la personalit  giuridica. In tal caso, infatti, saremmo in presenza di un soggetto non pi  “ETS” che fruisce di un personalit  giuridica riservata solo a tale categoria di soggetti e che tra l’altro prevede un fondo di dotazione assai pi  limitato di quello generalmente richiesto per i casi di riconoscimento regionale/prefettizio.

Al contempo, non vi   traccia alcuna di una eventuale possibilit  e relativa procedura di passaggio dai registri delle persone giuridiche regionali/prefettizi al

RUNTS per quegli enti che acquisendo la qualifica di ETS ne possano poi fruire. Nulla nemmeno in merito agli effetti che un tale eventuale passaggio possa comportare sul patrimonio vincolato (es. riduzione della quota del fondo vincolato).

Non   stata, inoltre, prevista nel Registro una sottosezione nella quale iscrivere gli ETS dotati di personalit  giuridica per cui sar  necessario comprendere come sar  materialmente regolata, nel caso di perdita della personalit  giuridica (comma 5, art. 22), la cancellazione dal RUNTS, stante che l’ente potrebbe comunque mantenere i requisiti per essere qualificato ETS, seppur privo della personalit  giuridica.

Talune altre critiche, in parte condivisibili, sono contenute nel Parere del Consiglio di Stato (numero affare 00927/2017 del 31 maggio 2017) in relazione all’esiguit  del patrimonio e all’assenza di principi contabili di riferimento attraverso cui misurare le perdite di oltre un terzo (sbilanci di cassa/perdite economiche).

Infine, ma non ultima, la questione legata al necessario coordinamento tra Regioni, prefetture e ministero del lavoro e delle politiche sociali per quei

SOLUZIONI OPERATIVE

In relazione all’adeguatezza del patrimonio della persona giuridica, il comma 4 introduce soglie minime assai inferiori a quelle oggi indicativamente utilizzate da Regioni e prefetture. Le soglie minime per l’ETS si attestano, infatti, a 15.000 euro per le associazioni e 30.000 euro per le fondazioni.

Tale patrimonio potr  essere costituito anche da beni diversi dal denaro ma, in tal caso, il valore di detti beni dovr  risultare da una perizia giurata (revisore legale o societ  di revisione iscritti nell’apposito registro), allegata alla documentazione per il riconoscimento.

soggetti che, pur iscrivendosi al RUNTS come ETS, resteranno iscritti nei registri regionali/prefettizi con riferimento alla personalit  giuridica.

È pur vero che l’art. 90 del Codice dispone che “i controlli e i poteri di cui agli artt. 25, 26 e 28 del Codice civile sono esercitati sulle fondazioni del Terzo settore dall’Ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore”.

Tuttavia, a tal proposito, pur facendosi riferimento all’Ufficio Unico nazionale non deve essere dimenticato che, in ogni caso, il RUNTS

sar  gestito dalle stesse Regioni con riferimento alla qualifica di “ETS” e, pertanto, sarebbe forse utile valutare forme di coordinamento con le stesse Regioni anche in relazione alla vigilanza sulle persone giuridiche *ex art. 22 del novello Codice*.

Questo, tuttavia, darebbe alle Regioni un doppio binario di competenza/poteri per la valutazione di uno “stesso” istituto di differente derivazione, da un lato la personalit  giuridica *ex D.P.R. n. 361/2000* e dall’altra, quella *ex art. 22 D.Lgs. n. 117/2017*.

La strada da percorrere non   semplice e sullo sfondo sembra, altresì, divenire sempre pi  cogente un ampio piano di informazione/formazione di tutti quei funzionari pubblici che, a diverso titolo, saranno coinvolti nell’applicazione dei poderosi cambiamenti civilistico/fiscali ai quali si assister  per effetto delle disposizioni del nuovo Codice. La sottovalutazione di una massiccia ed efficace attivit  formativa dei funzionari pubblici in tale contesto, potrebbe generare effetti deleteri sulla stessa riuscita dell’intervento normativo.

Il nuovo regime forfetario per organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale

di **Bruno Pagamici**

L'approfondimento

Il Codice del Terzo settore prevede un regime contabile semplificato, con tassazione forfetaria, per le attivit  esercitate da organizzazioni di volontariato e da associazioni di promozione sociale, i cui ricavi non superino i 130.000 euro. La disposizione prevista dall'art. 86 ha carattere opzionale e pu  essere esercitata a prescindere dalla natura commerciale o non commerciale dell'ente. Il regime si caratterizza, mutatis mutandis, per alcune analogie con quello previsto dall'art. 1 della Legge di stabilit  2015, il c.d. regime dei "forfetari", applicabile alle persone fisiche di minori dimensioni, segnatamente alle disposizioni in materia di IVA che presentano particolari aspetti operativi.

Riferimenti

D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117, art. 86

Le attivit  esercitate da Organizzazioni di volontariato (ODV) e Associazioni di promozione sociale (APS), iscritte nelle rispettive sezioni speciali del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore, potranno fruire delle semplificazioni fiscali previste dall'art. 86 del Codice del Terzo Settore (CTS)¹.

Tali enti potranno applicare, in relazione alle attivit  commerciali svolte, il regime forfetario purch  nel periodo d'imposta precedente abbiano percepito ricavi non superiori a 130.000 euro (o alla diversa soglia che dovesse essere autorizzata dal Consiglio dell'Unione

Europea in sede di rinnovo della decisione in scadenza al 31 dicembre 2019 o alla diversa soglia che sar  eventualmente armonizzata in sede europea²).

Si tratta di un regime opzionale, che si applica ad ODV e APS entro i predetti limiti, a prescindere dalla natura commerciale o non commerciale degli stessi. Il regime forfetario previsto dall'art. 86 non va tuttavia confuso con quello di cui all'art. 80 del CTS (regime forfetario per gli Enti del Terzo Settore non commerciali). Infatti, mentre quest'ultima disposizione si applica ai soggetti che rivestono esclusivamente natura non commerciale, la prima   rivolta a ODV e APS, a prescindere dalla loro natura commerciale o non commerciale.

L'efficacia delle disposizioni di cui all'art. 86   subordinata all'autorizzazione della Commissione europea, previa notifica della misura ai sensi dell'art. 108, paragrafo 3 del Trattato UE (come previsto dalle norme di attuazione di cui all'art. 101, comma 10, del Codice).

Il regime e le imposte sui redditi

Le ODV che optano per il regime forfetario determinano il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi percepiti, nei limiti dei 130.000 euro,

Bruno Pagamici - Dottore Commercialista in Macerata

Note:

- 1 D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 2 agosto 2017, n. 179, Supplemento Ordinario n. 43.
- 2 Fino al sopraggiungere della predetta autorizzazione si applica la misura speciale di deroga rilasciata dal Consiglio dell'Unione Europea ai sensi dell'art. 395 della direttiva 2006/112/CE.

ragguagliati al periodo d'imposta, un coefficiente di redditività pari all'1%, che invece è del 3% per le APS.

Fermo restando l'obbligo di conservare i documenti ricevuti ed emessi, le ODV e le APS che applicano il regime *ex art. 86* sono esonerate dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili, mentre la dichiarazione dei redditi dovrà essere presentata nei termini e con le modalità definiti nel Regolamento di cui al D.P.R. n. 322/1998³.

I suddetti enti che applicheranno il regime forfetario non saranno tenuti a operare le ritenute alla fonte di cui al D.P.R. n. 600/1973; tuttavia, nell'apposito Mod. UNICO, tali soggetti dovranno indicare il codice fiscale del percettore dei redditi per i quali all'atto del pagamento degli stessi non è stata operata la ritenuta e l'ammontare dei redditi stessi.

Le ODV e le APS che applicheranno il regime forfetario saranno escluse dall'applicazione:

- degli studi di settore di cui all'art. 62-*bis* del D.L. 331/1993⁴;
- dei parametri di cui all'art. 3, comma 184, della Legge n. 549/1995;
- degli indici sistematici di affidabilità di cui all'art. 7-*bis* del D.L. n. 193/2016⁵.

L'esercizio dell'opzione

Le ODV e le APS possono avvalersi del regime forfetario comunicando nella dichiarazione annuale, o nella dichiarazione di inizio di attività (*ex art. 35* del D.P.R. n. 633/1972), di presumere la sussistenza dei predetti requisiti. L'opzione, valida per almeno un triennio, deve essere comunicata con la prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata.

Trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime ordinario, l'opzione resterà valida per ciascun periodo d'imposta successivo, fino a quando permarrà la concreta applicazione della scelta operata.

La novità

Per le APS il regime si pone in sostanziale sostituzione con il regime forfetario di cui alla Legge n. 398/1991 (Disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche), che per effetto di quanto previsto dalla lett. c), comma 1, dell'art. 89 del CTS, non risulterà applicabile agli Enti del Terzo Settore (ETS).

Al contrario, per le ODV l'applicazione del regime forfetario di determinazione del reddito e dell'IVA rappresenta una novità, non rientrando tali soggetti tra quelli che in passato potevano applicare il citato regime forfetario *ex* Legge n. 398/1991.

Il regime forfetario cesserà di avere applicazione a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui viene meno una delle condizioni precedentemente previste (ricavi uguali o superiori a 130.000 euro o diversa soglia autorizzata dal Consiglio UE).

Il regime e l'IVA

A differenza del regime forfetario di cui al citato art. 80 del CTS, il regime riservato alle ODV e alle APS iscritte nel RUNTS presenta alcune semplificazioni ed agevolazioni sotto il profilo dell'IVA.

Per quanto riguarda la decorrenza nel caso di fuoriuscita dal regime, gli effetti decorrono a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui si realizza il superamento del suindicato limite di ricavi. In tal senso la norma del CTS appare migliorativa rispetto a quanto previsto nel regime forfetario della Legge n. 398/1991, in cui gli effetti della fuoriuscita decorrono già dal mese successivo a quello di superamento dei limiti previsti, con i relativi prevedibili problemi pratici ed applicativi.

Ai fini IVA, il regime forfetario riservato alle ODV e alle APS presenta le seguenti caratteristiche:

- assenza di rivalsa per le operazioni nazionali;
- divieto di esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA assolta, dovuta o addebitata su tutti gli acquisti, nazionali ed esteri;
- applicazione dell'art. 41 comma 2-*bis*, D.L. n. 331/1993 per cessioni intracomunitarie di beni;
- applicazione dell'art. 38, comma 5, lett. c), D.L. n. 331/1993 per acquisti intracomunitari di beni;

Note:

3 Regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto.

4 Convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 427/1993.

5 Convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 225/2016.

- applicazione dell'art. 7-ter e seguenti del D.P.R. n. 633/1972 per prestazioni rese e ricevute da non residenti;
- applicazione delle ordinarie disposizioni IVA per importazioni, esportazioni e operazioni assimilate con impossibilit  di avvalersi delle lettereere di intento.

Le operazioni a credito e a debito di IVA

Le ODV e le APS che applicano il regime forfetario non hanno diritto alla detrazione dell'IVA dovuta o addebitata sugli acquisti ai sensi degli artt. 19 ss. del D.P.R. n. 633/1972. A parte il caso in cui questi enti effettuino operazioni per cui risultino debitori dell'imposta (al verificarsi di tale circostanza dovranno emettere la fattura o integrarla con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e versarla entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni), tali soggetti sono esonerati dal versamento dell'IVA e da tutti gli altri obblighi previsti dal D.P.R. n. 633/1972, ad eccezione:

- dell'obbligo di numerazione e conservazione fatture acquisto e bollette doganali;
- dell'obbligo di certificazione corrispettivi, salvo esoneri art. 2, D.P.R. n. 696/1996;
- dell'obbligo di applicazione del *reverse charge* e relativi adempimenti, sia contabili che di versamento;
- dell'obbligo di rettifica detrazione nei passaggi da regime ordinario a forfetario e viceversa.

Il passaggio dalle regole ordinarie di applicazione dell'IVA al regime forfetario comporter  la rettifica della detrazione di cui all'art. 19-bis del D.P.R. n. 633/1972, da operarsi nella dichiarazione dell'ultimo periodo d'imposta di applicazione delle regole ordinarie.

In caso di passaggio, anche per opzione, dal regime forfetario alle regole ordinarie dovr  essere operata un'analoga rettifica della detrazione nella dichiarazione del primo periodo d'imposta di applicazione delle regole ordinarie.

Nell'ultima liquidazione relativa al periodo d'imposta in cui   applicata l'IVA verr  computata anche l'imposta relativa alle operazioni, per le quali non si   ancora verificata l'esigibilit .

Nella stessa liquidazione potr  essere esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta relativa alle

operazioni di acquisto effettuate in vigenza dell'opzione di cui all'art. 32-bis del D.L. n. 83/2012 (liquidazione dell'IVA secondo la contabilit  di cassa), i cui corrispettivi non sono stati ancora pagati.

  importante sottolineare che l'eccedenza detraibile emergente dalla dichiarazione presentata dalle ODV e APS che applicano il regime forfetario, relativa all'ultimo periodo d'imposta in cui l'IVA   applicata nei modi ordinari, potr  essere chiesta a rimborso, ovvero essere utilizzata in compensazione.

Il passaggio dal regime ex art. 86 a quello ex art. 80 (ricavi)

In tale ipotesi, al fine di evitare salti o duplicazioni di imposizione, i ricavi che, in base alle regole del regime forfetario, hanno gi  concorso a formare il reddito non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi, ancorch  tali redditi siano di competenza di tali periodi successivi (maturati in tali periodi, come i ratei attivi).

Viceversa, i ricavi che, ancorch  di competenza del periodo in cui il reddito   stato determinato in base alle regole del regime forfetario, non hanno concorso a formare il reddito imponibile del periodo, assumono rilevanza nei periodi di imposta successivi nel corso dei quali si verificano i presupposti previsti dal regime ex art. 86.

Corrispondenti criteri si applicano per l'ipotesi inversa di passaggio dal regime ordinario ovvero da quello di cui all'art. 80 a quello forfetario.

Il passaggio dal regime ex art. 86 ad un diverso regime (costi)

I costi sostenuti nel periodo di applicazione del regime forfetario non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi.

Nel caso di cessione (successivamente all'uscita dallo stesso regime ex art. 86) di beni strumentali acquisiti in esercizi precedenti a quello da cui decorre il regime forfetario, ai fini del calcolo dell'eventuale plusvalenza o minusvalenza determinata, si assume come costo non ammortizzato quello risultante alla fine dell'esercizio precedente a quello dal quale decorre il regime. Se la cessione concerne beni strumentali acquisiti nel corso del regime ex art. 86, si assume come costo non ammortizzabile il prezzo di acquisto.