



Ordine dei Dottori
Commercialisti
e degli Esperti Contabili
MILANO

NUMERO 9
NOVEMBRE 2024

*Disciplina del Terzo
settore, tra modifiche
in vigore e novità 2025*

Rassegna *del* Professionista

Circolare per il Professionista in collaborazione
tra 24 Ore Professionale e Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Milano

24ORE
PROFESSIONALE

A cura di Simone Bottero - Dottore Commercialista ODCEC Milano

Sommario

Il complesso quadro delle novità in materia di IVA

di Chiara Borghisani, Dottore commercialista esperta di fiscalità degli Enti non profit 4

Terzo settore, opzione forfait entro 65mila euro

di Gabriele Sepio, estratto da Il Sole 24 Ore, 20 settembre 2024, RAPPORTI, p. 46 12

Il rendiconto finanziario per gli Enti del Terzo settore

di Matteo Pozzoli, estratto da Modulo24 Bilancio, 3 settembre 2024, n. 4, p. 54 13

Nel Terzo settore nuovi limiti per i bilanci in forma semplificata

di Gabriele Sepio, Matteo Pozzoli, estratto da Il Sole 24 Ore, 6 settembre 2024, NORME E TRIBUTI, p. 33 20

Assemblee a distanza sempre ammesse negli Enti del Terzo settore

di Enrico Maria Sironi, Gabriele Sepio, estratto da Il Sole 24 Ore, 13 settembre 2024, NORME E TRIBUTI, p. 38 22

Terzo settore, se l'Ente si scioglie patrimonio da devolvere ad altro ETS

di Gabriele Sepio, Vincenzo Sisci, estratto da Il Sole 24 Ore, 4 luglio 2024, NORME E TRIBUTI, p. 31 24

Le ONLUS e la devoluzione del patrimonio degli Enti del Terzo Settore

di Francesca Ferretti, Dottore commercialista ODCEC Milano 26

Gli adeguati assetti organizzativi per gli Enti del Terzo Settore

di Daniela Morlacchi, Dottore commercialista ODCEC Milano 29

La gestione del patrimonio immobiliare degli Enti ecclesiastici

di Gianluigi Bertolli, Dottore commercialista ODCEC Milano 36

Dal Terzo settore la spinta a politiche abitative flessibili

di Gabriele Sepio, Ilaria Ioannone, estratto da Il Sole 24 Ore, 3 ottobre 2024, FOCUS NORME TRIBUTI, p. 6 38

Circolare per il Professionista
in collaborazione tra 24 Ore Professionale
e Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Milano

Proprietario ed Editore:
Il Sole 24 Ore S.p.A.

Sede legale
e amministrazione:
Viale Sarca, 223 - 20126 Milano

Redazione: 24 ORE Professionale

© 2024 Il Sole 24 ORE S.p.a.

Tutti i diritti riservati.
È vietata la riproduzione
anche parziale e con qualsiasi
strumento.

I testi e l'elaborazione dei testi, anche se curati
con scrupolosa attenzione, non possono
comportare specifiche responsabilità
per involontari errori e inesattezze.

CHIUSA IN REDAZIONE: 31 ottobre 2024

News *e approfondimenti*

Circolare per il Professionista
realizzata da 24 Ore Professionale
per Ordine dei Commercialisti e degli Esperti Contabili di Milano

24ORE
PROFESSIONALE

Il complesso quadro delle novità in materia di IVA

di Chiara Borghisani, Dottore commercialista esperta di fiscalità degli Enti non profit

Il 2025 si preannuncia un anno complesso in ordine alle disposizioni che entreranno in vigore: da un lato, voci accreditate sempre più frequentemente danno per imminente l'autorizzazione europea che "sbloccherà" la fiscalità recata dal Codice del Terzo settore che aspettava "solo" l'espressione di parere da parte della Commissione europea per poter divenire efficace e, dall'altro, le disposizioni IVA che, di proroga in proroga, dovrebbero entrare in vigore dal 1° gennaio 2025. Il presente contributo intende approfondire il tema IVA partendo dall'oggi per arrivare a quello che possibilmente sarà il quadro a partire dal 1° gennaio 2025.

Situazione antecedente alla Legge di bilancio 2021

Le attività svolte dagli Enti non profit possono essere soggettivamente rilevanti ai fini IVA e potranno, in ragione delle previsioni recate dal D.P.R. 633/1972, essere:

- esenti;
- imponibili

Le attività **esenti sono riservate**, per espressa previsione normativa non alla generalità degli Enti senza fine di lucro ma a una categoria fiscale specifica, le **ONLUS**¹. Ci si riferisce alle prestazioni esenti **recate dall'articolo 10 del D.P.R. 633/1972**, in particolare per quanto di interesse per gli Enti, i punti:

15) le prestazioni di trasporto di malati o feriti con veicoli all'uopo equipaggiati, effettuate da imprese autorizzate e da ONLUS;

19) le prestazioni di ricovero e cura rese da Enti ospedalieri o da cliniche e case di cura convenzionate nonché da società di mutuo soccorso con personalità giuridica e da ONLUS, compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto, nonché le prestazioni di cura rese da stabilimenti termali;

20) le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da ONLUS, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorchè fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti o funzionalmente collegati, nonché le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale;

27-ter) le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo, rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste dall'articolo 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, o da Enti aventi finalità di assistenza sociale e da ONLUS.

¹ L'art. 14 D.Lgs. 460/1997 ha modificato l'art. 10, inserendo nei punti menzionati la possibilità di godere dell'esenzione in forza della qualifica soggettiva di ONLUS.

Tale previsione esentativa sarà applicabile, una volta abrogato il D.Lgs. 460/1997 e la qualifica di ONLUS², ai soli **ETS non commerciali**³.

Accanto alla previsione di commercialità delle attività, in regime di esenzione o imponibilità, nel mondo degli Enti la disciplina IVA ha trovato deroghe importanti in ordine alla soggettività delle operazioni poste in essere.

In particolare, in tema di esclusioni soggettive, la “pietra della scandalo” è rappresentata dalla **previsione recata dall’art. 4 del D.P.R. 633/1972, commi 4, 5 e 6**.

Il **comma 4** qualifica come non commerciali le **cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in conformità alle finalità istituzionali** da parte di associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di formazione sociale e di formazione extrascolastica della persona nei confronti di soci, associati o partecipanti, ad associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno **parte di un’unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali**. Al **comma 5**, dove sono enumerate le attività in ogni caso commerciali, sono **previste due deroghe, una riferita alla cessione di proprie pubblicazioni** da parte degli Enti associativi sopra menzionati (comma 4 dell’art. 4 D.P.R. 633/1972) e l’altra riferita alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate **in occasione di manifestazioni propagandistiche dai partiti politici** rappresentati nelle Assemblee nazionali e regionali. Mentre il **comma 6**, del citato art. 4, prevede che per le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli Enti di cui all’articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell’interno, non si considera commerciale, anche se effettuata verso pagamento di corrispettivi specifici, la **somministrazione di alimenti e bevande effettuata, presso le sedi in cui viene svolta l’attività istituzionale**, da bar ed esercizi similari, sempreché tale attività sia strettamente **complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali** e sia effettuata nei **confronti degli stessi soggetti** indicati nel secondo periodo del quarto comma.

Per poter cogliere le criticità legate a quella previsione è necessario inquadrare la normativa IVA nel quadro di riferimento europeo.

L’IVA in ambito europeo

L’art. 132 della Direttiva 2006/112/CE prevede che, per determinate attività economiche, in quanto **finalizzate ad uno scopo “pubblico”**, possa essere applicato il regime di esenzione, ma **mai in nessun caso possa essere applicata una esclusione su base soggettiva**⁴. La Commissione europea sostiene che alcune norme del D.P.R. 633/1972 contrastino con la Direttiva 2006/112/CE in quanto escludono dall’IVA alcune operazioni che dovrebbero andarne soggetto, o quantomeno, andarne “esenti”.

Nello specifico l’art. 132 della Direttiva prevede il **regime di esenzione** per le seguenti fattispecie:

- l) le prestazioni di servizi e le cessioni di beni loro strettamente connesse effettuate nei confronti dei propri membri nel loro interesse collettivo, dietro pagamento di quote fissate in conformità dello statuto, da organismi senza fini di lucro, che si prefiggono obiettivi di natura politica, sindacale, religiosa, patriottica, filosofica, filantropica o civica, purché tale esenzione non possa provocare distorsioni della concorrenza;
- m) talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell’educazione fisica, fornite da organismi senza fini di lucro alle persone che esercitano lo sport o l’educazione fisica;
- n) talune prestazioni di servizi culturali e le cessioni di beni loro strettamente connesse effettuate da Enti di diritto pubblico o da altri organismi culturali riconosciuti dallo Stato membro interessato;
- o) le prestazioni di servizi e le cessioni di beni effettuate dagli Enti o dagli organismi le cui operazioni

² Dal 1° gennaio dell’anno successivo all’espressione di parere da parte della Commissione europea (art. 101, comma 2, CTS).

³ Si veda l’approfondimento nel documento di ricerca a cura della Fondazione Nazionale dei Commercialisti “Le esenzioni IVA delle ONLUS nel passaggio a Enti del Terzo Settore”, marzo 2024.

⁴ In realtà autorevole dottrina sostiene che il problema esenzione/esclusione nasca da un mero problema di traduzione e che pertanto l’esclusione non possa essere non considerata a priori.

sono esenti a norma delle lettere b), g), h), i), l), m) e n) in occasione di manifestazioni per la raccolta di fondi, organizzate a loro esclusivo profitto, purché l'esenzione non sia tale da provocare distorsioni della concorrenza;

A fronte del contrasto tra le norme comunitarie e le norme italiane, la Commissione europea ha **elevato una procedura di infrazione**, la n. 2008/2010, alla quale il Legislatore italiano, dopo anni di inerzia, forse spinto dall'urgenza di dare avvio alla richiesta di parere sul Titolo X del CTS, ha **cercato di porre rimedio con il D.L. 146/2021**.

Il rimedio ha creato un caos normativo di non poco conto.

Situazione post Legge di bilancio 2021

Il D.L. 146/2021, all'articolo 5, comma 15-quater, ha **modificato l'art. 4 del Decreto IVA**, riscrivendone integralmente il testo e prevedendo che le disposizioni ivi contenute fossero **integralmente da ricomprendersi nel novero delle prestazioni oggettivamente in IVA**, alcune nel regime di esenzione (art. 10 D.P.R. 633/1972), mentre altre confluite direttamente nel regime di imponibilità, con un effetto dirompente in termini di operatività e ricadute fiscali per gli Enti.

Mettiamo a confronto le disposizioni ante e post D.L. 146/2021 e gli effetti sugli articoli 4 e 10 del Decreto IVA per coglierne le caratteristiche salienti.

Art. 4 ante D.L. 146/2021	Art. 4 post D.L. 146/2021	Art. 10 post D.L. 146/2021
<p>Si considerano effettuate in ogni caso nell'esercizio di imprese, a norma del precedente comma, anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dalle società e dagli Enti ivi indicati ai propri soci, associati o partecipanti.</p> <p>Per gli Enti indicati al n. 2) del secondo comma, che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole</p> <p>Si considerano fatte nell'esercizio di attività commerciali anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, <i>ad esclusione di quelle effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, anche se rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonchè dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali.</i></p>	<p>Si considerano effettuate in ogni caso nell'esercizio di imprese, a norma del precedente comma, anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dalle società e dagli Enti ivi indicati ai propri soci, associati o partecipanti.</p> <p>Per gli Enti indicati al n. 2) del secondo comma, che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole. Si considerano fatte nell'esercizio di attività commerciali anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto.</p>	<p>L'esenzione dall'imposta si applica inoltre alle seguenti operazioni, a condizione di non provocare distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'IVA:</p> <p>1) le prestazioni di servizi e le cessioni di beni ad esse strettamente connesse, effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, a fronte del pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari fissati in conformità dello statuto, in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, nei confronti di soci, associati o partecipanti, di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonchè dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali;</p>

		Le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica rese da associazioni sportive dilettantistiche alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica ovvero nei confronti di associazioni che svolgono le medesime attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali;
Agli effetti delle disposizioni di questo articolo sono considerate in ogni caso commerciali, ancorchè esercitate da Enti pubblici, le seguenti attività: a) cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, <i>escluse le pubblicazioni delle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona cadute prevalentemente ai propri associati.....</i>	Agli effetti delle disposizioni di questo articolo sono considerate in ogni caso commerciali, ancorchè esercitate da Enti pubblici, le seguenti attività: a) cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita;	
<i>Non sono invece considerate attività commerciali:...</i> <i>le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche dai partiti politici rappresentati nelle Assemblee nazionali e regionali</i>		Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche dagli Enti e dagli organismi di cui al numero 1) ⁵ del presente comma, organizzate a loro esclusivo profitto;
Per le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli Enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287. le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, non si considera commerciale, anche se effettuata verso pagamento di corrispettivi specifici, la somministrazione di alimenti e bevande effettuata, presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, da bar ed esercizi similari, semprechè tale attività sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia effettuata nei confronti degli stessi soggetti indicati nel secondo periodo del quarto comma	Per le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli Enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287. le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, non si considera commerciale, anche se effettuata verso pagamento di corrispettivi specifici, la somministrazione di alimenti e bevande effettuata, presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, da bar ed esercizi similari, semprechè tale attività sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia effettuata nei confronti degli stessi soggetti indicati nel secondo periodo del quarto comma	La somministrazione di alimenti e bevande nei confronti di indigenti da parte delle associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli Enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, semprechè tale attività di somministrazione sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia effettuata presso le sedi in cui viene svolta l'attività.

Il primo aspetto cui porre attenzione è l'**entrata in vigore** del modificato testo dell'articolo 4 e 10: il D.L. 146/2021 è stato approvato il 21 dicembre 2021, ma le disposizioni ivi contenute diverranno efficaci dal 1° gennaio 2025⁵.

Altro aspetto di rilievo è l'analisi del **contenuto delle norme "traslate"** dall'articolo 4 all'articolo 10.

Vengono considerate commerciali, in regime di esenzione ai sensi dell'art. 10 Decreto IVA:	
COSA	le prestazioni di servizi e le cessioni di beni ad esse strettamente connesse effettuate in conformità alle finalità istituzionali

⁵ La Legge 30 dicembre 2021, n. 234, nel modificare l'art. 5, comma 15-quater, del D.L. 21 ottobre 2021, n. 146, convertito con modificazioni dalla Legge 17 dicembre 2021, n. 215, ha conseguentemente disposto (con l'art. 1, comma 683) che i commi 4, 5 e 6 del presente articolo, introdotti dall'art. 5, comma 15-quater, lettera b) del suindicato D.L., si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2024. Tale data è stata prima prorogata al 1° luglio 2024 e, da ultimo, ai sensi del D.L. Milleproroghe, l'entrata in vigore è slittata al 1° gennaio 2025.

A CHI	soci, associati o partecipanti, anche se rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali;
COME	verso pagamento di corrispettivi specifici
DA PARTE DI CHI	associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra scolastica della persona,
con una formulazione non esattamente identica a quella contenuta sino al 21 dicembre 2021 nell'articolo 4, poiché è stato introdotto il requisito che le cessioni di beni siano strettamente connesse alle prestazioni di servizi e dal novero delle associazioni agevolate sono "sparite" le associazioni sportive dilettantistiche.	

Le associazioni sportive dilettantistiche sono state oggetto di un ulteriore e separato comma dell'articolo 10 (quarto comma), dove la previsione di esclusione di cui all'art. 4 ha trovato una formulazione più ampia, e anche in questo caso non perfettamente definibile, laddove è stato previsto che godono del regime di esenzione le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport e l'educazione fisica⁶. Da notare che, rispetto alla formulazione in ordine all'esclusione prima prevista all'articolo 4, nella **formulazione esentativa sono ricomprese solo le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport e dell'educazione fisica**, mentre le cessioni di beni sono confluite nel normale regime di imponibilità.

Sempre nel quarto comma dell'articolo 10 ha trovato riformulazione una previsione già contenuta nell'articolo 4 per i soli partiti politici rappresentati nelle Assemblee Regionali o Nazionali, che vede oggi l'ambito di applicazione ampliato ai medesimi soggetti di cui al comma 1, vale a dire **associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona**. L'attività oggetto di questa previsione esentativa è la cessione di beni e le prestazioni di servizi effettuate in occasione di **manifestazioni propagandistiche** organizzate dagli Enti sopra menzionati a loro esclusivo profitto⁷.

Ed infine l'aspetto più dirompente delle novellata formulazione normativa riguarda le **somministrazioni di alimenti e bevande effettuate da associazioni di promozione sociale** le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'Interno ai sensi dell'art. 3, comma 6, lett. e) della Legge 25 agosto 1991, n. 287. Nel testo recato dall'articolo 10, la somministrazione di alimenti e bevande da parte delle Associazioni di Promozione Sociale, come sopra definite, per godere del regime di esenzione, **deve essere effettuata nei confronti di indigenti**. L'introduzione di questo ulteriore requisito **stride fortemente** con quella che è l'operatività di queste realtà associative per le quali, da sempre, la somministrazione di alimenti e bevande (bar dei circoli) è un'attività strettamente **connessa che con le finalità assistenziali, ricreative e aggregative** volte nei confronti dei propri soci ma non sicuramente legata allo stato di "svantaggio" del soggetto fruitore di detta attività. Il venire meno del requisito di socio a favore del requisito di indigente snatura completamente quella che era la previsione di esclusione e che oggi porta, a pieno titolo, l'attività di somministrazione di alimenti e bevande nei confronti di soci e non soci (non essendo più rilevante ai fini IVA tale distinzione⁸) nel regime di imponibilità.

Il mutato quadro normativo trova la sua ragione d'essere nell'incipit previsto dall'articolo 10 laddove prescrive che *"l'esenzione dall'imposta si applica a condizione di non provocare distorsioni alla concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette ad IVA"*. È di tutta evidenza, soprattutto in relazione all'ultima attività esaminata, somministrazione di alimenti e bevande, che un'agevolazione concessa senza che vi sia un "valido scopo pubblico" è lesiva della concorrenza poiché crea un danno a quegli operatori economici che operano sul medesimo mercato, alle medesime condizioni, ma che devono gravare il consumatore finale di un costo in più legato all'imposta sul valore aggiunto. La previsione che il soggetto destinatario della somministrazione sia un "indigente" è proprio per tutelare quel pubblico interesse che,

⁶ Riprendendo la formulazione di cui alla lett. m) dell'art. 132 della Direttiva Comunitaria 112/2006.

⁷ Si veda la lett. o) dell'art. 132 della Direttiva Comunitaria 112/2006.

⁸ Mentre risulta ancora rilevante la distinzione sotto un profilo reddituale ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 148, comma 3, del TUIR e art. 85 del D.Lgs. 117/2017, di cui si dirà in maniera più approfondita nella seconda parte del presente contributo.

ai sensi dell'articolo 132 della Direttiva sopra richiamato, consente un regime di esenzione, mentre, lo ribadiamo, fuori da questa ipotesi, in perfetta omogeneità la somministrazione di alimenti e bevande è attività imponibile.

La disamina sulle novità IVA non può dimenticare la previsione recata dall'art. 5, comma 15-quinquies, che ha previsto un **regime forfettario ai soli fini IVA per ODV e APS che abbiano volumi di ricavi non superiori ai 65.000 euro a valere dal 1° gennaio 2024**, anziché dal 1° gennaio 2025 come le disposizioni sopra illustrate. Nella conversione in legge del D.L. 51/2023, noto come decreto Omnibus, si era previsto il rinvio al 1° luglio 2024⁹ delle disposizioni recate dai soli commi 15-quater e 15-sexies, **“dimenticando” il comma 15-quinquies dell'articolo 5.**

La “dimenticanza” ha comportato l'entrata in vigore dal 1° gennaio 2024 delle disposizioni contenute nel comma 15-quinquies dell'articolo 5 del D.L. 146/2024, relative all'introduzione di un regime forfettario per le **operazioni rilevanti ai fini IVA poste in essere da Organizzazioni di volontariato e da Associazioni di Promozione Sociale**. Si possono “fregiare”, a seguito dell'entrata in vigore del RUNTS a valere dal novembre 2021, della qualifica di ODV e APS **i soli ETS iscritti alla sezione a) e b) del Registro di cui all'articolo 46 del D.Lgs. 117/2017.**

Per tali ETS è stata prevista la **possibilità (non l'obbligo) di adottare quale regime forfettario “ponte”**, in attesa dell'entrata in vigore delle disposizioni fiscali recate dal Titolo X del Codice Terzo Settore, il regime speciale di cui all'articolo 1, commi da 58 a 63, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, per gestire quelle attività che dal regime di esclusione passavano (passeranno) al regime di imponibilità (ci riferiamo, in particolare, alle prestazioni di servizi in bar e similari rese da Associazioni di Promozione Sociale).

Trattasi del regime forfettario previsto per le persone fisiche esercenti attività professionale o di impresa che introduce rilevanti semplificazioni in materia di IVA.

In particolare, ai sensi del comma 59 del citato articolo 1, Legge 190/2014, *“i contribuenti che applicano il regime forfettario sono esonerati dal versamento dell'imposta sul valore aggiunto e da tutti gli altri obblighi previsti dal decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ad eccezione degli obblighi di numerazione e di conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali, di certificazione dei corrispettivi e di conservazione dei relativi documenti. Resta fermo l'esonero dall'obbligo di certificazione di cui all'articolo 2 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 696, e successive modificazioni.”*

A lato pratico, il regime forfettario introdotto in analogia con quanto previsto per le persone fisiche consente alle ODV e alle APS di non applicare l'IVA sulle operazioni attive poste in essere e parimenti, **non consente la detrazione dell'IVA sugli acquisti**. Per poter accedere a tale regime i ricavi ragguagliati all'anno solare non possono eccedere i 65.000 euro.

Prima di delineare le problematiche insite nella previsione normativa, è necessario comprendere la *ratio* che ha guidato il Legislatore ad inserire, nella norma che modifica le previsioni di esclusione portandole al regime di esenzione/imponibilità, tale semplificazione.

Il primo elemento di riflessione è proprio legato alla scelta di inserire il comma 15 - quinquies¹⁰ quale “logica conseguenza” della previsione legata al comma 15-quater che, come sopra dettagliatamente illustrato, ha modificato l'articolo 4 del D.P.R. 633/1972.

Il passaggio di talune cessioni di beni dal regime di esclusione al regime di imponibilità¹¹ avrebbe compor-

⁹ Da ultimo la Legge n. 18 del 23 febbraio 2024 di conversione del Decreto Milleproroghe (Decreto n. 215 del 30 dicembre 2023) ha fatto slittare di nuovo l'entrata in vigore delle disposizioni esaminate nel precedente contributo al 1° gennaio 2025.

¹⁰ All'Art. 5 del D.L. 146/2021.

¹¹ La somministrazione di alimenti e bevande effettuata presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, da bar ed esercizi similari da associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli Enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della Legge 25 agosto 1991, n. 287. le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, non si considera commerciale, anche se effettuata verso pagamento di corrispettivi specifici, sempreché tale attività sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia effettuata nei confronti degli stessi soggetti indicati

tato un **aggravio notevole in termini di adempimenti e di “costo” sul consumatore finale** che avrebbero potuto pregiudicare la vita di dette realtà. Il Legislatore, consapevole dell’impatto di detta previsione la cui efficacia avrebbe dovuto essere immediata (salvo poi le proroghe introdotte, per ovviare a tale “effetto boomerang”), ha introdotto l’agevolazione in parola. In particolare, per le associazioni di promozione sociale, le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell’Interno, la somministrazione di alimenti e bevande avrebbe potuto essere erogata senza applicare l’IVA al 10% e senza dover adempiere a tutte le prescrizioni riguardanti l’esercizio di attività commerciali in IVA (corrispettivi telematici, liquidazione IVA, Lipe ecc.), purché i volumi di ricavi scaturenti da dette attività non fossero eccedenti a 65.000 ragguagliati su anno solare. E rispetto a quanto indicato, si pone il secondo elemento di riflessione.

L’utilizzo del termine ricavi è riferibile alla determinazione del reddito di impresa e non all’aspetto IVA. In particolare, i corrispettivi specifici pagati dai soci in diretta attuazione delle finalità istituzionali, ivi compresa la somministrazione di alimenti e bevande, continuano, pur nel mutato quadro IVA, a godere della decommercializzazione ai fini e per gli effetti dell’articolo 148, commi 3 e 5, del TUIR.

Nel mutato quadro normativo recato dall’art. 5, comma 15-quater, ai fini IVA viene **“persa” la simmetria IVA/redditi**: le operazioni prima escluse e poi divenute esenti/imponibili (quindi soggettivamente commerciali ai fini IVA) continuano a godere, ieri come oggi¹², della non commercialità.

Allora il riferimento ai ricavi entro il tetto dei 65.000 euro **dovrebbe essere riferito alle sole attività diverse, attività commerciali ai fini IVA e ai fini dei redditi**, sulle quali verificare il rispetto dei parametri. Sarebbe totalmente ininfluenza il volume di affari generato dalle attività esenti/imponibili a seguito dell’abrogazione dell’art. 4 del Decreto IVA.

Ed infine terzo elemento di riflessione riguarda la **transitorietà di detta norma**, che lo ricordiamo è operativa dal 1° gennaio 2024 poiché non oggetto di proroga come i commi 15-quater e sexies. La transitorietà è legata all’entrata in vigore del Titolo X del D.Lgs. 117/2017 che non ha ancora visto l’espressione di parere da parte della Comunità europea, condizione sostanziale per poter, dal 1° di gennaio dell’anno successivo a detto parere, applicare le disposizioni fiscali contenute nel Codice del Terzo settore (contenute nel Titolo X D.Lgs. 117/2017, articolo 79 e seguenti). Il ponte tra le “vecchie” disposizioni (esclusione ai sensi dell’art. 4 D.P.R. 633/1972) e le disposizioni recate dall’articolo 86 del D.Lgs. 117/2017 è contenuto proprio nell’art. 5, comma 15-quinquies, il quale, pur nella sua formulazione estremamente stringata e riferita alla sola parte IVA, contiene di fatto quelle che sono le previsioni (più su larga scala) contenute nell’articolo 86 del Codice del Terzo Settore.

La combinazione delle disposizioni, art. 5 comma, 15-quinquies, unitamente all’articolo 148, commi 3 e 5, consente di ottenere quasi le medesime disposizioni dell’art. 86 in attesa che lo stesso entri in vigore.

Ma l’incastro, pensato per traghettare le associazioni verso quello che sarà l’assetto a regime sotto un profilo IVA e redditi regolante gli ETS, è **rimasto pressoché incompiuto a causa dello slittamento dell’entrata in vigore delle disposizioni di modifica dell’art. 4 del Decreto IVA.**

La proroga all’entrata in vigore delle abrogazioni dell’art. 4 del D.P.R. 633/1972 non impatta sull’applicabilità del comma 15-quinquies dell’art. 5 del D.L. 146/2021, ma sicuramente ne riduce l’appeal.

Infatti, se la disposizione in parola, operante solo ai fini IVA, lo ricordiamo, è oggi applicabile alle attività diverse esercitate, le stesse possono essere attuate ancora optando per il regime della Legge 398/1991, che sarà abrogata solo all’entrata in vigore delle disposizioni recate dal Titolo X del CTS.

La Legge 398/1991 non sarà più applicabile dagli ETS iscritti al RUNTS a partire dall’entrata in vigore del Titolo x del Codice del Terzo Settore. A oggi, e per tutto il 2024, è ancora applicabile tale disposizione che da sempre ha rappresentato la scelta “per eccellenza” per gestire le attività commerciali da parte di associazioni, con un appeal sicuramente maggiore rispetto alla disposizione introdotta dal citato art. 5, comma 15-quinquies, D.L. 146/2021.

nel secondo periodo del quarto comma.

12 E domani ai sensi dell’articolo 85 del D.Lgs. 117/2017, ma per le sole APS.

L'IVA nello sport

A corredo della disamina condotta, rimane da accennare alla situazione dell'IVA nel mondo dello sport.

La revisione e riscrittura dell'art. 4 del D.P.R. 633/1972, nel passaggio dal regime di esclusione a quello di esenzione, ha parzialmente modificato la previsione riguardante le attività sportive: le associazioni sportive dilettantistiche sono state oggetto di un ulteriore e separato comma dell'articolo 10, quarto comma, dove la previsione di esclusione di cui all'art. 4 ha trovato una formulazione più ampia, e anche in questo caso non perfettamente definibile, laddove è stato previsto che godono del regime di esenzione le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport e l'educazione fisica. Da notare che, rispetto alla formulazione in ordine all'esclusione prima prevista all'articolo 4, nella formulazione esentativa sono ricomprese **solo le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport e dell'educazione fisica, mentre le cessioni di beni sono confluite nel normale regime di imponibilità.**

A questo si è aggiunto, a sorpresa nell'agosto 2023 (decorrenza 17 agosto 2023), l'articolo 36-bis del D.L. 75/2023, convertito in Legge 112/2023, che ha disposto che:

“Comma 1. Le prestazioni di servizi strettamente connessi con la pratica dello sport, compresi quelli didattici e formativi, rese nei confronti delle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica da parte di organismi senza fine di lucro, compresi gli Enti sportivi dilettantistici di cui all'articolo 6 del D. Lgs. 28 febbraio 2021, n. 36, sono esenti dall'imposta sul valore aggiunto.

Comma 2. Le prestazioni dei servizi didattici e formativi di cui al comma 1, rese prima della data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, si intendono comprese nell'ambito di applicazione dell'articolo 10, primo comma, numero 20, del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”.

Per capire l'origine di questa previsione bisogna partire dal comma 2 dell'articolo 36-bis illustrato, risalendo alla risposta all'interpello dell'Agenzia delle Entrate n. 393 del luglio 2022 che escludeva dall'ambito di esenzione recato dall'articolo 10, n. 20 D.P.R. 633/1972¹³ i corsi di nuoto impartiti da ASD. Al fine di sanare una situazione ricorrente nell'ambito sportivo natatorio, è intervenuto l'articolo 36-bis citato, che però è andato oltre, prevenendo il regime di esenzione, e di fatto anticipando quella che sarà la norma a regime recata dall'articolo 10, in una **non perfetta simmetria di disposizioni.**

Dal confronto delle disposizioni **emerge una platea di soggetti interessati ben più ampia** nell'articolo 36-bis rispetto all'articolo 10, comma 4, D.P.R. 633/1972, nonché **prestazioni**, nell'articolo 36-bis che, in base alla lettera b) dell'articolo 7 del D.Lgs. 36/2021, **vanno ricomprese nell'oggetto sociale del soggetto che voglia qualificarsi come “sportivo dilettantistico” iscritto al nuovo registro delle attività sportive (RAS).**

Quesito interessante da porsi è legato alla possibilità di continuare ad applicare il regime di esclusione recato dall'ancora vigente, a tutto il 2024, art. 4 del D.P.R. 633/1972. Sul punto, in dottrina, i pareri non sono univoci, ma parrebbe di poter sostenere che per ASD l'applicazione sia pacifica mentre diventerebbe più problematica in caso di SSD e non applicabile in caso di SSD “lucrative”.

Il tema IVA è un tema con il quale dovremo confrontarci a lungo, soprattutto con l'entrata in vigore del Titolo X del CTS che “spazzerà via” ogni previsione agevolativa in tema di IVA.

13 Il testo recita: “20) Le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da Enti del Terzo settore di natura non commerciale, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorché fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti o funzionalmente collegati, nonché le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale. Le prestazioni di cui al periodo precedente non comprendono l'insegnamento della guida automobilistica ai fini dell'ottenimento delle patenti di guida per i veicoli delle categorie B e C1;”.

Terzo settore, opzione forfait entro 65mila euro

di Gabriele Sepio, estratto da *Il Sole 24 Ore*, 20 settembre 2024, *RAPPORTI*, p. 46

Organizzazioni di volontariato (ODV) e associazioni di promozione sociale (APS): il regime forfettario IVA previsto dal decreto fisco-lavoro resta un'opzione.

L'agenzia delle Entrate ha sciolto il dubbio legato **all'obbligatorietà o meno dell'adesione, da parte di ODV e APS** con ricavi annui non superiori a 65mila euro, **al regime forfettario dei contribuenti minori** (Legge 190/2014). La questione trae origine dalla formulazione dell'articolo 5, comma 15-quinquies, del D.L. 146/2021 che, utilizzando il termine «applicano», faceva supporre che **tale regime fosse naturale**, cioè fruibile indipendentemente dall'esercizio di un'opzione. Sul punto, l'amministrazione conferma che ODV e APS con ricavi entro la soglia **«possono» applicare sia il regime dei contribuenti minori che quello IVA ordinario**, nonché – al ricorrere delle relative condizioni – un diverso regime di favore. La tesi che propende per la natura opzionale muove da un'interpretazione sistematica della norma, secondo cui, per ODV e APS, l'applicazione del regime dei contribuenti minori rappresenta un'anticipazione del regime fiscale di favore riservato a tali realtà dall'articolo 86 del D.Lgs. 117/2017. È lo stesso articolo 5, comma 15-quinquies, del D.L. 146/2021 a specificare che il regime forfettario riservato ai contribuenti minori troverebbe applicazione «in attesa della piena operatività delle disposizioni del titolo X del Codice del Terzo settore». Ne consegue che, una volta ottenuto il *placet* europeo sui nuovi regimi fiscali previsti dalla Riforma, ODV e APS **potranno avvalersi, opzionalmente, di un regime di determinazione forfettaria del reddito imponibile, ai fini IVA e IRES**. In considerazione della natura transitoria di tale disposizione, l'adesione al regime della Legge 190/2014 dovrebbe rappresentare una facoltà esercitabile dall'ente dotato della qualifica di ODV e APS. In accordo con questa linea interpretativa – richiamata dalla stessa Amministrazione – viene in soccorso la risposta fornita dal Mef nel corso di una interrogazione parlamentare sul punto, tenutasi il 6 dicembre 2023. In tale occasione, il Mef aveva già espresso il suo orientamento sulla portata applicativa della disposizione del D.L. Fisco lavoro e sulla natura opzionale del regime forfettario accessibile anche per ODV e APS con ricavi annui inferiori a 65mila euro. Questa “convergenza” di vedute consente, quindi, di valorizzare la procedura di accesso al regime agevolato in esame che, in vista della introduzione delle nuove regole IVA a partire dal prossimo anno, potrebbe costituire una opzione in grado di semplificare la gestione delle attività degli enti associativi.

Il rendiconto finanziario per gli Enti del Terzo settore

di Matteo Pozzoli, estratto da *Modulo24 Bilancio*, 3 settembre 2024, n. 4, p. 54

Il rendiconto finanziario, soprattutto per gli Enti di maggiori dimensioni, rappresenta un utile strumento di comprensione della gestione delle disponibilità liquide, nonché configura un appropriato modello di controllo di gestione.

Inquadramento normativo

Gli Enti del Terzo settore (ETS) sono definiti, in base a quanto definito dalla riforma del Terzo settore e, nello specifico, dall'articolo 4 del D.Lgs. n. 117 del 3 luglio 2017 recante il Codice del Terzo settore (CTS), come «le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli Enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri Enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento, in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, ed iscritti nel registro unico nazionale del Terzo settore». Per poter essere qualificati come Enti del Terzo settore occorre, in sostanza, essere iscritti (efficacia costitutiva) nel Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS).

Gli ETS devono seguire apposite disposizioni definite dalla normativa primaria, *in primis* il CTS, e dai molteplici dispositivi regolamentativi, quali i decreti ministeriali, le circolari e le note direttoriali del ministero del Lavoro e delle politiche sociali.

Per quanto attiene al presente articolo, si deve rilevare che il legislatore del CTS, in via alquanto innovativa, ha richiesto la previsione di appositi schemi di bilancio per gli Enti iscritti nel RUNTS; la norma innova, infatti, quanto in essere precedentemente per gli Enti non profit ai quali, tranne specifiche casistiche, veniva richiesto (e viene richiesto tuttora, tranne appunto agli ETS) semplicemente di redigere ed approvare un “rendiconto”.

L'articolo 13 del CTS si occupa specificatamente di definire le «scritture contabili e bilancio» distinguendo tra:

- bilancio in “forma ordinaria”, redatto per competenza economica e composto da stato patrimoniale, rendiconto gestionale e relazione di missione; e
- bilancio in “forma semplificata”, redatto per competenza monetaria (o di cassa) e costituito dal solo rendiconto per cassa. Quest'ultima forma di bilancio può essere adottata dai soli ETS «privi di personalità giuridica con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate non superiori a 300.000 euro», oppure - nella forma “aggregata” - da tutti gli ETS (anche con personalità giuridica) che hanno componenti positivi non superiori a 60.000 euro.

Senza voler entrare nel dettaglio della normativa del bilancio degli Enti del Terzo settore, basti ai fini del presente contributo ricordare che il decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali del 5 marzo 2020 ha definito, come richiesto dal comma 2 dell'articolo 13 del CTS, l'apposita “modulistica” del bilancio sia per competenza economica (modelli A-C) sia per competenza monetaria (modello D).

I bilanci degli ETS devono poi seguire anche le disposizioni tecniche dell'Oic 35 principio contabile ETS, stante che l'Introduzione dell'Allegato al citato D.M. 5 marzo 2020 dispone, tra le altre cose, che: «[l]a predisposizione del bilancio d'esercizio degli Enti di cui all'articolo 13, comma 1 del D.Lgs. 117/2017 è conforme alle clausole generali, ai principi generali di bilancio e ai criteri di valutazione di cui, rispettivamente, agli articoli 2423 e 2423-bis e 2426 c.c. e ai principi contabili nazionali, in quanto compatibili con l'assenza dello scopo di lucro e con le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale degli Enti del Terzo settore. L'Ente dà atto nella relazione di missione dei principi e criteri di redazione adottati. La redazione del rendiconto per cassa è ispirata ai principi e ai criteri sopra richiamati, in quanto applicabili».

La redazione del rendiconto finanziario per gli Enti del Terzo settore di maggiori dimensioni

Partendo da quanto illustrato brevemente nel paragrafo precedente si evince piuttosto chiaramente che per gli ETS non è richiesta una adozione "forzata" del rendiconto finanziario (RF), inteso come «prospetto contabile che presenta le variazioni, positive o negative, delle disponibilità liquide avvenute in un determinato esercizio». Occorre, da subito, sottolineare che la scelta del legislatore di non richiedere obbligatoriamente la redazione del RF non può che essere condivisa, potendo risultare il prospetto complesso da redigere, soprattutto se l'Ente non è dotato di una struttura amministrativa articolata.

Vale, peraltro, la pena osservare che il rendiconto finanziario - che secondo il dettato dell'articolo 2425-ter c.c. espone «i flussi finanziari dell'esercizio derivanti dall'attività operativa, da quella di investimento, da quella di finanziamento, ivi comprese, con autonoma indicazione, le operazioni con i soci» - è tradizionalmente un documento destinato alle imprese di maggiori dimensioni tanto che il D.Lgs. 139/2015 lo ha reso obbligatorio, ma solo per le società che superano i parametri di cui all'articolo 2435-bis c.c.

Sembra utile, ancora, chiarire che il «rendiconto per cassa» degli ETS di minori dimensioni non ha niente a che vedere con il «rendiconto finanziario» della prassi amministrativo contabile di cui si tratta nel presente articolo. Il rendiconto per cassa degli ETS di minori dimensioni trae origine da una contabilità tenuta, appunto, per cassa, mentre il rendiconto finanziario considera usualmente i flussi monetari dell'area operativa per "differenza" depurando tali flussi delle componenti economiche che non hanno comportato nell'esercizio entrate od uscite di cassa. A riprova di quanto detto, è utile ricordare che la versione originaria dell'articolo 13, comma 2 del CTS parlava di «rendiconto finanziario per cassa» e che tale termine è stato rivisto più semplicemente in «rendiconto per cassa» dal decreto correttivo n. 105 del 3 agosto 2018 proprio per evidenziare che il legislatore del CTS non intendeva richiedere agli ETS di minori dimensioni l'applicazione del rendiconto finanziario, bensì un documento di sintesi derivante dall'adozione di una partita semplice, articolata sulla movimentazione dei soli flussi monetari.

Per i "grandi" ETS tra gli schemi richiesti, come detto, non vi è traccia del rendiconto finanziario. Questo non significa che i predetti ETS che vogliono presentare un rendiconto finanziario non possano farlo. Gli ETS potrebbero, per esempio, facoltativamente considerare il rendiconto finanziario un «indicatore finanziario» di cui al punto 18) della relazione di missione oppure una informazione complementare ritenuta, in sintesi, dall'Ente come essenziale per completare la rappresentazione dello stato di salute dell'Ente nei confronti dei propri *stakeholder* (si veda la tabella che segue).

Previsioni della relazione di missione (mod. C) in cui è possibile inserire facoltativamente la predisposizione del rendiconto finanziario

18) l'illustrazione della situazione dell'Ente e dell'andamento della gestione. L'analisi è coerente con l'entità e la complessità dell'attività svolta e può contenere, nella misura necessaria alla comprensione della situazione dell'Ente e dell'andamento e del risultato della sua gestione, indicatori finanziari e non finanziari, nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze. L'analisi contiene, ove necessario per la comprensione dell'attività, un esame dei rapporti sinergici con altri Enti e con la rete associativa di cui l'organizzazione fa parte.

(...)

L'Ente può riportare ulteriori informazioni rispetto a quelle specificamente previste, quando queste siano ritenute rilevanti per fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione e delle prospettive gestionali.

Resta da ribadire che, in queste circostanze, la scelta di predisporre il rendiconto finanziario resterebbe una scelta (non un obbligo) dell'Ente, orientato a riportare informazioni aggiuntive per tutti i portatori di interesse anche al fine di rendere loro possibile maturare un'opinione sull'operato dell'Ente e, in particolare, degli amministratori.

Le problematiche “aggiuntive” nella redazione del rendiconto finanziario degli Enti del Terzo settore

Non esistono soluzioni di prassi per la redazione del rendiconto finanziario nel mondo degli ETS, in massima parte perché, come detto, non vi sono obblighi in merito e non si è sviluppata una specifica prassi operativa, in altra parte in quanto non è stata rinvenuta una esigenza concreta sino ad oggi da parte di una grande quantità di Enti.

Si ricorda (solo) che la determinazione del flusso operativo del rendiconto finanziario può essere ricavata, come accennato, seguendo due metodi:

- il metodo indiretto, rettificando l'utile o la perdita d'esercizio; o
- il metodo diretto, evidenziando i flussi finanziari.

La prassi contabile da sempre ha evidenziato una pressoché completa adozione del metodo indiretto nella predisposizione del RF, richiedendo una rettifica delle componenti economiche non monetarie dell'area operativa.

In questa prospettiva, occorre rilevare che il RF degli ETS si “arricchisce” di ulteriori componenti economiche non monetarie non conosciute dal prospetto societario. Nello specifico, volendo trattare di operazioni che rilevano dal punto di vista economico (con imputazione nel rendiconto gestionale) senza produrre movimentazioni monetarie, acquisiscono particolare rilievo le erogazioni liberali in natura (non monetarie).

Nel momento in cui, per esempio, un ETS riceve in donazione una immobilizzazione senza né condizioni, né vincoli (Oic 35, par. 16 e 17), la scrittura da effettuare sarà, di base:

B) Immobilizzazioni (AP) a A4) Erogazioni liberali (RG)

È di tutta evidenza che nel bilancio in cui viene ricevuta tale donazione sarà necessario effettuare in sede di predisposizione del RF con adozione del metodo indiretto una rettifica, in quanto il componente positivo di reddito rappresentato dall'erogazione liberale (voce A4 della Classe A) non ha determinato alcun corrispondente flusso monetario in entrata.

Laddove l'erogazione liberale sia vincolata per decisione degli organi istituzionali, l'ETS a seguito dell'erogazione liberale di cui sopra, effettua un accantonamento per rilevare l'impegno con una scrittura del tipo (Oic 35, par. 18):

A9) Accantonamento a riserva a AII 2) Riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali (PN) degli organi istituzionali (RG)

In questo caso, il costo determinato dall'accantonamento dovrà essere neutralizzato nella predisposizione del RF. Lo stesso dicasi quando la riserva sarà liberata (Oic 35, par. 19) comportando l'iscrizione di un provento (imputabile alla voce A4) Erogazioni liberali che non configura una entrata monetaria), che in linea con quanto già detto dovrà essere “annullato” nella determinazione dei flussi monetari.

Se, infine, una erogazione liberale non monetaria ha un vincolo stabilito dal donatore, la scrittura rileva solo dal punto di vista patrimoniale (Oic 35, par. 20):

B) Immobilizzazioni (AP) a AII 2) Riserva vincolate destinate da terzi (PN)

comportando, tuttavia, la necessità di sterilizzare le scritture seguenti che neutralizzano nel rendiconto gestionale il “consumo” delle risorse ricevute per tramite dell'operazione:

AII 2) Riserva vincolate destinate da terzi a A4) Erogazioni liberali (RG)

Modalità espositive

Una volta definite le tematiche inerenti agli schemi e le specificità contabili degli ETS, occorre individuare le strade perseguibili da parte degli Enti per la redazione del prospetto.

A parere di chi scrive, le soluzioni che possono essere più razionalmente adottate sono essenzialmente due:

- affidarsi al modello societario di cui all'Oic 10, debitamente rivisto e adattato;
- definire un modello più particolare, partendo dallo schema del rendiconto gestionale di cui al mod. B del D.M. 5 marzo 2020, tenendo in considerazione le integrazioni operate dall'Oic 35.

L'adozione del modello di cui all'Oic 10 appare coerente con il rinvio del decreto ministeriale ai principi contabili societari, debitamente adattati agli scopi civici, solidaristici e di utilità sociali, laddove non esistano apposite disposizioni in materia.

Ciò premesso, lo schema si dovrebbe comporre di un'area operativa, redatta come detto solitamente con il metodo indiretto, un'area di investimento e un'area di finanziamento. Si veda di seguito l'esempio del RF di *Save the Children*.

Esempio di rendiconto finanziario**RENDICONTO FINANZIARIO AL 31/12/2023**

	2023	2022
A Flussi finanziari derivanti dall'attività operativa		
Avanzo (disavanzo) d'esercizio	1.786.065	1.933.666
Imposte sul reddito	660.006	561.884
Oneri finanziari/(proventi finanziari)	- 41.930 -	157.228
(Plusvalenze)/minusvalenze derivanti dalla cessione di attività	- 39.866	-
Utile (perdita) dell'esercizio prima delle imposte, interessi e plusvalenze/minusvalenze da cessione	2.364.275	2.338.321
<i>Rettifiche per elementi non monetari che non hanno avuto contropartita nel capitale circolante netto</i>		
Accantonamenti alla riserva vincolata dagli organi istituzionali	7.100.001	10.030.001
Accantonamenti al fondo rischi	-	-
Accantonamento al fondo trattamento di fine rapporto	706.122	827.265
Ammortamenti delle immobilizzazioni	6.434.464	5.986.368
Svalutazioni per perdite durevoli di valore	-	-
Flusso finanziario prima della variazione del CCN	14.240.587	16.843.634
<i>Variazioni del capitale circolante netto</i>		
Decremento/(incremento) delle rimanenze	- 27.925	-
Decremento/(incremento) dei crediti	- 10.716.979	1.713.575
Incremento/(decremento) dei debiti	5.227.326	3.604.267
Decremento/(incremento) dei ratei e risconti attivi	- 157.258 -	96.350
Incremento/(decremento) dei ratei e risconti passivi	- 585.143	584.281
Flusso finanziario dopo le variazioni del CCN	- 6.259.979	5.805.772
<i>Altre rettifiche</i>		
Interessi incassati/(pagati)	201.952	45.387
(Imposte sul reddito pagate)	- 614.239 -	497.605
Dividendi incassati	2.560	-
(Utilizzo riserva vincolata dagli organi istituzionali)	- 9.880.001 -	19.894.412
(Utilizzo fondo trattamento di fine rapporto)	- 437.418 -	348.169
Flusso finanziario dopo le altre rettifiche	- 10.727.146 -	20.694.800
Flusso finanziario dell'attività operativa (A) -	382.263	4.292.927

	2023	2022
B Flussi finanziari derivanti dall'attività d'investimento		
<i>Immobilizzazioni materiali</i>	- 31.080 -	112.234
(Investimenti)	- 31.999 -	112.234
Disinvestimenti	919	-
<i>Immobilizzazioni immateriali</i>	- 6.128.940 -	6.219.029
(Investimenti)	- 6.128.940 -	6.219.029
Disinvestimenti	-	-
<i>Immobilizzazioni finanziarie</i>	576.270 -	58.533
(Investimenti)	- 1.867.021 -	775.909
Disinvestimenti	2.443.291	717.376
<i>Attività finanziarie non immobilizzate</i>	1.509.043 -	988.294
(Investimenti)	- -	988.294
Disinvestimenti	1.509.043	-
Flusso finanziario dell'attività d'investimento (B) -	4.074.707 -	7.378.090
C Flussi finanziari derivanti dall'attività di finanziamento		
<i>Mezzi di terzi</i>	-	-
Incremento (decremento) debiti a breve verso banche	-	-
Accensione finanziamenti	-	-
(Rimborso finanziamenti)	-	-
<i>Mezzi propri</i>	- 142.970	167.277
Utilizzo di riserve del Patrimonio Vincolato	- 142.970	167.277
Flusso finanziario dell'attività di finanziamento (C) -	142.970	167.277
Incremento (decremento) delle disponibilità liquide (A + B + C)	- 4.599.940 -	2.917.885
Disponibilità liquide iniziali	13.453.188	16.371.074
Disponibilità liquide finali	8.853.248	13.453.188

Fonte: Save the Children, *Bilancio di esercizio 2023*, pp. 51 e 52.

Rileva, tuttavia, osservare che lo schema ripreso dall'Oic 10 perde il collegamento con le aree definite dal mod. B del Rendiconto gestionale, ossia con le movimentazioni prodotte con specifico riferimento alla Classe A, attività di interesse generale, Classe B, attività diverse, Classe C, attività di raccolta fondi, Classe D, attività finanziarie e patrimoniali, Classe E, attività di supporto generale.

L'alternativa all'adozione del modello "societario" consiste nella definizione di un modello *ad hoc*, tale da consentire una riconciliazione dei flussi monetari con il rendiconto gestionale. Occorre premettere che non ci sono problemi nella presentazione di un modello così configurato dal punto di vista formale, stante che il prospetto è redatto facoltativamente e, quindi, rientra tra quelle informazioni complementari che l'Ente decide di utilizzare per fornire informazioni aggiuntive agli *stakeholder*.

In base a tale logica e partendo sempre, in ogni caso, dallo schema dell'Oic 10, il rendiconto potrebbe avere una prima sezione di carattere generale che, partendo dall'avanzo/disavanzo d'esercizio sterilizza le eventuali imposte di competenza e le componenti finanziarie (interessi) imputabili temporalmente all'esercizio:

Avanzo/(disavanzo) d'esercizio		
Imposte di competenza		
Interessi passivi /(interessi attivi)		
(Plusvalenze)/minusvalenze derivanti dalla cessione di attività		
Avanzo/(disavanzo) dell'esercizio prima d'imposte di competenza, interessi e plus/minusvalenze da cessione		

A differenza di quanto previsto dall'Oic 10, non è stata inserita in questa prima sezione la rettifica dell'imputazione dei dividendi, in quanto la distribuzione di utili da parte delle imprese controllate non appare rilevante in molti casi per gli ETS.

Di seguito, potrebbero essere considerate le rettifiche derivanti dalle movimentazioni non monetarie delle singole aree.

Flussi finanziari derivanti dalle attività di interesse generale		
Rettifiche per elementi non monetari che non hanno avuto contropartita nel Ccn		
(Erogazioni liberali non monetarie)		
Accantonamenti ai fondi		
Ammortamenti delle immobilizzazioni		
(Utilizzo delle riserve vincolate)		
Altre rettifiche per elementi non monetari		
<u>Flusso finanziario attività di interesse generale prima del Ccn</u>		

Con le dovute modifiche potrebbero essere costruite anche le rettifiche delle Classi B, C ed E. La Classe D dovrebbe accogliere per lo più componenti finanziarie già esaminate nella loro forma di interessi o di plusvalenze imputate alle rettifiche iniziali o in quanto componenti economiche considerate da altre sezioni del prospetto (per esempio, le variazioni dei crediti derivanti da canoni immobiliari o dei debiti verso fornitori rientranti nelle variazioni del capitale circolante netto, di seguito indicate).

Le altre sezioni dell'area operativa (variazioni del Ccn ed altre rettifiche) potrebbero seguire la falsa riga dell'Oic 10.

Variazioni del capitale circolante netto e Altri incassi/pagamenti		
Variazioni del capitale circolante netto		
Incremento/(decremento) dei debiti verso fornitori		
Decremento/(incremento) delle rimanenze		
Decremento/(incremento) dei crediti vs clienti		
Decremento/(incremento) ratei e risconti attivi		
Incremento/(decremento) ratei e risconti passivi		
Altre variazioni del capitale circolante netto		
3. Flusso finanziario dopo le variazioni del Ccn		
Altre rettifiche Interessi incassati/(pagati)		
(Imposte sul reddito pagate)		

Dividendi incassati		
(Utilizzo dei fondi)		
Altri incassi/pagamenti		
Flusso finanziario dell'attività operativa (A)		
<i>Fonte: OIC, Oic 10, Appendice A – Schemi di riferimento per la redazione del rendiconto finanziario</i>		

Considerazioni di sintesi

Il presente contributo ha effettuato alcune considerazioni di massima in merito all'utilizzo del rendiconto finanziario per gli ETS.

Sgombrato il campo dell'equivoco (inizialmente anche terminologico) che il rendiconto finanziario possa coincidere con il rendiconto per cassa degli ETS di ridotte dimensioni, sono state riprodotte alcune analisi sia di natura giuridica sia di natura tecnico-contabile.

Per quanto concerne la presentazione facoltativa del RF non vi sono problemi di contesto normativo o tecnico, potendo il prospetto essere inserito all'interno della relazione di missione come documento integrativo dei prospetti quantitativi di riferimento (stato patrimoniale e rendiconto gestionale).

Con specifico riguardo alla sua costruzione, due sono le soluzioni tecniche individuate: l'adattamento dell'Oic 10; e, la revisione del prospetto dell'Oic in funzione di una sua potenziale riconciliazione con il rendiconto gestionale. Chi scrive, stante che la costruzione del prospetto potrebbe essere inizialmente non del tutto intuitiva, propende per la seconda soluzione.

Il prospetto accresce l'*accountability* dell'Ente e consente un miglior controllo di gestione. La redazione del rendiconto gestionale richiede, ancor più che per le imprese, un'attenta considerazione delle componenti economiche non monetarie: si pensi alle richiamate erogazioni liberali in natura ricevute e al rilascio delle riserve vincolate. Potrebbe aversi il caso, quindi, di risultati economici che si discostano notevolmente dai flussi monetari di periodo. Il RF consente, perciò, di presentare una gestione delle risorse monetarie. In questa prospettiva, si lega la scelta dell'optare (se fattibile) per un modello che tenda maggiormente a riconciliare i valori delle Classi del rendiconto gestionale con il RF. Le predette classi, infatti, sono concepibili anche come aree gestionali e consentono di per sé di formulare un'opinione sull'andamento del complesso economico dell'Ente. In sostanza, il RF ci può dire, per esempio, se le attività di interesse generale hanno nel corso dell'esercizio assorbito eccessivamente disponibilità liquide o se la raccolta fondi o la gestione delle attività diverse hanno generato cassa in maniera adeguata a sostenere le attività istituzionali. Per i medesimi motivi, il RF può rendere l'organo esecutivo edotto nel formulare i bilanci previsionali dell'Ente che dovrebbero tenere conto anche degli aspetti monetari. Anzi, la funzione gestionale del prospetto dovrebbe rappresentare con tutta probabilità un riferimento informativo cruciale per l'organizzazione al fine di poter ipotizzare le operazioni da porre in essere per il futuro per avere un comportamento appropriato per garantire la continuità operativa.

È chiaro (e forse banale) che l'analisi finanziaria prodotta dal RF degli ETS ha uno scopo diverso rispetto a quanto avviene in ambito societario; il RF delle società informa sulla capacità dell'impresa di generare o assorbire liquidità ai fini di produzione del reddito anche nel futuro, il RF degli ETS vuole comprendere la gestione dei flussi finanziari da parte dell'Ente per consentire una gestione in equilibrio dell'organizzazione e consentire il perseguimento della missione, indirizzando allo stesso tempo l'organo esecutivo a non compiere azioni cagionevoli per il buon andamento dell'organizzazione.

Nel Terzo settore nuovi limiti per i bilanci in forma semplificata

di Gabriele Sepio, Matteo Pozzoli, estratto da Il Sole 24 Ore, 6 settembre 2024, NORME E TRIBUTI, p. 33

Enti del terzo settore alla prova dei nuovi limiti dimensionali introdotti dalla Legge 104/2024 per l'accesso alle forme di rendicontazione semplificata previste dal Codice.

Diverse le novità che imporranno a professionisti e operatori del settore di svolgere **un'attenta valutazione sul volume di entrate** dell'Ente anche tenendo conto dell'eventuale possesso della personalità giuridica da parte dello stesso. Infatti, le modifiche introdotte all'articolo 13 del Codice del Terzo settore (CTS) comportano **un innalzamento della soglia per la predisposizione del rendiconto per cassa da 220mila a 300mila euro** che, tuttavia, rispetto al passato, sarà **riservata ai soli Enti privi di personalità giuridica**. Si tratta di una novità, dunque che, pur ampliando la platea dei destinatari, comporta inevitabilmente una restrizione sotto il profilo soggettivo del campo di applicazione. Per gli Enti dotati di personalità giuridica, infatti, **a partire dal bilancio di esercizio 2025**, non ci sarà più la possibilità di avvalersi del rendiconto per cassa, fatta eccezione per le realtà con entrate non superiori a 60mila euro. Ciò comporta, quindi, un cambio di rotta per gli Enti del Terzo settore dotati di patrimonialità perfetta che, a prescindere dalla loro dimensione (e salvo il limite a 60mila euro), **sono tenuti a predisporre il bilancio di esercizio in forma ordinaria** (stato patrimoniale, conto economico, relazione di missione). Un aspetto che dovrà essere valutato da quelle realtà che in fase di iscrizione al Registro intendano ottenere la personalità giuridica e che, pur avendo entrate inferiori a 300mila euro, non potranno più avvalersi del rendiconto per cassa. Così come la novità delle soglie dimensionali andrà inevitabilmente a incidere su quelle realtà a cui il CTS richiede espressamente – in considerazione delle caratteristiche intrinseche che le contraddistinguono – la necessità di dotarsi di personalità giuridica. È il caso delle società di mutuo soccorso (Sms) o degli Enti filantropici che possono assumere questa qualifica nel solo caso in cui abbiano patrimonialità perfetta. La scelta di prevedere una novità del genere sotto il profilo contabile in considerazione del possesso o meno della personalità giuridica, trova la sua giustificazione nella **necessità di garantire maggiore trasparenza e responsabilità a seconda della natura dell'Ente**. Gli Enti dotati di personalità giuridica, disponendo di un patrimonio autonomo e distinto rispetto a chi li gestisce, sono tenuti a dare una corretta rappresentazione della loro situazione finanziaria e patrimoniale. Ed è in quest'ottica che il bilancio nella sua forma ordinaria garantirebbe maggiore trasparenza e responsabilità contabile. **Un'eccezione** a questa regola però potrà essere fatta valere per **tutte le realtà, con e senza personalità giuridica (circolare del ministero del Lavoro 6/2024), che abbiano registrato entrate non superiori 60mila euro**. Questi avranno la facoltà di utilizzare un **rendiconto per cassa con voci aggregate**. Senza però nulla togliere a queste realtà di avvalersi comunque del bilancio ordinario qualora intendano rappresentare con maggiore chiarezza verso l'esterno la tipologia di entrate e uscite dell'Ente. Infine, sul fronte della tempistica la Legge 104/2024, entrata in vigore il 3 agosto, **non ha previsto una disposizione transitoria** relativamente all'operatività di

queste misure lasciando il ministero del Lavoro intervenire sul punto. La prima applicazione delle norme, infatti, partirà dal bilancio relativo al primo esercizio finanziario successivo a quello di entrata in vigore della Legge 104. Pertanto, per gli Enti che presentano coincidenza tra esercizio finanziario e anno solare le **novità scattano per il bilancio 2025**, con riferimento ai parametri dimensionali dei proventi iscritti nel bilancio 2024. Per le **associazioni sportive** che chiudono il proprio esercizio al 30 giugno, invece, le **novità si applicheranno a far data dal bilancio 2025-2026, considerando i proventi (entrate) dell'esercizio 2024-2025**.

IN SINTESI	<p>Il punto sulle novità</p> <p>La Legge 104/2024 introduce diverse novità che impattano sull'accesso alle forme di rendicontazione semplificata da parte degli ETS. A pesare sulle valutazioni degli addetti ai lavori saranno due fattori: il volume delle entrate e il possesso (o meno) della personalità giuridica. Nello specifico, con la modifica dell'articolo 13 del CTS, cambia la soglia per la predisposizione del rendiconto per cassa, passando da 220mila a 300mila euro ma solo per gli Enti sprovvisti di personalità giuridica. Gli altri, a partire dal bilancio di esercizio 2025, saranno tenuti a compilare - indipendentemente dalle dimensioni - bilanci solo in forma ordinaria. Un aspetto che dovrà essere tenuto in conto dalle realtà che, al momento dell'iscrizione al Registro, puntano a ottenere la personalità giuridica e che, pur registrando entrate inferiori a 300mila euro, non potranno ricorrere al rendiconto per cassa. C'è, tuttavia, un'eccezione alla regola e riguarda tutti gli ETS che, con o senza personalità giuridica, riportino entrate non superiori a 60mila euro. Questi ultimi potranno, infatti, avvalersi di un rendiconto per cassa con voci aggregate.</p>
------------	--

Negli Enti più piccoli entrate e uscite in forma aggregata

Per gli Enti di minori dimensioni, con la Legge 104/2024, arrivano modalità super semplificate. Per chi presenta componenti positivi non superiori a 60mila euro ci sarà la possibilità di predisporre un «rendiconto per cassa con le entrate e le uscite in forma aggregata». Ma quale sarà lo schema che questi Enti dovranno predisporre? A rigore bisognerà attendere un apposito modello che definisca le modalità di rendicontazione semplificata. Il nuovo comma 3 dell'articolo 13 del CTS ha richiesto anche per il bilancio con voci aggregate (analogamente a quanto previsto per quello in forma ordinaria e per il rendiconto per cassa) una specifica modulistica predisposta dal ministero del Lavoro, sentito il Consiglio nazionale del Terzo settore. Peraltro, il percorso di definizione del decreto sul bilancio si amplia, tenuto conto che la Legge 104/2024 richiede che la “modulistica” venga prodotta anche di concerto con il ministro dell'Economia e delle finanze e con il ministro della Giustizia. Le nuove modalità di rendicontazione dovranno, dunque, da un lato assicurare **una maggiore aggregazione delle voci e dall'altro prevedere, in ogni caso, la rappresentazione di alcune informazioni minime fondamentali**. È presumibile ritenere, dunque, che lo schema semplificato “aggreghi” le voci già presenti nel modello D del D.M. 5 marzo 2020 del bilancio. Per la verità, la possibilità di aggregare talune voci è oggi già possibile nei bilanci degli ETS. L'introduzione dell'allegato al citato D.M. sul bilancio consente di **riunire voci e sotto-voci quando il raggruppamento è irrilevante o quando favorisce la chiarezza del bilancio**, fino a eliminare le richiamate poste quando queste presentano importi nulli per due esercizi consecutivi. Il nuovo sistema semplificato, quindi, **potrebbe già operare sull'attuale schema del rendiconto per cassa** riducendo le voci ritenute meno ricorrenti o rilevanti per gli Enti di ridotte dimensioni, ma mantenendo l'ossatura del rendiconto articolato sulla distinzione tra entrate/uscita da attività di interesse generale; entrate/uscite da attività diverse; entrate/uscite da raccolta fondi; entrate/uscite da attività finanziarie e patrimoniali; entrate/uscite di supporto generale. Questa classificazione (anche per classi) è funzionale all'ottenimento di informazioni fondamentali (si pensi anche solo alla verifica del limite della secondarietà delle attività diverse). Impossibile, in ogni caso, eliminare anche per questi Enti, le informazioni riguardanti la “documentazione” del carattere secondario e strumentale delle attività diverse e la rendicontazione delle raccolte fondi occasionali, in quanto richieste dal legislatore del CTS a tutti gli Enti.

Assemblee a distanza sempre ammesse negli Enti del Terzo settore

di Enrico Maria Sironi, Gabriele Sepio, estratto da *Il Sole 24 Ore*, 13 settembre 2024, *NORME E TRIBUTI*, p. 38

Assemblee online in pianta stabile nel Terzo settore. Con le novità introdotte dalla Legge 104/2024 si prevede, in via definitiva, la possibilità per gli Enti del Terzo settore (ETS) di svolgere assemblee con modalità telematiche.

Con l'intervento della Legge 104/2024, si superano le restrizioni presenti nell'originaria formulazione dell'articolo 24 del D.Lgs. 117/2017 (Codice del Terzo settore) dove l'intervento degli associati, mediante mezzi di telecomunicazione, veniva concesso **solo se espressamente previsto** nello Statuto dell'Ente.

La modifica intervenuta in questo caso ammette la possibilità di svolgere assemblee online a condizione che non vi sia un divieto espresso. Un intervento legislativo che di fatto **uniforma il trattamento riservato agli ETS rispetto alla generalità degli Enti non profit** che restano al di fuori del Registro unico nazionale del Terzo settore.

Queste ultime realtà, infatti, seguono in merito al funzionamento delle assemblee le regole del Codice civile lasciando ampio spazio all'autonomia statutaria degli Enti nel decidere le modalità di svolgimento delle assemblee sociali, ivi inclusa la possibilità di tenere assemblee completamente (o parzialmente) a distanza. Il tutto a condizione che siano rispettati i principi di collegialità e democraticità e assicurati la verifica dell'identità degli intervenuti e il loro diritto a partecipare attivamente alla discussione delle materie poste all'ordine del giorno.

Peraltro, la novità introdotta dalla Legge 104/2024 trova applicazione **anche agli ETS con forma giuridica diversa da quella associativa** e, più nello specifico, a quelle fondazioni il cui statuto prevede un organo assembleare o di indirizzo. L'articolo 24, comma 6 del Codice del terzo settore, infatti, estende quanto previsto dall'articolo 24 – ivi incluso il comma 4 come riformulato – a tali realtà. Ciò significa che della facoltà di avvalersi dei mezzi di telecomunicazione potranno beneficiarne anche gli eventuali organi collegiali delle fondazioni **con forma “ibrida”, quali le fondazioni di partecipazione**, salvo che lo statuto o l'atto costitutivo non lo vietino espressamente.

La Legge **tace, invece, sulla possibilità di ricorrere alle riunioni in via telematica anche per gli organi collegiali (diversi dall'assemblea) di associazioni e fondazioni dotate della qualifica di ETS**. In tal senso, una risposta positiva arriva dal Notariato che, con la massima 13 del 2022, si era già espresso favorevolmente. Per gli organi di amministrazione e controllo, infatti, non rinvenendosi disposizioni né nel Codice civile, né tantomeno nel Codice (articoli 26 e 30), che precludano tale possibilità, deve ritenersi sempre ammissibile che le riunioni si svolgano anche con modalità online, pur in assenza di diversa previsione statutaria.

Tuttavia, sia in un caso che nell'altro, l'ETS dovrà considerare le condizioni da rispettare al fine di **garantire la validità delle decisioni adottate** dagli organi collegiali dell'Ente con modalità telematiche. Le adunanze, infatti, potranno dirsi valide al ricorrere delle condizioni, richiamate per le assemblee dall'articolo 24, comma 4, del CTS e precisate dal Consiglio notarile di Milano con la massima n. 13/2022. In primo luogo, le riunioni possono dirsi valide a condizione che tutti **i partecipanti siano identificati e sia garantita la possibilità di seguire la discussione e intervenire in tempo reale** rispetto alla trattazione dei diversi argomenti all'ordine del giorno. Quanto alla fase di votazione, invece, è necessario assicurare la **contestualità del procedimento decisionale e l'identificazione dei votanti**, nel rispetto del metodo collegiale e del diritto di informazione. Con l'ulteriore precisazione che non si ritiene necessaria la compresenza, nel medesimo luogo fisico, del presidente e del segretario verbalizzante.

Terzo settore, se l'Ente si scioglie patrimonio da devolvere ad altro ETS

di Gabriele Sepio, Vincenzo Sisici, estratto da Il Sole 24 Ore, 4 luglio 2024, NORME E TRIBUTI, p. 31

A più di due anni dall'operatività a pieno regime del Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS), gli Enti sono chiamati a confrontarsi con le implicazioni giuridico-economiche relative alla devoluzione del patrimonio nelle diverse ipotesi contemplate dal Codice del Terzo settore (CTS).

È un tema, quello della devoluzione patrimoniale, che non pone solo vincoli normativi a cui gli Enti del Terzo settore (ETS) sono tenuti ad adeguarsi, ma che è anche espressione di un principio basilare del sistema: il mantenimento all'interno del circuito dell'economia sociale della ricchezza ivi generata. Mettendo a sistema la normativa e la prassi già elaborata in materia con riferimento alle ONLUS, il Codice del Terzo settore fa scattare gli **effetti devolutivi essenzialmente in due casi**: da un lato nell'ipotesi dello **scioglimento**, che implica l'estinzione giuridica dell'ETS, e, dall'altro, nel caso della **cancellazione** dal RUNTS dell'Ente che intende rimanere operativo fuori dalla cornice del Terzo settore.

Nel primo caso (articolo 9) il CTS, rinviando alle ipotesi di scioglimento previste dal Codice civile (raggiungimento dello scopo o impossibilità di perseguirlo), richiede la **devoluzione del patrimonio residuo (ovvero quello risultante dalla fase di liquidazione) ad altro ETS**, previo parere positivo dell'Ufficio del RUNTS. Nel caso della **cancellazione** (articolo 50), invece, la **devoluzione del patrimonio riguarderà solo quello incrementale**. Un'ipotesi, questa, che potrà verificarsi non solo nel caso in cui l'Ente presenti istanza motivata, ma anche nelle diverse ipotesi previste dall'articolo 25 del D.M. 106/2020 (accertamento d'ufficio della carenza o mancanza dei requisiti per rimanere iscritti al Registro, mancata ottemperanza degli obblighi di deposito degli atti, aggiornamenti, presenza di provvedimenti di liquidazione o dell'autorità competenti). La ratio delle due regole in merito alla consistenza del patrimonio da devolvere sta proprio nell'operatività successiva alla devoluzione, che contraddistingue la seconda ipotesi e che implica di circoscrivere gli effetti devolutivi al patrimonio generato in costanza dell'iscrizione al RUNTS. Il tema della devoluzione del patrimonio **riguarda anche le ONLUS** che, laddove scelgano di non fare il proprio ingresso nel RUNTS entro il 31 marzo del periodo di imposta successivo all'autorizzazione Ue, saranno tenute a devolvere il patrimonio incrementale. Quest'ultimo sarà calcolato tenendo conto della quota parte accumulata in vigenza della qualifica di ONLUS secondo uno schema analogo a quanto previsto dall'articolo 50 del Codice del Terzo settore in caso di cancellazione. In tutte queste casistiche il fenomeno devolutivo è la naturale conseguenza dell'applicazione del principio dell'assenza di scopo di lucro che ispira l'intera disciplina del Terzo settore.

Con tale strumento il legislatore sottrae le risorse economiche dell'Ente alla discrezionalità gestoria di soci e amministratori, **preservando così il vincolo di destinazione del patrimonio** anche quando il singolo ETS viene meno. Il patrimonio, dunque, deve essere impiegato per continuare a finanziare le attività di interesse generale a fronte della sua assegnazione a un Ente beneficiario con qualifica di ETS. Sotto

questo ultimo punto di vista, gli ETS dovranno quindi fare i conti anche con la scelta dei destinatari a cui devolvere il proprio patrimonio.

Il ministero del Lavoro e delle politiche sociali ha infatti escluso le ONLUS dal novero dei soggetti che possono beneficiare della devoluzione (nota 6710/20254). Questi ultimi Enti, la cui qualifica rileva soltanto a fini fiscali, non sono infatti sottoposti al medesimo obbligo di devoluzione del patrimonio degli ETS, caratterizzato da un regime civilistico di grande rigore che sanziona con la nullità gli atti di devoluzione compiuti in violazione di quanto disposto dall'ufficio del RUNTS.

Ciò a presidio del sistema virtuoso di sostenibilità - sottostante alla normativa sulla devoluzione - che si autoalimenta delle proprie risorse e favorisce la produzione di valore sociale condiviso.

Le ONLUS e la devoluzione del patrimonio degli Enti del Terzo Settore

di Francesca Ferretti, Dottore commercialista ODCEC Milano

ONLUS - l'acronimo di Organizzazione Non Lucrativa di Utilità Sociale, indica un Ente senza scopo di lucro che rispetta i requisiti riportati nel D.Lgs. 460/1997. Possono essere riconosciute come ONLUS diverse forme di organizzazioni: si parla infatti di associazioni, fondazioni, società cooperative, comitati e altri Enti di carattere privato, a patto di presentare i necessari requisiti a livello di statuto e di svolgere delle attività in favore di soggetti svantaggiati.

I **requisiti fondamentali** che un Ente deve rispettare per poter essere riconosciuto come ONLUS sono i seguenti:

- deve svolgere delle attività in uno o più Settore previsti dalla legge (settori che si vedranno nel prossimo paragrafo) sempre e comunque per perseguire delle finalità di solidarietà sociale;
- non può svolgere attività differenti rispetto a quelle previste dalla legge, eccezione fatta per le attività direttamente connesse;
- deve redigere annualmente il bilancio o il rendiconto;
- non può in nessun modo, neanche in modo indiretto, distribuire gli utili e gli avanzi di gestione. Lo stesso divieto è valido anche per la distribuzione di capitale, di riserve o di fondi; questa ipotesi è percorribile solamente nel caso in cui la distribuzione venga imposta da una normativa o nel caso in cui sia fatta a favore di altre ONLUS facenti parte – da statuto – della stessa struttura;
- deve utilizzare gli utili o gli eventuali avanzi di gestione, per portare avanti le attività istituzionali e quelle ad esse direttamente connesse;
- in caso di scioglimento, qualsiasi sia la causa, deve devolvere il patrimonio dell'organizzazione, individuando come destinatarie altre ONLUS o altri Enti di pubblica utilità;
- deve rispettare la disciplina del rapporto associativo, con l'esclusione espressa della partecipazione unicamente temporanea alla vita associativa; i partecipanti con i necessari requisiti e gli associati devono avere il diritto di voto per approvare lo statuto e per apportarvi eventualmente delle modifiche, così come per approvare e modificare i regolamenti relativi alla nomina degli organi direttivi della ONLUS;
- infine, nella denominazione come in qualsiasi altro segno distintivo o forma di comunicazione verso l'esterno, deve essere sempre presente in modo chiaro l'acronimo ONLUS, o eventualmente la locuzione completa Organizzazione non lucrativa di utilità sociale.

Il D.Lgs. 460/1997 stabilisce le **attività che possono esse svolte**, nello specifico:

- assistenza sanitaria;
- assistenza sociale;
- assistenza sociosanitaria;

- tutela dei diritti civili;
- istruzione;
- formazione;
- beneficenza (anche in forma indiretta, indirizzata verso altri soggetti senza scopo di lucro);
- sport a livello dilettantistico;
- tutela, promozione e valorizzazione in campo artistico e storico;
- tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente (a eccezione dell'attività continua nel tempo di raccolta e riciclaggio dei rifiuti);
- cooperazione tesa allo sviluppo e alla solidarietà internazionale;
- ricerca scientifica di particolare interesse sociale (che può essere svolta dall'ONLUS stessa oppure può essere affidata a soggetti esterni, come università, Enti di ricerca e altre fondazioni).

Abrogazione delle ONLUS

Il Codice del Terzo Settore ha definito che, con l'entrata in vigore delle nuove disposizioni fiscali inserite nel Titolo X del Codice stesso, la **normativa delle ONLUS verrà abrogata**.

Si è quindi creato un lungo – più del previsto – periodo transitorio per tutte le realtà già iscritte all'interno dell'anagrafe ONLUS. L'abrogazione della normativa sarà **definitiva solo in presenza di due condizioni**:

- da una parte, la messa in opera del RUNTS (Registro unico nazionale del Terzo Settore), la quale è già avvenuta a fine 2021;
- dall'altra, il via libera da parte dalla Commissione Europea, per quanto riguarda le normative fiscali.

Le ONLUS cesseranno di esistere al 31 dicembre del medesimo anno. Più che di un'eliminazione, però, si parla di una "trasformazione" che potrà essere deliberata dalle stesse ONLUS entro il 31 marzo dell'anno successivo con decorrenza il precedente 1° gennaio.

All'interno di questo periodo le ONLUS possono agire come in precedenza, applicando dunque le disposizioni fiscali previste dal D.Lgs. n. 460/1997.

Pur lasciando alle ONLUS la libertà di agire come in precedenza per l'interezza del periodo transitorio, il Codice del Terzo Settore **obbliga** le Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale **a entrare nel nuovo regime fiscale degli Enti del Terzo Settore, iscrivendosi al RUNTS**, così da avere per l'appunto la qualifica di ETS e lasciarsi alle spalle quella di ONLUS.

Il caso della destinabilità del patrimonio residuo di un ETS a una ONLUS

A seguito di un quesito sottoposto dal Sottogruppo Terzo Settore della Commissione politiche sociali della Conferenza delle regioni e province autonome con la nota n. 6710 del 30 aprile 2024, il Dipartimento per le politiche sociali, del Terzo Settore e migratorie del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali ha stabilito **l'impossibilità per un Ente del Terzo Settore (ETS) di destinare il proprio patrimonio residuo ad una ONLUS**.

Il quesito, sottoposto al Ministero da parte del Sottogruppo Terzo Settore della Commissione politiche sociali della Conferenza delle regioni e province autonome, aveva ad oggetto per l'appunto la possibilità per una ONLUS (iscritta alla relativa Anagrafe unica) di risultare beneficiaria della devoluzione patrimoniale di un ETS. Si ricorda che, dall'entrata in vigore del RUNTS, **non è più possibile iscriversi all'Anagrafe delle ONLUS**, ma chi vi è iscritto lo rimane fino alla trasformazione in "ETS".

L'articolo 9 del Codice del Terzo Settore prevede che, in caso di **devoluzione del patrimonio per estinzione o scioglimento** di un Ente iscritto al RUNTS – ETS – lo stesso sarà devoluto **ad altro Ente** del Terzo Settore o in mancanza alla **Fondazione Italia Sociale**.

Si precisa che un Ente del Terzo Settore è **tenuto a devolvere il proprio patrimonio** in caso di estinzione o scioglimento, così come in caso di cancellazione dal registro unico nazionale del Terzo Settore (RUNTS), qualora abbia intenzione di **continuare ad operare ai sensi del Codice civile**: in quest'ultimo caso, la devoluzione è limitata all'incremento patrimoniale realizzato negli esercizi in cui l'Ente è stato iscritto al RUNTS.

Il vincolo appena descritto ha come finalità quella di **vincolare il patrimonio** dell'Ente che si è estinto o che ha perso la qualifica di ETS, e di farlo rimanere **all'interno del "circuito"** degli Enti del Terzo Settore, i quali godono di un regime (fiscale e contributivo) di vantaggio perché perseguono finalità di tipo civico, solidaristico e di utilità sociale tramite lo svolgimento di attività di interesse generale, sempre che obbligatoriamente sia prevista negli statuti degli ETS.

Con il quesito si richiede appunto se, oltre agli ETS iscritti al RUNTS, **anche le ONLUS possano essere destinatarie del patrimonio residuo**, in quanto considerate anch'esse dallo stesso Codice del Terzo Settore (art. 101, commi 2 e 3) come Enti del Terzo Settore in via transitoria.

Considerando le normative di riferimento del CTS e delle ONLUS, sarebbe stato logico pensare che, essendo le ONLUS in un periodo transitorio, ma in cui di fatto godono degli stessi diritti e agevolazioni (anche il 5 per mille), potesse una ONLUS ricevere in devoluzione un eventuale patrimonio residuo e calcolato quale incremento nel periodo agevolativo.

Nonostante le due normative richiamate (il Codice del Terzo Settore e il D.Lgs. 460/1997) presentino indubbiamente dei profili in comune circa la devoluzione del patrimonio, e nonostante l'art. 101 del Codice consideri le ONLUS come ETS in via transitoria, secondo il Ministero tali elementi non sono rilevanti per la risoluzione del caso in esame, il quale deve essere letto su presupposti diversi.

L'art. 34, comma 3, del D.M. 106/2020 riconosce alle ONLUS iscritte al giorno antecedente l'operatività del RUNTS, di iscriversi al RUNTS dal 28 marzo 2022 e fino al 31 marzo dell'anno successivo al rilascio della autorizzazione della Commissione Europea.

Il Ministero, pur riconoscendo punti di affinità tra le due normative, di fatto **attribuisce natura civilistica alla qualifica di ETS e natura fiscale alla qualifica di ONLUS**.

Questa differenza porta a stabilire che quanto contenuto all'art. 9 del Codice sia un regime tutorio di natura civilistica, con la previsione di nullità degli atti di devoluzione dei patrimoni residui in assenza o difformità del parere obbligatorio dell'ufficio RUNTS. L'assenza di analoga previsione nel corrispondente art. 10 del D.Lgs. 460/1997 fa sì che **non sia possibile questa devoluzione**.

Qualora, infatti, un ETS devolvesse il proprio patrimonio residuo ad una ONLUS, si potrebbe verificare la situazione in cui essa sia chiamata a propria volta a disporre del patrimonio residuo, senza però aver conseguito nel frattempo l'iscrizione al RUNTS. Ci si troverebbe, di fatto, nella situazione in cui tale patrimonio, che si è formato anche grazie al regime agevolativo concesso dalla normativa del Terzo Settore, **risulterebbe sprovvisto della tutela rafforzata costituita dalla sanzione della nullità dell'atto devolutivo**.

La mancanza di una simile garanzia conduce il Ministero, sentita anche l'Agenzia delle entrate, a ritenere che un ETS possa devolvere il proprio patrimonio solo nei confronti di altri ETS, iscritti nel RUNTS (e come tali accomunati da un pieno assoggettamento alla disciplina codicistica in tutte le sue parti) e non anche ad ONLUS iscritte ad oggi alla relativa Anagrafe unica.

Pertanto, con questa nota si evidenzia che **anche nel regime transitorio comunque emergono delle differenze**, pertanto le ONLUS dovranno valutare la eventuale convenienza ad entrare nel regime degli ETS anche prima della fine del periodo di transizione.

Gli adeguati assetti organizzativi per gli Enti del Terzo Settore

di Daniela Morlacchi, Dottore commercialista ODCEC Milano

Con l'entrata in vigore del Codice del Terzo Settore – CTS – molte norme vengono adattate agli Enti del Terzo Settore, creando anche qualche preoccupazione in quegli organi amministrativi degli ETS abituati ad operare in mercati differenti.

A seguito dell'entrata in vigore del Codice della Crisi dell'Impresa e dell'Insolvenza ex D.Lgs. 14/2019, i Tribunali hanno iniziato ad analizzare nelle cause la presenza di assetti organizzativi adeguati anche negli ETS.

Con l'introduzione dell'art. 2086 c.c., oltre agli atti esteriori di esercizio dell'impresa, potrebbero essere sottoposti al vaglio del Giudice anche i comportamenti e le omissioni dell'amministratore in relazione alle scelte dallo stesso adottate, o tralasciate, riguardo la struttura organizzativa dell'impresa, sia nel caso di crisi dell'impresa, ma anche nel corso della ordinaria vita della medesima.

Definizione e obbligatorietà degli adeguati assetti per gli ETS

Tenendo conto della tipologia e delle dimensioni di ogni impresa, si potrebbero immaginare **due scenari di responsabilità** collegate all'obbligo di adozione di assetti adeguati:

1. una “responsabilità per difetto di istituzione di adeguati assetti organizzativi, quando ciò abbia impedito di avvertire il manifestarsi e l'aggravarsi della crisi” e
2. una “responsabilità per mancata tempestiva reazione, che potrebbe sussistere anche in presenza di assetti organizzativi adeguati se l'amministratore abbia poi trascurato di avvalersi degli strumenti di monitoraggio a sua disposizione o ne abbia colpevolmente ignorato o sottovalutato i segnali”.

Quindi ci si domanda se anche gli Enti del Terzo Settore **siano tenuti ad avere adeguati assetti organizzativi**, considerando la tipologia di attività svolta e il fine.

Non esiste una norma diretta per gli ETS, ma l'art. 30, comma 6, del CTS, unitamente al principio dettato dall'art. 2403, primo comma, c.c., impone all'organo di controllo degli ETS di verificare l'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile. In particolare, la norma recita: “l'organo di controllo vigila sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, anche con riferimento alle disposizioni del D.Lgs. n. 231/2001, qualora applicabili, nonché sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento”.

Considerando i destinatari dell'art. 30, di certo l'ETS che si costituisce in forma di Fondazione o Associazione dovrà dotarsene obbligatoriamente.

Assunta la definizione di assetto organizzativo dai principi consolidati del D.Lgs. n. 231/2001, come: “complesso delle direttive e delle procedure stabilite per garantire che, il potere decisionale sia assegnato ed effettivamente esercitato a un appropriato livello di competenza e responsabilità”, ci si deve interrogare in merito a:

- i. quali siano le variabili da osservare;
- ii. quando un Modello possa definirsi adeguato e funzionante;

Gli elementi da considerare per l'adeguatezza degli assetti

Il CNDCEC, nel documento sulle norme di comportamento dell'organo di controllo (*Norme ETS...*), ha individuato i **principi e i criteri applicativi più consoni agli Enti**, a presidio della responsabilità da inadeguatezza dell'organizzazione. In particolare, l'organo di controllo vigila sul processo decisionale degli amministratori, valutando l'idoneità del Modello rispetto: alle dimensioni, alla complessità, alle caratteristiche e alla natura dell'Ente, nonché alle modalità di perseguimento dello scopo e alla conservazione del patrimonio minimo, nella prospettiva di funzionamento e di continuità dell'ETS. (*Norma ETS 3.5*).

Di conseguenza, **l'adeguatezza dovrà valutarsi in funzione:**

- dell'organizzazione gerarchica;
- della redazione di un organigramma dell'Ente con chiara identificazione delle funzioni, dei compiti e delle linee di responsabilità;
- dell'esercizio dell'attività decisionale e direttiva dell'Ente da parte dei soggetti ai quali sono attribuiti i relativi poteri;
- della sussistenza di procedure che assicurano l'efficienza e l'efficacia della gestione dei rischi, anche nello svolgimento delle attività che perseguono le finalità di interesse generale, e del sistema di controllo, nonché la completezza, la tempestività, l'attendibilità e l'efficacia dei flussi informativi (anche con riferimento agli Enti e alle società direttamente o indirettamente controllate);
- delle procedure che assicurino la presenza di personale con adeguata professionalità e competenza a svolgere le funzioni assegnate;
- delle direttive e di procedure formalizzate, loro aggiornamento periodico ed effettiva diffusione;
- delle procedure e dei flussi informativi che siano in grado di assicurare la tempestiva rilevazione di circostanze che possano far sorgere significativi dubbi circa la capacità dell'Ente di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.

La normativa fa pesare sulla **responsabilità dell'organo di controllo** dell'ETS l'adeguatezza e il funzionamento di un modello che si rifa' a quello societario.

La costruzione di un assetto idoneo implica un procedimento più o meno complesso, che richiede diverse attività, in funzione della natura e degli obiettivi dell'Ente. Data l'interdipendenza tra le dimensioni dell'Ente e l'assetto organizzativo, la modesta dimensione può consentire assetti organizzativi più semplificati in ragione dei processi, del flusso informativo e delle competenze a presidio. Al crescere della dimensione, la struttura organizzativa sarà più articolata e, di conseguenza, aumenta l'esigenza di adottare procedure volte a monitorare i diversi processi.

Si ritiene che l'obbligo, sebbene il richiamo dell'art. 30 trovi collocazione nel CTS dedicato alle Fondazioni ed alle Associazioni, in realtà, riguarda tutti gli ETS, **a prescindere dalla "forma" giuridica con cui svolgeranno le proprie attività.**

Ci sono moltissimi richiami nel CTS degli articoli del Codice civile di competenza degli imprenditori e delle aziende, richiami così ampi che si potrebbe pensare ad un processo di "imprenditorializzazione" del Terzo Settore e di vera e propria "aziendalizzazione" degli operatori che vorranno fare parte come Enti iscritti al Runts.

Si pensi, per esempio, agli obblighi di iscrizione nel registro degli ETS di cui all'art. 11, comma 1, del CTS, che prende le sue mosse da ragioni e finalità storicamente rintracciabili nell'esigenza di garantire ai terzi un certo grado di trasparenza della vita delle imprese che, ancora oggi, trova disciplina negli artt. 2195 e ss. c.c.

Lo stesso per quanto riguarda l'art. 12, che impone agli ETS **una denominazione sociale**, qualunque essa sia, di cui fare sempre riferimento e menzione nella propria corrispondenza e nei propri atti: questo ci porta a pensare e fare un parallelo con l'art. 2250 c.c. dedicato alle società e persino alle norme – artt. 2569 e ss. c.c. – che regolano registrazione, uso e circolazione dei segni distintivi dell'azienda.

E se si analizzano gli articoli 13, 14, 15 e 16 del CTS che obbligano l'ETS, in forme diverse, a redigere

bilancio e scritture contabili, a redigere un bilancio sociale, a dotarsi di libri sociali obbligatori, appare evidente lo **scopo di dare evidenza e forma scritta ai processi decisionali e “passaggi” vitali dell’Ente** che, inevitabilmente, ricalcano le principali norme del Codice civile con cui si disciplina la vita dell’impresa in forma individuale e collettiva/societaria.

Si può quindi constatare come le norme generali del CTS dimostrano di assimilare, persino nelle loro rubriche (art. 15 denominato: Libri sociali obbligatori), gli Enti del Terzo Settore alla figura dell’impresa, sia pure senza scopo di lucro e con finalità sociali e solidaristiche.

Perciò gli “assetti adeguati” di cui all’art. 2086 c.c., previsti anche dall’art. 30 del CTS, non potranno che riguardare tutti gli Enti del Terzo settore, anche **quelli costituiti in forma diversa dalla Fondazione e dall’Associazione, obbligatoriamente ogni qualvolta andranno ad acquisire soggettività giuridica.**

Si sottolinea come l’applicazione di tutte le norme del citato del Codice del Terzo Settore presuppongono, quantomeno, **un minimo di organizzazione.**

Quindi è dimostrato come certe norme debbano essere applicate a questo settore ora totalmente regolamentato: si pensi ad un bilancio e a delle scritture contabili che devono provenire da un’ordinata tenuta di documenti ad opera di soggetti incaricati e che, in nome di una maggiore efficienza, dovranno, anche in modo semplice, procedimentalizzare la propria azione per ripeterla con le scadenze temporali previste dalla normativa vigente. Così come sarà necessario procedimentalizzare le fasi di adozione delle decisioni perché ne rimanga la traccia necessaria che possa essere ricompresa nei libri sociali obbligatori. E tutto questo anche a tutela anche degli amministratori.

Analizzando quindi congiuntamente l’art. 30 CTS e l’art. 2086 c.c., appare evidente come sarà obbligatorio dotarsi di adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili, secondo natura e dimensione dell’Ente.

Anche guardando all’“**oggetto sociale**” degli ETS e, in particolare degli agli artt. da 10 a 15 del CTS, ci si convince dell’obbligatorietà degli adeguati assetti, perché l’assenza dello scopo di lucro tra le finalità sociali di questi Enti non ne elimina, per forza, la veste di impresa che il Legislatore sembra avergli voluto dare.

Come correttamente osservato dagli studiosi, la nozione di imprenditore dettata dall’art. 2082 c.c. non contiene alcun riferimento allo scopo di lucro e, anzi, si è progressivamente affermata in dottrina e in giurisprudenza l’opinione che la fattispecie “impresa” non presupponga lo scopo lucrativo, *“risultando a riguardo sufficiente il rispetto di un metodo di gestione idoneo a realizzare il pareggio tra costi e ricavi a salvaguardia dell’economicità dell’attività esercitata”*.

Ed è proprio sulla scorta di tale premessa che, con riferimento agli ETS, la migliore dottrina, senza alcun imbarazzo, ammette la **serena combinazione della finalità altruistica con gli elementi della economicità e l’efficienza tipici della gestione imprenditoriale**: *“Se negli anni immediatamente successivi all’entrata in vigore del codice non si riconosceva l’idea che l’attività di impresa potesse essere svolta da associazioni e fondazioni, apparendo in contrasto con il loro elemento teleologico, è ormai opinione condivisa che l’attività realizzata non rappresenti l’elemento determinante ai fini della qualificazione funzionale. Piuttosto, questa rappresenta lo strumento attraverso il quale gli Enti collettivi possono perseguire la propria finalità istituzionale, lucrativa o altruistica che sia. (...) In definitiva, lo svolgimento di attività commerciali da parte di questi Enti è ormai un dato non solo ricorrente, ma numericamente rilevante”*.

Del resto, è opinione condivisibile, quella di numerosi autori, per i quali il nuovo art. 2086 c.c. comporti per gli assetti adeguati una valenza di vero e proprio minimo comune denominatore che concerne tutte le imprese, *“incluse quelle non commerciali e quelle non formalmente imprenditoriali, come associazioni, fondazioni e consorzi dediti in concreto all’esercizio d’impresa”*.

Se tutto questo vale per questi Enti che si avvicinano alle imprese, è anche valida con qualche variazione anche per ETS che non si avvicinano.

Se analizziamo le attività che vengono svolte anche in forma di volontariato, possiamo ben concludere che le stesse, se condotte in modo organizzato e non occasionale, anche se sono da considerarsi attività di

utilità sociale quindi esterne dal mercato profit, sono comunque in grado di incidere sullo stesso mercato profit sicuramente in più modi.

Quindi l'assenza di scopo lucro e/o l'assenza delle forme imprenditoriali più tradizionali non necessariamente escludono l'attività di impresa e gli adeguati assetti che essa comporta obbligatoriamente.

Come indicato, quindi, per la parte di attività rientranti nell'alveo dell'art. 5 del CTS, pur con tutte le limitazioni di cui all'art. 4 del CTS stesso, **anche Enti ecclesiastici ed Istituti religiosi saranno chiamati a dotarsi degli adeguati assetti organizzativi** di cui all'art. 2086 c.c. proprio in ragione del richiamo che, sia pure implicito, il Codice del Terzo Settore opera della norma in commento.

Vi sono anche altri elementi, oltre le disposizioni del CTS di richiamo, implicito o esplicito, alle norme codicistiche destinate all'impresa, che suggeriscono l'applicabilità dell'art. 2086 c.c. agli ETS: ossia il fatto che in questi Enti vi siano molteplici interessi presenti e da tutelare che rendono l'adozione di adeguati assetti organizzativi contabili ed amministrativi oltre che un obbligo anche una opportunità consigliabile. La riforma dell'art. 2086 c.c., che ha esteso l'obbligo di assetti organizzativi adeguati a tutte le imprese esercitate in forma societaria e collettiva, è stata motivata dalla necessità di **tenere conto, nella conduzione e nella strutturazione di un'impresa, degli interessi non solo dell'imprenditore**, ma anche di tutti coloro i quali sono legati come portatori di interessi propri all'impresa medesima: creditori sociali, lavoratori, tanto che il Legislatore, andando oltre le norme già presenti e dettate per la fase dell'eventuale crisi, ha ritenuto di **dover anticiparne la loro tutela anche ad una fase antecedente la crisi** per non dire già alla fase genetica dell'impresa che, ove neocostituita, sin da subito dovrà attrezzarsi in rapporto alle sue dimensioni e alla natura della sua attività.

Queste considerazioni possono ben valere anche per gli ETS, a prescindere dalla forma giuridica che abbiano o vogliano assumere considerata la presenza di numerose norme che, anche solo in riferimento alla governance degli ETS, apre all'inserimento nei processi decisionali anche di soggetti tradizionalmente estranei ad essi.

Si voglia anche considerare quanto indicato al D.Lgs. 112/2017 (decreto relativo alle imprese sociali) che, all'art. 11, indica *"più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e dei soggetti interessati alla (...) attività"*: questo sottolinea la necessità di dotarsi di adeguati assetti.

La responsabilità degli Organi amministrativi

A fronte di quanto esposto, ci si domanda quali siano le responsabilità degli Organi amministrativi per la mancanza degli adeguati assetti organizzativi amministrativi e contabili; sicuramente la mancanza anche per gli amministratori degli ETS porta ad una conseguenza abbastanza scontata: l'assenza di adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili adottati in relazione alla natura ed alle dimensioni dell'Ente esporrà **gli stessi amministratori a responsabilità** sia nei confronti dell'Ente medesimo, sia nei confronti dei terzi – creditori ma anche *stakeholders* in genere – quando ciò abbia compromesso l'integrità del patrimonio dell'Ente che ha naturalmente funzione di garanzia generica per tutti costoro.

Come per le imprese organizzate in forma collettiva, tuttavia, ad andare sotto la lente dell'eventuale giudizio non saranno più soltanto le scelte compiute (o omesse) in ordine all'esercizio dell'attività, bensì, **l'adeguatezza organizzativa interne e gestionale predisposta dagli amministratori**.

Non solo, la responsabilità per l'omessa istituzione di assetti organizzativi o per l'adozione di assetti inadeguati che sono preordinate anche alla rilevazione di eventuali crisi andrà di pari passo con **la responsabilità** che deriverà in capo a quegli amministratori che, pur rilevato lo stato di crisi, **non si siano tempestivamente attivati per porvi rimedio**.

Analizziamo ad esempio la posizione di un amministratore di un ETS che, pur considerando la natura e dimensioni dell'Ente, non si sia dotato di un valido sistema di monitoraggio per entrate ed uscite di cassa, con *alert* che segnalino il ritardo o l'aggravarsi del ritardo degli introiti: di sicuro espone l'Ente ai rischi degli squilibri finanziari che potrebbero derivare dal disallineamento tra entrate ed uscite. In questo caso, la responsabilità dell'amministratore non sarà dipesa dal verificarsi dello squilibrio – che potrebbe essere dovuto a qualsivoglia ragione, anche in considerazione della particolarità delle entrate di un ETS – ma

sarà imputabile all'omissione riguardo l'adozione di un sistema di *alert* adeguato che, per tempo, potesse segnalarlo così determinando, da un lato, l'aggravamento dello stato di crisi e, dall'altro, la tardiva adozione di rimedi atti a garantire la soluzione della crisi, laddove possibile, per non compromettere irrevocabilmente il patrimonio dell'Ente e gli interessi dei diversi *stakeholders*. Naturalmente le operazioni di salvaguardia per un amministratore di ETS che può mettere in campo sono assai più limitate di quelle di un'impresa, se si considerano le tipologie di entrate che non sempre possono essere programmate o prospettate (si pensi ad un ETS associazione di volontariato).

Da questo esempio ci si può ben rendere conto di quale novità sia per gli ETS lo spirito di base del Codice nato con i D.Lgs. 117/2017 e D.Lgs. 112/2017 e il richiamo ivi operato alle norme del Codice civile che disciplinano l'impresa, in particolare, l'art. 2086 c.c.

Se, infatti, prima della riforma tali regole e accorgimenti erano tipici esclusivamente degli ETS costituiti in forma di impresa collettiva, oggi, la prescrizione circa gli assetti organizzativi adeguati, applicabili estensivamente a tutti gli Enti, fa sì che si entri in una **nuova era segnata** non soltanto dall'intento solidaristico e dall'afflato volontaristico, ma anche da una vera e propria **“professionalizzazione” delle attività e delle opere di “assistenza sociale”**. Una professionalizzazione con una **serie di conseguenze** sul piano giuridico per l'Ente e, soprattutto, per chi si occupa della sua amministrazione, stante il fatto che eventuali tracolli economico-finanziari dovuti all'assenza di un'organizzazione adeguata degli assetti gestionali verranno valutati come danno-conseguenza di un comportamento illegittimo e *contra legem* di chi ha il compito di amministrare, con imputazione a quest'ultimo di responsabilità, patrimoniali e non, anche rilevanti.

Un amministratore, quando accetta l'incarico, deve sempre avere sotto controllo i propri conti, ma l'obiettivo del riformato art. 2086 c.c. e i principi che il CTS ha deciso di mutuare sono proprio quelli di **evitare che l'integrità economica di un Ente sia affidata unicamente alla buona volontà di un Organo amministrativo**, ma ad un efficiente sistema di controllo costituito da attività procedimentalizzate che vadano oltre l'abnegazione del singolo: gli adeguati assetti. Non dobbiamo dimenticare che, anche se le norme portano in qualche misura ad equiparare le responsabilità di amministratori di imprese profit a quelle di Enti no profit, di fatto le caratteristiche degli stessi, e volte le conoscenze, sono molto differenti e la disponibilità viene motivata da interessi notevolmente differenti.

Criticità e conseguenze nell'adozione degli adeguati assetti

Penso sia importante considerare che, anche se in modo non omogeneo e con parecchie incertezze, il CTS sembra approntare un sistema di regole che, mutuando ampiamente le norme disciplinanti l'impresa commerciale, collettiva e societaria, vuole, per quanto possibile, fare sì che gli ETS, a fronte dei “privilegi” fiscali ottenibili in ragione delle finalità sociali perseguite, si vadano a strutturare similmente all'impresa collettiva che, di certo, rappresenta uno dei maggiori esempi di attività organizzata per il perseguimento di uno scopo comune a più soggetti.

Il nuovo articolo 2086 c.c. e l'obbligo degli adeguati assetti organizzativi contabili ed amministrativi dovranno divenire anche per il Terzo settore una regola virtuosa da seguire con attenzione sia pure in stretta connessione alla natura e alle dimensioni della propria realtà di Ente.

Sarà quindi necessario un cambio di mentalità – in effetti già in essere dall'introduzione dei D.Lgs. 117/2017 e del D.Lgs. 112/2017 – distinguendo le varie realtà di Enti perché non sarà più possibile, e lo sarà sempre di meno, gestire con buona volontà, ma sarà necessario passare a gestire secondo criteri economici.

E, ancora una volta, preme sottolineare come sia sempre più difficile la sopravvivenza di quegli Enti di piccole dimensioni che vivono di volontariato e non hanno disponibilità da investire in questo settore, investimenti sia economici, ma anche di competenze

È possibile, però, che ETS che non svolgono esclusivamente o prevalentemente attività d'impresa non necessitino di assetti egualmente sviluppati; **spetta ai componenti dell'organo di controllo di vigilare sulla coerenza degli assetti, secondo la dimensione e la complessità dell'Ente. In caso di mancanza di organo di controllo che risulta essere obbligatorio.**

L'adozione di un modello adeguato e idoneo richiede la **cura dell'informatizzazione dell'Ente e il contenimento della manualità**. Ciò permetterebbe di limitare la discrezionalità operativa e mantenere la coerenza dei comportamenti, conferire ordine all'attività dell'organizzazione, accrescere la capacità di coordinamento, nonché l'efficacia delle diverse strutture funzionali. Tuttavia, l'informatizzazione, così come le competenze, richiedono il sostenimento di **nuovi oneri amministrativi e gestionali**.

In più, un modello idoneo deve essere integrato da un **adeguato assetto contabile e gestionale**, e ad oggi non esiste un iter normativo *ad hoc* per l'ETS. Di fatto, al di là degli schemi fissi, previsti dalla norma per la redazione del bilancio e della rendicontazione gestionale, gli Enti dovranno dotarsi di una disciplina interna per integrare le regole contabili.

Ma a fronte di alcune "criticità" **potrebbero essere numerosi vantaggi**, non solo rispetto alla facilità di finanziarsi aiutata dalla fiducia che possono suscitare soggetti ben organizzati e trasparenti, ma anche rispetto a quello che è lo scopo primario degli adeguati assetti organizzativi: aiutare a rilevare per tempo situazioni di crisi prima che tramutino in insolvenza.

L'Ente che si dota di un adeguato assetto organizzativo, amministrativo e contabile, che lo monitora e lo implementa costantemente ottiene **una serie di benefici** che si possono riassumere come segue:

- il rispetto dello statuto e della normativa specifica;
- una riduzione del rischio di responsabilità per gli amministratori in caso di crisi. Infatti, in presenza di adeguati assetti, gli stessi sono in grado di attivarsi prontamente, evitando il procrastinarsi di situazioni di difficoltà, e nel caso del verificarsi di situazione di crisi evitano una loro responsabilità, poiché possono dimostrare di aver fatto il possibile ed aver attuato tutte le misure possibili per fronteggiare la crisi stessa;
- l'assunzione di decisioni tempestive e consapevoli da parte dell'organo amministrativo e più in generale dalla governance dell'Ente;
- la tutela degli interessi degli stakeholders sia interni (associati e soci) sia esterni (creditori), poiché consente la salvaguardia del patrimonio dell'Ente;
- riesce ad intercettare e gestire differenti situazioni di rischio; perché un sistema organizzativo adeguato consente di mappare i rischi, attribuire ad essi un diverso grado di significatività e quindi individuare tutta una serie di strumenti per presidiarli;
- diminuzione del rischio di frodi, del rischio di comportamenti infedeli, mediante l'istituzione di procedure e protocolli specifici;
- un più facile accesso al credito e una maggiore attrazione di contributi e donazioni.

L'adeguarsi risulta conveniente considerando poi l'attenuarsi delle responsabilità che gli adeguati assetti possono fornire a chi ha il delicato compito di amministrare, rispetto alle responsabilità che potrebbero divenire molto gravose in situazioni di collasso ma che, in ogni caso, non si potrebbero escludere anche in assenza di crisi, stante la valenza di un obbligo specifico e criterio generale di condotta dell'azione amministrativa.

I parametri di natura e dimensione

Vi sono, tuttavia, alcuni punti ancora da definire, tra cui il fatto che l'articolo 2086 c.c. rapporti gli adeguati assetti alla "natura" e "dimensione" dell'impresa. Anche gli ETS che volessero dotarsene, nel farlo, dovranno ben badare a questi due parametri.

Per il caso degli ETS, il vero problema è il **parametro della "natura"**, poiché, anche se gli ETS vengono raggruppati in una sorta di unica categoria generale, certo, essi non sono tutti uguali e, spesso, rispondono a logiche e *governance* del tutto diverse.

Riguardo il profilo della *governance* interna, ci si chiede come applicare le tante norme del diritto dell'impresa e societario con Enti che, ad esempio, non prevedono organi decisionali/gestori/amministrativi fondati sul principio assembleare (si pensi alle Fondazioni che non sono dotate di assemblee dei "soci").

Oppure, come coniugare il metodo democratico e il principio di maggioranza relativa su cui si fondano le procedure di adozione delle decisioni nelle società di capitali con le previsioni delle costituzioni di Enti

ecclesiastici e/o Istituti religiosi che prevedono un “regime” monocratico se non monarchico. Questi sono alcuni interrogativi, specifici di alcuni tipi di ETS, ma che dovranno essere dipanati.

L'adozione di un sistema di risk management

Nonostante i dubbi e le questioni ancora irrisolte, anche gli Enti potrebbero adottare un sistema di *risk management* che potrebbe fornire un utile contributo per la strutturazione di adeguati assetti organizzativi. Il punto di partenza in argomento è senza dubbio il controllo di gestione per rendere la conduzione dell'Ente più consapevole. Partendo dal presupposto che questo strumento è valido per tutti gli Enti, ma ognuno deve adattarlo a sé tenendo conto di vari elementi quali la dimensione, il settore di attività, la localizzazione, le competenze disponibili e, non ultimo, l'onere economico che dovrebbe essere inferiore ai benefici che se ne ricavano. Lo strumento valido per avere un corretto controllo di gestione è, per l'appunto il **risk management**: l'insieme di risorse (umane, tecniche e procedurali) volte a individuare, prevedere, controllare e attenuare il rischio d'impresa nelle sue molteplici manifestazioni, *“anche perché affrontare il rischio significa mettere in condizione l'azienda di superarlo o quanto meno di limitarne gli effetti nocivi; e questo implica la predisposizione di una serie di possibili contromisure da adottare alla bisogna che rientrano nel novero degli strumenti del controllo di gestione, a cominciare dal più volte richiamato 'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato'”*.

Nella pratica, l'adozione di un sistema di *risk management*, indipendentemente dalla sua complessità e articolazione, prevede di porre in essere una serie di azioni in sequenza che permettano di raggiungere detto obiettivo:

- **Mappature dei rischi:** preliminarmente, facendo attenzione alle fasi dei processi che sono dietro le attività svolte dall'Ente, sarà utile condurre un'indagine volta a “mappare” i rischi/criticità insiti/e in ciascun processo analizzato, così da avere dinanzi un'idea chiara delle possibili variabili di eventi dannosi.
- **Analisi dei rischi:** dopo la fase precedente, atta a rilevare le situazioni di rischio, sarà bene condurre un'analisi delle stesse al fine di rintracciarne cause ed effetti possibili.
- **Azioni da intraprendere:** fase più delicata, perché si dovranno adottare e quindi implementare le decisioni più utili ad eliminare e/o limitare i rischi riscontrati nel corso della prima fase.
- **Comunicazione e formazione:** fase dedicata ai dipendenti/collaboratori dell'Ente cui si dovranno comunicare efficacemente le decisioni adottate ed i presidi deliberati al fine di eliminare o non ripetere le criticità riscontrate, rispetto alle quali sarà fondamentale anche svolgere un'altrettanto efficace attività formativa volta ad ottenere la massima collaborazione possibile da parte degli operatori per scongiurare i rischi più comuni e pericolosi per l'Ente.

Conclusioni

Gli strumenti indicati rappresentano sicuramente il minimo di analisi per il raggiungimento dell'“assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato”, ma va tenuto sempre presente che non sarà possibile un'applicazione uniforme per tutti in ragione delle peculiarità che differenziano ciascun ETS.

Concludendo, il primo passo da fare è che i professionisti incaricati riescano a far comprendere, laddove non obbligatoria, l'importanza di adottare gli adeguati assetti, in considerazione dei vantaggi analizzati relativamente agli ETS loro clienti, che dovranno purtroppo adeguarsi ad un cambio di mentalità necessario e obbligatorio per la permanenza tra gli ETS.

La gestione del patrimonio immobiliare degli Enti ecclesiastici

di Gianluigi Bertolli, Dottore commercialista ODCEC Milano

Per gli Enti ecclesiastici, la gestione del patrimonio immobiliare rappresenta un aspetto assai rilevante della loro vita, posto che ad esso sono legate molte delle attività svolte da tali Enti sia di natura istituzionale che commerciale.

A motivo del radicale cambiamento nella struttura degli Enti ecclesiastici dovuta al venir meno delle vocazioni e quindi al forzato abbandono di talune attività che rappresentavano le fondamenta del carisma, una parte significativa del patrimonio immobiliare risulta oggi sottoutilizzato o totalmente inutilizzato. Tale situazione genera conseguenze certamente significative sia da un punto di vista economico-patrimoniale sia fiscale.

Sempre più frequentemente, anche in vari convegni promossi sul tema, si parla di “sostenibilità” e “pianificazione” relativamente alle attività gestite dall’Ente ecclesiastico e puntualmente si giunge all’aspetto cruciale del problema rappresentato dagli **immobili poco o non più utilizzati**.

È sicuramente importante considerare che, da un punto di vista prettamente fiscale, ma con ripercussioni che investono pesantemente anche l’aspetto finanziario, gli immobili “strumentali”, ossia quelli utilizzati per lo svolgimento delle attività che rivestono rilevanza fiscale, qualora non più utilizzati nel ciclo produttivo ovvero dismessi, ai sensi dell’art. 86, lettera c) del Tuir, vengono considerati come **destinati a finalità estranee a quelle d’impresa** e, conseguentemente, generano **plusvalenza tassabile rappresentata dalla differenza tra il costo storico al netto degli ammortamenti e il loro valore normale**. Già di per sé tale aspetto comporta normalmente un carico tributario assai gravoso che incide ulteriormente sulle finanze dell’Ente.

Ma la sfida certamente più importante è quella rappresentata dalla capacità di **pianificare con dovuto anticipo il destino di detti immobili**; infatti, qualora si intenda alienarli, vanno considerati tempi normalmente lunghi posto che, di regola, gli immobili sono vetusti e la loro costruzione risale ad oltre 70 anni e quindi storici *ope legis*. Ciò comporta necessariamente la previa istruzione della verifica di interesse culturale presso la competente Soprintendenza, *iter* che richiede non meno di 2/3 anni. Va inoltre considerato che, a parte le suddette tempistiche, non è certamente agevole trovare acquirenti per tale tipologia di immobili, normalmente classificati in categoria catastale B/1 o B/5 e quindi, salvo casi particolari, da assoggettare a cambio di destinazione d’uso per essere attrattivi sul mercato immobiliare.

L’alternativa è quella di **provare a riconvertirli ad un uso che possa generare rendite stabili** in grado, medio tempore, di ripagare, almeno in parte, l’investimento necessario alla riconversione.

In tale ottica vanno attentamente indagati gli **strumenti di finanza agevolata**, proposti a livello nazionale e locale, indirizzati specificamente alla riconversione di immobili inutilizzati, con l’obiettivo di destinarli a necessità abitative delle fasce sociali più deboli. La **Regione Lombardia** ha già avviato tale politica e, pur con i vincoli imposti (locazione a lungo termine e con canoni particolarmente contenuti), eroga **finan-**

ziamenti a fondo perduto che possono coprire una significativa percentuale del costo di ristrutturazione. Se si considera che, molto spesso, gli immobili inutilizzati dagli Enti ecclesiastici finiscono, tutti o in parte, per essere concessi in comodato a soggetti, più o meno affidabili, appartenenti al terzo settore - situazione che non genera quindi alcuna entrata ed anzi, comporta spesso problematiche non semplici per rientrare in possesso del bene - ben si può comprendere che l'alternativa di poter accedere ad un bando per destinare comunque l'immobile ristrutturato a soggetti meritevoli di tutela sociale, è una scelta non solo economica ma anche in linea con le finalità carismatiche dell'Ente ecclesiastico.

Per le motivazioni brevemente tratteggiate è certamente opportuno che il Superiore generale, con il suo consiglio, fin dal proprio insediamento post nomina, ponga attenzione al tema della gestione del patrimonio immobiliare, pianificando per tempo le opportune azioni senza subire passivamente gli eventi che, talvolta, possono essere significativamente gravosi in termini di oneri manutentivi e conservativi.

La pianificazione comporta necessariamente **conoscenza approfondita dello status dei singoli immobili o complessi immobiliari** di proprietà, per cui **risulta imprescindibile possedere il fascicolo del fabbricato** che deve racchiudere tutta la documentazione e le informazioni relative all'immobile: dall'atto di provenienza fino all'ultima delle variazioni eventualmente intervenute. Spesso, invece, gli Economati non sono in possesso di tale fascicolo e ciò, oltre a rappresentare un ostacolo alla corretta valutazione, potrebbe condurre ad una scelta strategica errata con possibili conseguenze giuridiche e finanziarie negative.

Dal Terzo settore la spinta a politiche abitative flessibili

di Gabriele Sepio, Ilaria Ioannone, estratto da *Il Sole 24 Ore*, 3 ottobre 2024, *FOCUS NORME TRIBUTI*, p. 6

Con la riforma del Terzo settore si assiste a un ampliamento della dimensione sociale dell'abitare grazie anche a una «nuova impostazione» che ammette l'utilizzo degli immobili per destinazioni sociali ulteriori rispetto alla finalità abitativa.

A differenza di quanto previsto dal D.M. del 22 aprile 2008, con cui si garantisce la locazione permanente di unità immobiliari a uso residenziale per il soddisfacimento di esigenze di nuclei familiari, il D.Lgs. 117/2017 (CTS) menziona tra le attività di interesse generale il *social housing*, facendolo uscire dal paradigma tipico dell'edilizia residenziale pubblica per **arrivare a promuovere azioni «integrate» con impatto sia sulla comunità sia sul territorio.**

Il ruolo degli ETS

L'articolo 5 del CTS e l'articolo 2 del D.Lgs. 112/2017 offrono agli enti del Terzo settore (ETS) la possibilità di **svolgere ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo che sia in grado di soddisfare i bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi.** La gestione immobiliare con finalità sociali da parte degli ETS si configura, così, non solo come una risposta alla fragilità abitativa di nuclei familiari a basso reddito, impossibilitati ad affrontare l'acquisto o la locazione di un immobile alle condizioni di mercato, ma anche come **piano di servizi integrati** finalizzato a ridurre le disparità sociali e soddisfare le esigenze individuali dei cittadini. Si pensi, ad esempio, al tema degli alloggi temporanei a favore degli studenti fuori sede che cercano sistemazioni per brevi o lunghi periodi. Applicando la formula del D.M. sarebbe impossibile accedere ai benefici previsti per il *social housing*, poiché **il concetto di temporaneità dell'alloggio è ancorato a un periodo di ben otto anni.** Termine che rischia di impedire la realizzazione di soluzioni abitative temporanee in grado di soddisfare le esigenze degli studenti per l'intera durata del corso di laurea. La **maggiore flessibilità** della formula adottata dal CTS sembra, quindi, rispondere in modo più efficace alle esigenze di ampliare l'utilizzo sociale degli immobili, **coprendo anche necessità legate a bisogni sociali, sanitari e culturali senza vincoli temporali.** Rientrano, dunque, nell'ambito della disciplina del Terzo settore, con possibilità di godere delle risorse finanziarie dedicate agli ETS e dei relativi vantaggi fiscali, ulteriori ipotesi di fruizione «non permanente» degli immobili, come, ad esempio, **le residenze per anziani o il co-housing per persone con disabilità** nel contesto della normativa «Dopo di noi».

Vantaggi fiscali

Peraltro, con la riforma del Terzo settore, il quadro normativo si arricchisce in quanto, sebbene il trattamento fiscale ai fini IVA resti invariato rispetto a quanto previsto dal D.M., nel caso di alloggio sociale

gestito da un ETS, **l'atto di trasferimento sarà soggetto a imposta di registro in misura fissa ex articolo 82, comma 3, del CTS**. Allo stesso modo, **eventuali convenzioni siglate dagli enti del Terzo settore con le pubbliche amministrazioni** per l'assegnazione dei beni immobili da adibire ad alloggio sociale potranno scontare **l'imposta di registro in misura fissa**. Istanze, contratti e certificazioni sconteranno **un'esenzione dall'imposta di bollo**, in base al comma 5 della stessa disposizione. Per quanto riguarda l'IMU, in base allo stesso articolo 82, comma 6 del CTS, gli immobili adibiti ad alloggi sociali posseduti e utilizzati dagli ETS beneficiano di un **regime di esenzione**, stante il carattere ricettivo dell'attività di *social housing*. Inoltre, la locazione di immobili a fini sociali, con canoni calmierati o non idonei a coprire i costi di gestione, **potrebbe essere esclusa da imposte sui redditi** se a gestire l'immobile sia un ETS. In questa circostanza, l'ente potrebbe usufruire dell'esenzione Ires per i redditi immobiliari destinati solo a finalità non commerciali. Senza tener conto dello strumento del *social bonus* (articolo 81 CTS) che riconosce alle persone fisiche un credito di imposta nella misura del 65% dell'erogazione (nel limite del 15% del reddito imponibile) e alle persone giuridiche nella misura del 50% (entro il 5 per mille dei ricavi annui per i titolari di reddito di impresa).