



Presenta

**Webinar 26 aprile 2021 orario 10.00-12.00**

## **LA FORMAZIONE PROFESSIONALE NEL TERZO SETTORE: IL NUOVO REGISTRO TRA NOVITÀ E OPPORTUNITÀ**

Relatore: avv. Gabriele Sepio - estensore della legge del Terzo Settore, esperto di *Il Sole 24 ore*

- Il nuovo Registro unico nazionale del Terzo settore: tempi e modalità di iscrizione
- Gli enti di formazione professionale e la qualifica di ente del Terzo settore
- La scelta della sezione di riferimento nel Registro unico nazionale del Terzo settore, tra "imprese sociali" e "altri enti del Terzo settore"
- La fiscalità delle attività di formazione nel quadro del Codice del Terzo settore

Per partecipare è richiesta la registrazione mediante l'apposito form disponibile al seguente link: <https://www.ficiap-veneto.it/webinar-2604-terzo-settore/>

In collaborazione con





**LA FORMAZIONE  
PROFESSIONALE NEL  
TERZO SETTORE: TRA  
NOVITÀ E OPPORTUNITÀ**





**IL NUOVO REGISTRO UNICO  
NAZIONALE DEL TERZO  
SETTORE: TEMPI E  
MODALITA'**



# Il Registro unico nazionale del Terzo del Terzo settore (RUNTS)

Un importante aspetto della Riforma del Terzo settore, avviata con la legge delega 106/2016, è rappresentato dall'istituzione del Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS) la cui messa in funzione comporterà il venire meno dei diversi registri speciali attualmente esistenti (Anagrafe ONLUS, registri regionali del volontariato (ODV), registri regionali e provinciali delle associazioni di promozione sociale (APS)).

Con l'istituzione del RUNTS, quindi, verranno uniformate le regole ed il sistema pubblicitario degli enti non profit.

La data di operatività del RUNTS sarà individuata con provvedimento del Ministero del lavoro, sulla base dello stadio di avanzamento del relativo sistema informatico (verosimilmente, il RUNTS potrebbe essere avviato a **luglio 2021**)

# Il Registro unico nazionale del Terzo del Terzo settore (RUNTS)

Potranno accedere al RUNTS tutti gli 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.

In linea generale, l'iscrizione nel RUNTS dà diritto ad una serie di agevolazioni previste per il Terzo settore e dà la possibilità di stipulare convenzioni con le amministrazioni pubbliche per lo svolgimento in favore di terzi di attività o servizi sociali ritenuti di interesse generale

# Articolazione del RUNTS

Il Registro unico sarà strutturato in apposite sezioni corrispondenti alle categorie nelle quali gli enti del Terzo settore (ETS) potranno scegliere di inquadrarsi e renderà accessibili le informazioni relative agli enti.

Il RUNTS sarà strutturato in sette sezioni di cui una residuale:

1. **Organizzazioni di volontariato (ODV);**
2. **Associazioni di promozione sociale (APS);**
3. **Enti filantropici;**
4. **Imprese sociale, incluse le cooperative sociali;**
5. **Reti associative;**
6. **Società di mutuo soccorso;**
7. **Altri enti del Terzo settore**

Gli ETS, ad eccezione delle reti associative, **potrà scegliere di iscriversi al RUNTS in una sola sezione.**

## L'architettura del RUNTS

Dal punto di vista operativo, il Registro unico sarà gestito su base territoriale in collaborazione con le Regioni e le Province autonome, attraverso modalità informatiche.

A tal fine, le Regioni e le Province autonome individuano apposite strutture competenti (Uffici regionali o provinciali del Registro unico nazionale del Terzo settore). Presso il Ministero del Lavoro è istituito, invece, l'Ufficio statale del Registro unico nazionale del Terzo settore.

Il Registro sarà pubblico e reso accessibile a tutti gli interessati in modalità telematica.

Il nuovo Registro unico sostituirà l'Anagrafe delle Onlus e i Registri regionali delle ODV ed APS e l'iscrizione al suo interno costituirà condizione per l'applicazione di tutte le disposizioni (comprese le misure di sostegno e le agevolazioni fiscali) introdotte dalla riforma.

L'istituzione di un unico Registro per tutti gli ETS consentirà una riduzione e semplificazione degli adempimenti (e dei relativi controlli).

## Iscrizione al RUNTS

La procedura per l'iscrizione nel Registro unico e le sue modalità di gestione sono state definite con il D.M. 106/2020.

Più nel dettaglio, il decreto individua:

❖ **i documenti** da presentare per l'iscrizione, le **modalità di deposito** degli atti da inserire o aggiornare nel Registro;

❖ **le regole per la predisposizione, la tenuta, la conservazione, e la gestione nel Registro**, finalizzate ad assicurare l'omogeneità degli elementi informativi sul territorio nazionale;

❖ **le modalità con le quali è garantita la comunicazione dei dati tra il Registro delle Imprese e il Registro unico** (con riferimento alle imprese sociali e agli altri ETS iscritti nel Registro Imprese).



# Procedura di iscrizione al RUNTS: gli enti privi di personalità giuridica

Il procedimento di iscrizione è differente a seconda che l'ente che presenta la domanda abbia o meno personalità giuridica.

Per gli **enti senza personalità giuridica** l'iscrizione va effettuata rispettando il seguente iter. È innanzitutto necessario presentare **domanda di iscrizione**, ad opera del rappresentante legale dell'ente, presso l'Ufficio della Regione o della Provincia autonoma in cui l'ente ha la sede legale, oppure presso l'Ufficio statale nel caso in cui a presentare la domanda sia una rete associativa.

Alla domanda vanno allegati i seguenti **documenti**:

- ❖ **atto costitutivo**;
- ❖ **statuto**, registrato presso l'Agenzia delle entrate;
- ❖ l'ultimo o gli ultimi due **bilanci consuntivi approvati**, unitamente alle copie dei verbali assembleari contenenti la delibera di approvazione;
- ❖ in caso di affiliazione ad una rete associativa, un'**attestazione di adesione** alla stessa rilasciata dal rappresentante legale.

# Procedura di iscrizione al RUNTS: gli enti privi di personalità giuridica

Dalla domanda di iscrizione devono risultare (anche mediante allegati) le seguenti informazioni:

- a) **sezione del RUNTS** presso la quale si richiede l'iscrizione;
- b) **denominazione**;
- c) **codice fiscale**;
- d) **eventuale partita IVA**;
- e) **forma giuridica**;
- f) **sede legale**;
- g) indirizzo di **posta elettronica certificata**;
- h) **contatto telefonico**;
- i) eventuali **sedi secondarie**;
- j) **data di costituzione dell'ente**;
- k) **attività di interesse generale** esercitate tra quelle di cui all'art.5 CTS;
- l) eventuali **attività diverse**;
- m) **soggetto cui l'ente aderisce** con relativo codice fiscale;
- n) generalità del **rappresentante legale**, degli altri **titolari di cariche sociali**, con indicazione dei relativi poteri e di eventuali limitazioni nonché la data di nomina; **organi di controllo e revisione**;
- o) eventuale **iscrizione nel Registro imprese**;
- p) eventuale dichiarazione di accreditamento ai fini dell'accesso al **5 per mille**;
- q) dichiarazione di **presunzione di commercialità o non commercialità**;
- r) **per ODV e APS**, numero di soci cui è attribuito il diritto di voto, numero di lavoratori dipendenti/parasubordinati e volontari.

## Procedura di iscrizione al RUNTS: gli enti privi di personalità giuridica

Una volta ricevuta la domanda, l'Ufficio competente verifica la completezza della documentazione e la sussistenza delle condizioni necessarie.

- ❖ In caso di **esito positivo** di tale verifica, entro **60gg** dalla presentazione della domanda l'Ufficio predispone, con apposito provvedimento, l'iscrizione nella sezione del RUNTS indicata.
- ❖ In caso, invece, di **domanda non corretta o incompleta**, entro **60gg** l'Ufficio invita l'ente a integrare la documentazione o completare la domanda entro un termine non superiore a 30gg.
- ❖ Nei 60gg successivi all'integrazione della documentazione o alla ricezione della domanda completata, l'Ufficio provvede all'iscrizione o comunica i motivi ostativi all'accoglimento della domanda (con possibilità per l'ente di presentare osservazioni nel termine di 10 giorni, ai sensi dell'art. 10bis L. 241/90).

Nel caso in cui statuto e atto costitutivo siano redatti secondo **modelli standard tipizzati**, predisposti dalla rete associativa ed approvati dal Ministero del lavoro, il termine di 60gg è ridotto a **30gg**.

Avverso il provvedimento di diniego dell'iscrizione è ammesso **ricorso al TAR** competente.

In caso di mancata risposta dell'Ufficio allo scadere dei termini procedurali, la domanda si intende accolta.

# Procedura di iscrizione al RUNTS: l'acquisto della personalità giuridica

L'art. 22 del CTS prevede per le associazioni e le fondazioni dotate della qualifica di ETS una **procedura semplificata** per l'adozione della personalità giuridica, molto più rapida di quella ordinaria che è subordinata ad un controllo preventivo di Regioni e prefetture e può richiedere fino a 180gg.

Il riconoscimento, nel dettaglio, avviene **in maniera automatica** con l'iscrizione nel Registro, previo **controllo notarile**.

Il notaio che riceve l'atto costitutivo dell'associazione/fondazione deve accertare la sussistenza delle condizioni previste per la costituzione dell'ente e per assumere la qualifica di ETS, nonché del patrimonio minimo richiesto per il riconoscimento, che deve essere:

- ❖ non inferiore a **15.000 euro** per le **associazioni**,
- ❖ non inferiore a **30.000 euro** per le **fondazioni**.

In caso di esito positivo della verifica, il notaio:

- ❖ deposita entro **20 giorni** a la documentazione presso il **Registro unico**;
- ❖ richiede l'**iscrizione** dell'ente al Registro (che dovrà solo verificare la regolarità formale dei documenti e procedere all'iscrizione entro 60 gg – nel caso in cui riscontri un'irregolarità forma dell'istanza L'Ufficio invita nel medesimo termine il Notaio ad integrare la documentazione entro 30 gg).

Con l'iscrizione nel RUNTS l'ente acquista la personalità giuridica

# Procedura di iscrizione al RUNTS: l'acquisto della personalità giuridica

Dall'istanza presentata e dalla documentazione devono risultare:

- ❖ l'attestazione della sussistenza del **patrimonio minimo**;
- ❖ gli **elementi informativi** di cui all'art. 8 del DM 106 del 15/09/2020 (es. sezione del RUNTS nella quale si richiede l'iscrizione; denominazione; il codice fiscale; eventuale partita IVA; forma giuridica; sede legale ed eventuali sedi secondarie; data di costituzione);
- ❖ la **documentazione** ulteriore ai sensi del citato art. 8 (atto costitutivo; statuto registrato; per gli enti già esercitanti l'attività da uno o più esercizi, l'ultimo o gli ultimi due bilanci consuntivi approvati, unitamente alle copie dei verbali assembleari contenenti la delibera di approvazione; in caso di affiliazione ad una rete associativa, una attestazione di adesione alla medesima rilasciata dal rappresentante legale di quest'ultima).

In caso di patrimonio **in denaro**, la sua sussistenza deve risultare da apposita certificazione bancaria, salvo che la somma venga depositata sul conto corrente dedicato del notaio (in tal caso il notaio verserà detta somma al rappresentante legale dell'ente dopo la sua iscrizione nel RUNTS).

In caso di **beni diversi dal denaro**, il valore, la composizione e le caratteristiche di liquidità e disponibilità sono comprovati da una relazione giurata, allegata all'atto costitutivo, di un revisore legale o di una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro (art. 22, comma 4, CTS).

## Procedura di iscrizione al RUNTS: gli enti già dotati di personalità giuridica

Una procedura analoga è prevista per gli enti già dotati di personalità giuridica ai sensi del D.P.R. 361/2000.

L'associazione o la fondazione che intenda richiedere l'iscrizione al RUNTS, sottopone al **notaio** il verbale della relativa decisione, richiedendo contestualmente l'adeguamento dello statuto.

Anche in questo caso, dopo aver verificato la sussistenza delle condizioni, il notaio provvede all'inoltro della richiesta di iscrizione, nel termine di **20 gg** dal deposito della relativa documentazione presso l'Ufficio del RUNTS competente.

L'iscrizione nel RUNTS sospende l'efficacia dell'iscrizione nel Registro delle Persone Giuridiche di cui al D.P.R. 361/2000 (presso Regioni/Prefetture)

## Procedura di iscrizione al RUNTS: gli enti già dotati di personalità giuridica

Qualora il notaio coinvolto nella procedura di iscrizione non abbia ritenuto sussistenti le condizioni richieste dalla legge (comprese quelle relative al patrimonio minimo), i fondatori, gli amministratori o gli associati possono, **entro 30 gg**, richiedere l'iscrizione all'Ufficio del RUNTS, allegando la documentazione prescritta.

Nei successivi 60gg, l'Ufficio può chiedere l'**integrazione** della documentazione e dell'istanza o comunicare i motivi ostativi all'iscrizione. In mancanza, qualora l'Ufficio non abbia emanato il provvedimento di iscrizione, l'istanza si intende negata.

# Procedura di iscrizione al RUNTS per particolari categorie di enti

Specifiche procedure di iscrizione/migrazione sono previsti dal D.M. 106/2020 per gli enti dotati di particolari qualifiche.

In sintesi:

- a) Per le **ODV** e **APS** iscritte negli attuali registri di settore è prevista una procedura di «migrazione» automatica dei dati verso i competenti Uffici RUNTS; inoltre, in generale, tali enti dovranno depositare presso il RUNTS alcune informazioni aggiuntive (ad esempio, numero dei volontari e dei lavoratori);
- b) Le **ONLUS** dovranno provvedere autonomamente all'iscrizione in una delle sezioni del RUNTS, a partire dalla pubblicazione dell'elenco delle ONLUS iscritte nella relativa Anagrafe da parte dell'Agenzia entrate (a seguito dell'avvio RUNTS) ed entro il 31 marzo del periodo d'imposta successivo all'autorizzazione UE sui nuovi regimi fiscali;
- c) Un particolare procedimento di iscrizione è previsto anche per gli **enti religiosi civilmente riconosciuti (che potranno istituire un «ramo» ente del Terzo settore o impresa sociale)** e per le associazioni che abbiano i requisiti per qualificarsi come «**rete associative**»



## Cancellazione dal RUNTS

La cancellazione di un ente dal RUNTS potrà avvenire:

- ❖ a seguito di istanza da parte dell'ente stesso;
- ❖ a seguito di accertamento da parte dell'Ufficio della mancanza dei requisiti necessari per la permanenza nel RUNTS;
- ❖ Acquisizione da parte dell'Ufficio di provvedimenti adottati dalla competente autorità che determinano una incompatibilità con l'iscrizione al RUNTS;
- ❖ decorso del termine assegnato all'Ufficio del RUNTS con apposita diffida per il deposito di atti, aggiornamenti e informazioni.

I controlli sulla permanenza dei requisiti vengono effettuati dall'Ufficio del Registro e possono essere eseguiti attraverso l'esame di documentazione e/o tramite visite ed ispezioni.

In caso di mancato aggiornamento delle informazioni che devono risultare obbligatoriamente nel Registro o di mancato o incompleto deposito di atti (i.e. rendiconti e bilanci) è prevista una procedura di diffida dell'ente a regolare l'inadempimento entro un termine non superiore a 180 giorni.

Avverso il provvedimento di cancellazione è ammesso il ricorso dinanzi al TAR.

## Migrazione da una sezione all'altra

Gli ETS a regime hanno la possibilità la possibilità di **migrare attraverso le varie sezioni** del Registro unico senza che ciò comporti lo scioglimento dell'ente o la devoluzione del patrimonio (art. 50 del CTS).

In tal caso, la richiesta di migrazione dovrà essere approvata con le modalità e nei termini previsti per l'iscrizione nel Registro.

- Qualora vengano meno i requisiti per la permanenza in una sezione, lo stesso ente può presentare all'Ufficio RUNTS competente apposita domanda per essere iscritto in una sezione diversa.
- La migrazione può anche essere richiesta a seguito di comunicazione dell'Ufficio competente del RUNTS dalla quale risulti la perdita dei requisiti per la permanenza nella sezione in cui l'ente è iscritta.

Ad esempio l'ETS non commerciale che, in concreto, vede incrementarsi i ricavi di natura commerciale potrà valutare se riqualificarsi come impresa sociale (e viceversa).

## Gli effetti dell'iscrizione al RUNTS

L'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore (e la conseguente adozione della qualifica di ETS) è **facoltativa**.

Essa, tuttavia, costituisce presupposto necessario per fruire delle **agevolazioni fiscali** (detrazioni e deduzioni per i donatori, agevolazioni in materia di imposte indirette e tributi locali, possibilità di autofinanziarsi attraverso attività commerciali secondarie tassate con regimi semplificati, eccetera) e delle altre **misure di sostegno** connesse all'adozione della qualifica di ETS (come, ad esempio, l'accesso a bandi pubblici o a fondi riservati al Terzo settore).

L'iscrizione, inoltre consente all'ente di **qualificarsi come ETS** nei rapporti con i terzi.

Dall'iscrizione nel Registro, d'altra parte, deriva l'obbligo di adeguarsi agli obblighi in materia di trasparenza e agli altri adempimenti previsti dal Codice.

Gli enti iscritti nel Registro, inoltre, potranno essere sottoposti ai controlli in merito ai requisiti necessari all'adozione della qualifica di ETS (svolti dagli uffici del Registro) e a quelli sulla corretta applicazione delle relative misure fiscali (svolti dall'amministrazione finanziaria).



# **I PRINCIPALI VANTAGGI PER GLI ENTI CHE ACCEDONO AL TERZO SETTORE**

## I principali vantaggi per gli enti che accederanno al Terzo settore

L'opportunità di ingresso nel Terzo settore assume innanzitutto una valenza sotto il profilo della creazione di un nuovo sistema “culturale” del *non profit* e, dunque, in termini di identità valoriale e di comunicazione nei confronti dei soggetti che, a vario titolo si relazionano con l'ente (sostenitori, utenti, lavoratori, amministrazioni pubbliche, aziende, altri *stakeholder*).

In altri termini, con la piena operatività della riforma, **la qualifica di ETS** costituirà lo *standard* di riferimento per tutti gli interlocutori del mondo *non profit*: è quindi ragionevole ritenere che in futuro saranno riservati agli ETS la maggior parte dei bandi e delle occasioni di finanziamento provenienti dalle pubbliche amministrazioni o da soggetti privati (quali ad esempio imprese profit o altre fondazioni di erogazione).

## I principali vantaggi per gli enti che accederanno al Terzo settore

All'adozione della qualifica di ETS sarà inoltre legata la possibilità di fruire di alcuni vantaggi e misure agevolative, che possono essere in questa sede così sintetizzati:

- ❖ saranno riservate agli ETS le **agevolazioni fiscali** introdotte dal D.Lgs. n. 117/2017 (CTS) per chi sceglie di sostenere i soggetti del Terzo settore (ad esempio: le **agevolazioni in forma di detrazione e deduzione per chi effettua erogazioni liberali a favore degli ETS**, di cui all'art. 83 del CTS);
- ❖ gli enti del Terzo settore potranno altresì beneficiare di alcune specifiche agevolazioni fiscali, introdotte dal medesimo D.Lgs. n. 117/2017: si fa riferimento, ad esempio, alle **agevolazioni sulle imposte indirette** (imposta di registro, imposta su successioni e donazioni e ipocatastali) in tema di trasferimenti a favore degli ETS o operazioni straordinarie che coinvolgano ETS, di cui all'art. 82 del CTS;
- ❖ per quanto riguarda **il contributo del 5 per mille dell'IRPEF**, una volta completata l'attuazione della Riforma, l'attuale categoria di beneficiari degli "enti di volontariato" verrà sostituita da quella di "enti del Terzo settore" (iscritti nel RUNTS)

## I principali vantaggi per gli enti che accederanno al Terzo settore

- ❖ In attuazione del principio di sussidiarietà, l'art. 55 del D.Lgs. 117/2017 prevede il necessario **coinvolgimento degli enti del Terzo settore nelle finalità delle pubbliche amministrazioni**, attraverso forme di co-programmazione, co-progettazione e accreditamento;
- ❖ gli enti del Terzo settore sono già espressamente menzionati tra i beneficiari **di specifiche tipologie di erogazioni da parte delle fondazioni di origine bancaria**: si pensi ad esempio alla misura del c.d. welfare di comunità (art. 1, comma 201 della L. 205/2017), che assegna alle fondazioni di origine bancaria un credito d'imposta per le erogazioni destinate a specifici progetti di solidarietà a condizione che siano gestiti, tra gli altri, dagli enti del Terzo settore;



**GLI ENTI DI FORMAZIONE  
PROFESSIONALE E LA  
QUALIFICA DI ENTE DEL  
TERZO SETTORE**



## Gli enti di formazione

Gli **enti di formazione professionale** rappresentano una realtà eterogenea, che ricomprende al suo interno soggetti costituiti in forme giuridiche diverse, quali ad esempio:

- ❖ associazioni;
- ❖ fondazioni;
- ❖ soggetti costituiti in forma societaria

Al fine di valutare il possibile accesso di tali realtà nella Riforma, è opportuno distinguere tra:

- ❖ enti di formazione costituiti in forma di associazione o fondazione (i quali in sostanza, a seconda delle modalità di svolgimento delle attività, potrebbero scegliere di accedere al Terzo settore nella sezione residuale dedicata agli «altri enti del Terzo settore», oppure come «imprese sociali»);
- ❖ enti costituiti in forma di società (che se privi di scopo di lucro, potranno valutare l'ingresso nel Terzo settore come «imprese sociali»).

# Gli enti costituiti nella forma di associazione e Fondazione: la possibilità di qualificarsi come ETS

Per quanto concerne i primi, è importante soffermarsi sugli aspetti che consentono alle realtà di assumere la qualifica di ente del Terzo settore (ETS).

**L'art. 4, comma 1 del CTS** specifica che possono assumere tale qualifica (nel rispetto degli altri requisiti stabiliti dal Codice) oltre ad ODV, APS, enti filantropici, imprese sociali, incluse le cooperative sociali, reti associative, società di mutuo soccorso anche **associazioni, riconosciute o non riconosciute, fondazioni; e altri enti di carattere privato, diversi dalle società.**

**Non possono, invece,** assumere la qualifica di enti del Terzo settore (art. 4, comma 2 del CTS):

- le amministrazioni pubbliche;
- le formazioni e le associazioni politiche;
- i sindacati;
- le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche;
- le associazioni di datori di lavoro;
- gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti, ad esclusione degli enti operanti nel settore della protezione civile (che possono assumere la qualifica di ETS anche se controllati dai predetti enti).

# Gli enti costituiti nella forma dell'associazione e Fondazione: la possibilità di qualificarsi come ETS

Oltre alla forma giuridica, tuttavia, è necessario che sussistano ulteriori elementi:

- ❖ **l'assenza di scopo di lucro;**
- ❖ **il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale;**
- ❖ **lo svolgimento dell'attività in via esclusiva o prevalente in uno (o più) dei settori di interesse generale elencati dall'art. 5 del CTS;**
- ❖ **la regolare iscrizione in una delle sezioni del Registro unico nazionale del Terzo settore.**

## Gli enti costituiti nella forma dell'associazione e Fondazione: la possibilità di qualificarsi come ETS

In questo contesto, gli enti di formazione che rispettino tali caratteristiche potranno, previo adeguamento dello statuto alle disposizioni del Codice del Terzo settore (D.lgs. n. 117/2017 o CTS) assumere la qualifica di ETS iscrivendosi in una delle sezioni apposite del RUNTS.

Sul punto, bisogna rilevare che gli enti in questione operano in via principale nel settore della istruzione e formazione professionale ai sensi della l. 53/2003.

Tale settore è ricompreso **sia tra le attività di interesse generale degli enti del Terzo settore** (art. 5, comma 1, lett. d) del D.lgs. 117/2017) **sia tra le attività d'impresa di interesse generale svolte dalle imprese sociali** (art. 2, comma 1 lett. d) del D.lgs. 112/2017), che fanno riferimento all'attività di ***educazione, istruzione e formazione professionale, ai sensi della legge 28 marzo 2003, n. 53, e successive modificazioni, nonché le attività culturali di interesse sociale con finalità educativa.***

# Gli enti costituiti nella forma dell'associazione e Fondazione: la possibilità di qualificarsi come ETS

Accanto a tale settore, gli enti di formazione potrebbero svolgere altre attività di interesse generale riconducibili all'art. 5 CTS (o all'art. 2 del D.lgs. 112/2017 in tema di attività d'impresa di interesse generale delle imprese sociali). In particolare:

- ❖ alcune delle attività svolte potrebbero rientrare – previa verifica dei **soggetti beneficiari** delle attività medesime – nei settori di interesse generale relativi ai “*servizi finalizzati all’inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro*”, ove i soggetti destinatari dell’attività siano persone riconducibili alle seguenti categorie: (i) **lavoratori molto svantaggiati** ai sensi dell’art. 2, numero 99) del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione del 17 giugno 2014; (ii) **persone svantaggiate o con disabilità** ai sensi dell’art. 112, comma 2 del D.lgs. n. 50/2016, nonché **beneficiarie di protezione internazionale** ai sensi del d.lgs. n. 251/2007 e **persone senza fissa dimora** iscritte nel registro di cui all’art. 2, comma 4 della l. n. 1228/1954, le quali versino in una condizione di povertà tale da non poter mantenere una abitazione in autonomia;
- ❖ alcune delle attività svolte potrebbero rientrare nel settore della **formazione extrascolastica**, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo, alla prevenzione del bullismo e al contrasto della povertà educativa, o eventualmente della **formazione universitaria e post universitaria**;

## La scelta nella sezione di riferimento del RUNTS

In sintesi, dunque, gli enti di formazione professionale che hanno la forma giuridica di associazione/fondazione potranno optare per accedere:

- ❖ nella sezione residuale dedicata agli “**altri enti del Terzo settore**” (art. 46, comma 1, lett. g) del D.lgs. 117/2017);
- ❖ in alternativa, nella sezione dedicata alle “**imprese sociali**” (art. 46, comma 1, lett. d) del D.lgs. 117/2017, che corrisponde ad una speciale sezione presso il Registro imprese).

Come vedremo più avanti, la scelta dovrà tenere conto delle concrete **modalità** con le quali l'ente svolge le proprie attività statutarie di interesse generale.

È bene evidenziare che gli enti di formazione professionale costituiti in forma di società potranno invece valutare – ove sussistano i relativi requisiti – solo l'adozione della qualifica di **impresa sociale**, di cui al D.lgs. n. 112/2017 (non è invece possibile per gli enti costituiti in forma societaria qualificarsi come «altro ETS»).



**LA SCELTA DELLA SEZIONE DI  
RIFERIMENTO NEL RUNTS:  
TRA «IMPRESE SOCIALI» E  
«ALTRI ENTI DEL TERZO  
SETTORE»**

# Valutazioni in merito alla sezione di riferimento

Con specifico riferimento agli enti di formazione professionale costituiti in forma di **associazione e fondazione** (o altro ente di carattere privato diverso dalle società), la valutazione in merito alla sezione di riferimento potrà essere effettuata tenendo conto:

1) delle **modifiche da apportare allo Statuto**, che varieranno a seconda della specifica qualifica di ente del Terzo settore adottata (e dunque della sezione di riferimento all'interno del RUNTS); più in particolare:

- ❖ in caso di collocazione nel RUNTS nella sezione destinata agli “altri enti del Terzo settore” lo Statuto dovrà essere adeguato alle disposizioni previste per le associazioni/fondazioni del Terzo settore, contenute nel D.lgs. 117/2017;
- ❖ in caso di adozione della specifica qualifica di impresa sociale, lo Statuto dovrà essere adeguato alle disposizioni contenute nel D.lgs. 112/2017;

(segue)



# Valutazioni in merito alla sezione di riferimento

(segue)

**2) del regime fiscale applicabile:** come vedremo, la riforma del Terzo settore prevede specifici criteri per definire la **commercialità/non commercialità** delle attività svolte dagli enti del Terzo settore e un **regime di favore per la tassazione dei redditi delle imprese sociali** (che prevede, in sostanza, una detassazione degli utili investiti nelle attività statutarie di interesse generale) - occorre sottolineare che queste nuove disposizioni fiscali non diverranno immediatamente efficaci con l'operatività del nuovo RUNTS, in quanto sono subordinate all'autorizzazione da parte della Commissione europea.

Come detto, gli enti costituiti in forma societaria potranno invece optare, ove vogliano accedere al Terzo settore, solo per la veste di impresa sociale

## La sezione del RUNTS «altri enti del Terzo settore»

Con particolare riferimento alla sezione «altri enti del Terzo settore», l'art. 46 del CTS consente agli enti che non posseggono i requisiti per accedere nelle altre sezioni del RUNTS di poter collocarsi in tale sezione «residuale»

Ad esempio, **potranno iscriversi in questa sezione le associazioni riconosciute e non riconosciute, come anche le fondazioni che non sono classificate nelle precedenti categorie, nonché «gli altri enti di carattere privato diversi dalle società» di cui all'art. 4 del Codice.**

Allo stesso modo, potranno iscriversi, per libera scelta, quei soggetti che non vogliono vedersi applicate le disposizioni particolari previste per determinate categorie di enti oppure le ONLUS che non abbiano i requisiti per iscriversi nelle altre sezioni del RUNTS.

Tale sezione può quindi comprendere anche soggettività non categorizzate dalla legge.

In questo senso, la locuzione “altri enti” risulta evidentemente flessibile e di fatto suscettibile di ricomprendere in futuro nuove forme giuridiche.

## La sezione del RUNTS «altri enti del Terzo settore»

Sotto il profilo dell'adeguamento statutario, l'ente dovrà allinearsi alle disposizioni previste dal CTS per gli enti del Terzo settore, quali ad esempio:

- ❖ l'acronimo ETS nella denominazione sociale;
- ❖ l'assenza di scopo di lucro e le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale perseguite;
- ❖ l'esercizio **in via esclusiva o principale delle attività di interesse generale**, che costituiscono l'oggetto sociale, individuate tra quelle di cui all'art. 5 del CTS.;
- ❖ Ove previsto, lo svolgimento di attività diverse, purché strumentali e secondarie rispetto a quelle di cui all'art. 5 del CTS; in particolare, nel caso degli altri enti del Terzo settore, le attività diverse sono considerate secondarie (e dunque esercitabili) ove ricorra almeno una delle seguenti condizioni: (a) i relativi ricavi **non siano superiori al 30% delle entrate complessive** dell'ente; (b) i relativi ricavi **non siano superiori al 66% dei costi complessivi dell'ente** (secondo lo schema di decreto attuativo dell'art. 6 del D.lgs. 117/2017, ancora in attesa di definitiva approvazione);

(segue)

## La sezione del RUNTS «altri enti del Terzo settore»

(segue)

- ❖ la destinazione del patrimonio ed il divieto di distribuzione degli utili, anche in forma indiretta; Sul punto, l'art. 8 CTS individua anche alcune ipotesi che costituiscono di distribuzione indiretta (vietata). È il caso, ad esempio, della corresponsione ad amministratori, sindaci e a chiunque rivesta cariche sociali di **compensi non proporzionati** all'attività svolta, alle responsabilità e alle specifiche competenze, o della la corresponsione ai lavoratori subordinati o autonomi di retribuzioni o **compensi superiori del 40% rispetto a quelli previsti, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi** (salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze nei settori degli interventi e prestazioni sanitarie; formazione universitaria e post-universitaria; ricerca scientifica di particolare interesse sociale);
- ❖ l'obbligo devolutivo del patrimonio in caso di estinzione o scioglimento a favore di altri ETS;
- ❖ le disposizioni sul funzionamento degli organi sociali, in conformità alle disposizioni del CTS (a seconda della forma giuridica in cui l'ente è costituito).

## La sezione «imprese sociali»

Qualora le modalità di svolgimento delle attività dell'ente, siano tali da far propendere verso un modello organizzativo di imprenditoriale, potrebbe essere considerata la possibilità di acquisire la qualifica di **impresa sociale**.

La qualifica di impresa sociale si acquisisce mediante l'iscrizione dell'ente nell'apposita sezione istituita presso il Registro delle imprese. Ciò soddisfa il requisito dell'iscrizione nel registro unico nazionale del Terzo settore (art. 11 del D. Lgs. n. 117/2017).

# L'impresa sociale

Con la riforma, l'impresa sociale è stata inserita a pieno titolo tra le particolari categorie di enti del Terzo settore (ETS) ed inquadrata come veste giuridica tipica per gli enti che intendono svolgere attività di interesse generale in forma di impresa.

Ai sensi dell'art. 1 del D.lgs. n. 112/2017, **possono acquisire** la qualifica di impresa sociale tutti gli enti privati che abbiano le seguenti caratteristiche:

- ❖ esercitano **in via prevalente** un'attività d'impresa di interesse generale (di cui all'art. 2 del D.Lgs. n.112 del 2017);
- ❖ siano **senza scopo di lucro**;
- ❖ abbiano **finalità** civiche, solidaristiche e di utilità sociale;
- ❖ adottino modalità di **gestione responsabili e trasparenti**;
- ❖ favoriscano il più ampio **coinvolgimento dei lavoratori**, degli utenti e di altri soggetti interessati alle loro attività.

Come anticipato, a differenza degli altri ETS, le imprese sociali **possono essere costituite anche nelle forme giuridiche disciplinate dal Libro V del Codice civile** (società di persone, di capitali e cooperative).

# Le caratteristiche dell'impresa sociale

Non possono acquisire la qualifica di impresa sociale:

- ❖ le società costituite da un unico socio persona fisica (novità rispetto alla normativa previgente);
- ❖ le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2 del D. Lgs. 165/2001;
- ❖ gli enti i cui atti costitutivi limitino, anche indirettamente, l'erogazione dei beni e dei servizi in favore dei soli soci o associati;
- ❖ le fondazioni bancarie (D.Lgs. n. 153/1999).

# Le caratteristiche dell'impresa sociale: attività di interesse generale

L'impresa sociale deve svolgere la **propria attività in via stabile e principale in uno dei settori di interesse generale** tassativamente individuati dall'art. 2 del D.Lgs. n. 112/2017, per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale (tra i quali è ricompresa, come detto, anche la formazione professionale).

In base a quanto specificato dall'art. 2, comma 3 del D.Lgs. n. 112/2017 si intende esercitata in via principale dall'impresa sociale l'attività **per la quale i relativi ricavi siano superiori al 70% dei ricavi complessivi**.

È consentito all'impresa sociale lo svolgimento di attività diverse da quelle di interesse generale, nei limiti del 30% dei ricavi complessivi, in base a criteri di computo definiti con decreto del Ministro dello Sviluppo economico, di concerto con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali.



# Le imprese sociali

Si considera comunque di interesse generale, indipendentemente dal suo oggetto, l'attività nella quale sono occupati per oltre il 30%:

a) **lavoratori molto svantaggiati** (privi di impiego retribuito da almeno 24 mesi ovvero da 12 mesi, se il lavoratore ha un'età compresa tra 18 e 24 anni o appartenente ad una minoranza etnica di uno Stato UE, con necessità di migliorare la propria formazione linguistica e professionale o la propria esperienza lavorativa);

b) **persone svantaggiate o con disabilità**, nonché persone beneficiarie di protezione internazionale, persone senza fissa dimora, le quali versino in una condizione di povertà tale da non poter reperire e mantenere un'abitazione in autonomia.

## Le imprese sociali: assenza scopo di lucro

L'impresa sociale, deve destinare eventuali utili ed avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio (art. 3, commi 1 e 2 del D.Lgs. n. 112/2017).

Nello specifico, poi, le imprese sociali costituite in forma societaria (escluse, quindi, le associazioni e fondazioni imprese sociali) possono destinare fino al 50% dei propri utili o avanzi di gestione ad **aumento gratuito del capitale sociale** sottoscritto e versato dai soci, nei limiti delle variazioni dell'indice nazionale generale dei prezzi al consumo per famiglie di operai ed impiegati calcolate dall'ISTAT, **oppure alla distribuzione** - anche mediante aumento gratuito del capitale sociale o l'emissione di strumenti finanziari - di dividendi ai soci, **in misura non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi aumentato di 2,5%.**

E' anche possibile il rimborso al socio del capitale effettivamente versato ed eventualmente rivalutato secondo gli indici ISTAT o aumentato in misura non superiore al citato limite.

## Le imprese sociali: assenza scopo di lucro

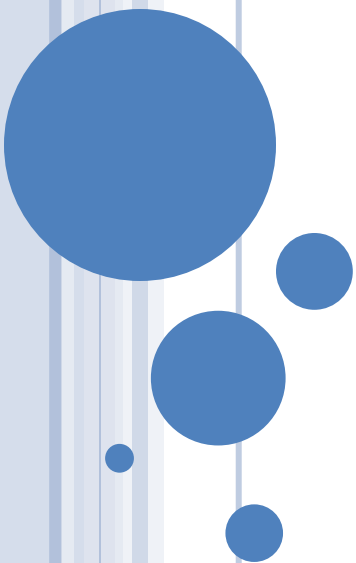
Tutte le imprese sociali, inoltre, comprese quelle costituite in forma di associazione o fondazione, possono destinare una quota inferiore al 50% degli utili e degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti **ad erogazioni liberali in favore di enti del Terzo settore** diversi dalle imprese sociali, che non siano fondatori, associati, soci dell'impresa sociale o società da questa controllate, finalizzate alla promozione di specifici progetti di utilità sociale.

L'art. 3 del D.lgs. n.112/2017 – analogamente a quanto previsto dall'art. 8 CTS per gli altri enti del Terzo settore – individua anche alcune ipotesi che costituiscono di distribuzione indiretta (vietata).



# LA FISCALITÀ NEL QUADRO DEL CODICE DEL TERZO SETTORE

# LA FISCALITA' DEGLI ETS



## Scelta della sezione del RUNTS: valutazioni di carattere fiscale

Al fine di esaminare le possibili valutazioni degli enti di formazione costituiti in forma di associazione/fondazione nell'accesso al Terzo settore, appare utile soffermarsi sui **nuovi regimi fiscali introdotti dal CTS** e sulle differenze rispetto alla disciplina del TUIR.

Secondo le regole ordinarie del TUIR, per stabilire la commercialità/non commercialità dell'ente e dell'attività svolta occorre fare riferimento alle disposizioni di cui agli artt. 73 e 55 TUIR, che prevedono, in sintesi:

- ❖ Che la commercialità/non commercialità **dell'ente** va individuata in base al suo **oggetto esclusivo o principale** (ferma restando l'applicazione di alcuni «indici di commercialità», di cui all'art. 149 TUIR);
- ❖ Che si considera svolgimento di attività **«commerciale»** l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva: (i) **delle attività di cui all'art. 2195 c.c.**; (ii) delle prestazioni di servizi non ricomprese nell'art. 2195 c.c.; se **organizzate in forma d'impresa**

## Commercialità/non commercialità nell'ambito del TUIR

In altri termini, nell'ambito del TUIR ai fini della qualificazione dell'attività come “commerciale” assume un rilievo primario la circostanza che l'attività sia o meno svolta **secondo un modello organizzativo imprenditoriale**.

Rileva, a tal fine, la sussistenza di **un'organizzazione di mezzi e risorse** per la specifica attività e la circostanza che la stessa sia svolta a fronte di corrispettivi idonei, in astratto, a **conseguire un risultato economico**.

Nel caso degli enti non commerciali, non sempre risulta agevole l'inquadramento tributario delle attività, specie nelle ipotesi in cui le stesse siano svolte in convenzione con soggetti pubblici (e, dunque, a fronte di contributi che, pur presentando una matrice sinallagmatica, sono in genere stabiliti dall'amministrazione pubblica con proprio provvedimento).

## Commercialità/non commercialità nell'ambito del TUIR

Con specifico riferimento alle attività in convenzione con la P.A., va ricordato che il comma 3 dell'art. 143 del TUIR sancisce che **non concorrono alla formazione del reddito degli enti non commerciali** «i contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche ai predetti enti **per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento** di cui all'articolo 8, comma 7, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, come sostituito dall'articolo 9, comma 1, lettera g), del decreto legislativo 7 dicembre 1993, n. 517, di attività **aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi**».

Circa la natura dei contributi agevolati, la norma non opera alcuna distinzione tra contributi a fondo perduto e contributi che hanno natura di corrispettivi.

La prassi ha affermato, pertanto, che possono rientrare nella sfera applicativa dell'agevolazione **anche i contributi che assumono natura di corrispettivi** (si veda, al riguardo, la Circolare Min. n. 188/E del 16 luglio 1998).



## Attualmente inquadramento delle attività di formazione

Con riferimento all'attuale inquadramento (in base al TUIR) delle attività di **formazione professionale**, va rilevato che le stesse vengono generalmente trattate dagli enti come **attività commerciali**. Nel senso di tale inquadramento, depongono i seguenti elementi:

- ❖ Le attività sono svolte dagli enti, in generale, a fronte di contributi pubblici di natura **corrispettiva** idonei a remunerare i costi della produzione (rette stabilite in base a *costi standard*);
- ❖ In passato, la prassi dell'Amministrazione finanziaria si è espressa nel senso di ricondurre tra le attività «commerciali» anche le attività svolte dagli istituti scolastici e formativi, in quanto produttive di servizi (si veda, sul punto, la Risoluzione del Ministero delle Finanze, n. 66/E del 23 maggio 2000).

## La fiscalità delle attività di formazione nel quadro del Codice del terzo settore

Per gli enti che assumeranno la qualifica di ETS, questo inquadramento dovrà essere valutato alla luce delle nuove disposizioni tributarie introdotte dal Codice del Terzo settore.

In particolare, nel contesto della Riforma, laddove l'ente di formazione acceda al Terzo settore, applicherà quelli che sono i nuovi criteri previsti dall'**art. 79 del CTS**.

Giova ribadire che le disposizioni tributarie in questione non troveranno applicazione immediatamente agli enti che si iscriveranno nel RUNTS, essendo subordinate, quanto all'efficacia, all'autorizzazione della Commissione europea (art. 104, comma 2 del CTS e art. 18, comma 9 del D.lgs. 112/2017).

## Nuovo regime fiscale degli ETS

Per la prima volta, il legislatore dà rilievo alle modalità di svolgimento dell'attività da parte dell'ente, a prescindere dalla qualifica (commerciale o meno) dello stesso, introducendo **regimi fiscali tarati sul modello organizzativo adottato**.

In linea con i principi espressi dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea, l'assenza di scopo di lucro in capo agli enti non commerciali non è considerato elemento ostativo all'applicazione delle regole comunitarie in materia di concorrenza, dal momento che, anche tali enti, possono assumere la qualifica di "imprese" laddove svolgano attività per le quali esista, anche solo potenzialmente, un mercato.

È in questo scenario che si introduce la nuova disciplina fiscale degli ETS di cui all'art. 79 del CTS.

Rispetto alla corrente classificazione del TUIR – che riconduce determinate attività solidaristiche, tra quelle commerciali sulla base di una **valutazione di tipo qualitativo**, legata alla presenza di un modello organizzativo di tipo imprenditoriale– le disposizioni del CTS prevedono, invece, un **approccio di tipo quantitativo**, basato su un raffronto puntuale tra i costi effettivi delle attività di interesse generale e le entrate di natura corrispettiva imputabili alle attività medesime.

## Nuovo regime fiscale degli ETS

L'art. 79 del CTS contiene specifiche disposizioni in materia di « non commercialità» delle attività svolte dall'ETS funzionali alla complessiva qualificazione degli enti sotto il piano giuridico-tributario. Tali disposizioni si applicano agli ETS diversi dalle imprese sociali, le quali sono destinatarie, di una specifica disciplina tributaria (art. 18 D.lgs 112/2017).

Le disposizioni contenute nell'art. 79 assumono rilevanza in quanto dalla qualificazione dell'ETS come fiscalmente «non commerciale» deriva:

- ❖ la qualificazione soggettiva dell'ente come «non commerciale» con conseguente determinazione del reddito in base alle singole categorie reddituali;
- ❖ Possibilità di optare, in relazione ai redditi derivanti da eventuali attività commerciali esercitate in via non prevalente, per specifici regimi di tassazione.

## Rapporto tra natura dell'attività svolta e natura dell'ente

La qualifica dell'ente come commerciale o non commerciale risulta, quindi, strettamente connessa all'inquadramento prioritario dell'attività svolta.

L'art. 79 al comma 2 stabilisce un criterio generale per cui le attività di interesse generale (elencate dall'art. 5 del CTS) si considerano non commerciali se:

- ❖ svolte a **titolo gratuito**;
- ❖ svolte dietro **corrispettivi che non superano i costi effettivi tenuto conto anche di eventuali apporti economici da parte delle amministrazioni pubbliche e salvo importi di partecipazione alla spesa posti dalla legge a carico dell'utenza.**

Onde evitare un'eccessiva rigidità nell'applicazione di tale disposizione, il limite dei costi effettivi soffre una parziale deroga al **comma 2-bis dell'art. 79**, con il quale è stato introdotto un margine di tolleranza nello scostamento tra costi e corrispettivi.

Nello specifico, l'attività istituzionale continua a considerarsi non commerciale laddove i ricavi superino i costi nella misura massima del 5%, purché lo sfioramento non si protragga per più di due periodi d'imposta consecutivi.

## Rapporto tra natura dell'attività svolta e natura dell'ente

Per quanto riguarda la definizione di “**costi effettivi**” il CNDCEC ha evidenziato che tale nozione dovrebbe riferirsi ad un concetto di “**costo pieno**”, comprensivo quindi dei costi diretti e indiretti di produzione, ma anche dell'imputazione della quota relativa ai costi generali dell'ente (Cfr. Circolare CNDCEC - *Riforma del terzo settore: elementi professionali e criticità applicative*)

## Contributi e apporti pubblici

Con riferimento ai contributi o apporti pubblici, ai fini dell'inquadramento **dell'attività come commerciale/non commerciale**, occorre verificare la specifica tipologia di contributo ricevuto dall'ente in forza dell'attività svolta nei confronti della P.A., onde accertare se risulti prevalente l'elemento sinallagmatico e corrispettivo e se il contributo possa qualificarsi come apporto erogato per lo svolgimento di una **attività economica**.

I contributi pubblici sono menzionati innanzitutto al **comma 2 dell'art. 79**, che stabilisce che tra le entrate di natura «corrispettiva» (ai fini della qualificazione dell'attività di interesse generale come commerciale/non commerciale) devono essere tenuti in considerazione anche gli **apporti economici** ricevuti dalle pubbliche amministrazioni per lo svolgimento dell'attività in regime di accreditamento o convenzione (salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti per legge – quali ad esempio i ticket sanitari) (comma 2).

Quindi sembrerebbe vadano computati tra le entrate commerciali, ai fini del comma 2, i contributi di natura corrispettiva, in quanto erogati dalla P.A. per lo svolgimento di un'attività «economica».

Sul punto saranno ragionevolmente forniti chiarimenti dalla prassi. Alcune indicazioni operative, tuttavia, potrebbero essere ricavate dalla giurisprudenza UE in tema di attività economica.

## Contributi e apporti pubblici

Ad esempio, secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE:

- le attività assistenziali e sanitarie non dovrebbero integrare lo svolgimento di attività economica se svolte da enti senza scopo di lucro in applicazione dei principi di solidarietà e sussidiarietà e **in maniera integrativa rispetto alla copertura del servizio nazionale**, purché venga fornito agli utenti un servizio **a titolo gratuito o dietro versamento di un importo che rappresenta una semplice partecipazione alla spesa** prevista per la copertura del servizio universale (cfr. Causa T-319/99 FENIN/Commission; cause riunite C-264/01, C-306/01, C-354/01 e C-355/01, AOK Bundesverband e altri; nonché la decisione della Commissione UE del 19 dicembre 2012);

- le attività **didattiche ed educative** non dovrebbero integrare lo svolgimento di attività economica se svolte da enti senza scopo di lucro in applicazione dei principi di solidarietà e sussidiarietà **in via integrativa rispetto al servizio scolastico pubblico**, purché facciano parte di un sistema di insegnamento pubblico e siano finanziate, interamente o prevalentemente, **mediante fondi pubblici** (cfr. sentenze del 27 giugno 2017 Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania/Ayuntamiento de Getafe C-74/16, nonché dell'11 settembre 2007, Schwarz e Gootjes Schwarz, C 76/05, e dell'11 settembre 2007, Commissione/Germania, C 318/05).



# Rapporto tra natura dell'attività svolta e natura dell'ente

Inoltre, l'art. 79, comma 4 del CTS, solo per gli ETS aventi **carattere non commerciale** ripropone il regime di non imponibilità previsto dall'art. 143, comma 3 del TUIR con riferimento a:

- ❖ **contributi o apporti pubblici** erogati per lo svolgimento delle attività di interesse generale svolte ai sensi dei commi 2 e 3. Pare opportuno precisare che, a differenza della disposizione del TUIR che prevede un regime di defiscalizzazione incentrato sulla natura dell'ente e sulla destinazione del contributo per lo svolgimento, in regime di accreditamento o convenzione di «attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali», l'art. 79 CTS dà rilievo alla provenienza del contributo dalla P.A. («anche» in regime di accreditamento/convenzione) e alla non commercialità dell'attività di interesse generale, oltre che dell'ETS;
- ❖ nonché per le entrate da **raccolte pubbliche di fondi** effettuate occasionalmente in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

## Qualificazione fiscale degli ETS

Le ipotesi di non commercialità descritte dall'art. 79 incidono sulla complessiva qualificazione dell'ETS sul piano tributario.

A prescindere dalle previsioni statutarie, infatti, l'ETS deve considerarsi **commerciale** laddove, nel medesimo periodo d'imposta, i proventi derivanti dalle attività di interesse generale svolte in forma d'impresa e delle attività secondarie **prevalgano** sulle entrate derivanti dalle attività di interesse generale svolte con modalità non commerciali (art. 79, comma 5).

**Tra le entrate di natura non commerciale** devono includersi: i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative ed ogni altra entrata assimilabile, , **ivi compresi i proventi e le entrate considerate non commerciali ai sensi dei commi 2, 3 e 4 (i.e. contributi non commerciali dalla P.A. e entrate delle raccolte fondi non imponibili)** nonché il valore normale delle cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuati con modalità non commerciali.

Dal computo delle entrate commerciali devono essere escluse, per espressa previsione legislativa, quelle derivanti dalle attività di **sponsorizzazione** (effettuate con i criteri e nei limiti che saranno definiti dal decreto ministeriale di cui all'art. 6 del CTS).

## Conseguenze della qualificazione dell'ETS come commerciale/non commerciale

Sotto il profilo tributario, dalla qualificazione dell'ETS come “commerciale” o come “non commerciale” derivano delle conseguenze.

In particolare:

- ❖ ove l'ente si qualifichi come ETS commerciale (in base al *test* di cui all'art. 79 comma 5 CTS) il reddito verrà determinato secondo le ordinarie regole del titolo II del TUIR (che continueranno ad essere applicabili agli ETS, in quanto compatibili), con attrazione dei relativi proventi al reddito d'impresa;
- ❖ ove l'ente si qualifichi come ETS non commerciale, il reddito verrà determinato mediante la sommatoria dei redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi.

## Conseguenze della qualificazione dell'ETS come commerciale/non commerciale

Occorre segnalare che la possibilità di fruire di alcune misure fiscali agevolative sarà legata alla circostanza che l'ETS si qualifichi come “non commerciale” (ai sensi del citato art. 79, comma 5 CTS).

Tra queste vanno citate, in particolare:

- ❖ la possibilità di applicare per la tassazione dei redditi d'impresa il nuovo regime forfetario opzionale di cui all'art. 80 CTS – tale regime opzionale consente di determinare i redditi di impresa secondo coefficienti di redditività a scaglioni compresi tra il 5% (per ricavi fino a 130mila euro derivanti da attività diverse dalle prestazioni di servizi) e il 17% (per ricavi oltre 300mila euro derivanti da attività di prestazione di servizi) senza stabilire soglie massime di proventi;
- ❖ l'applicazione dell'esenzione IMU per gli immobili posseduti e utilizzati per lo svolgimento, con modalità non commerciali, di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, di religione e di culto (art. 82, comma 6 del CTS);
- ❖ l'applicazione di alcune ipotesi “soggettive” di esenzioni IVA, ad oggi riferite agli enti dotati della qualifica di ONLUS; ad esempio, in relazione alle attività didattiche – ove non si tratti di attività educative e didattiche riconosciute da amministrazioni pubbliche (per le quali sussiste comunque l'esenzione) – le stesse potranno considerarsi operazioni esenti IVA se svolte da ETS non commerciali.

## Test di commercialità dell'attività di interesse generale e dell'ETS

Su base annuale ed applicando i criteri contenuti nell'art. 79 del CTS, gli ETS dovranno quindi svolgere:

- un *test* ai fini della **qualificazione** (commerciale / non commerciale) **delle attività** di interesse generale esercitate;
- un *test* in merito alla commercialità / non commercialità della **natura dell'ETS** nel suo complesso.

Di seguito, alcuni **esempi esplicativi**.

## Test di commercialità dell'attività di interesse generale e dell'ETS

Si ipotizzi che l'attività di formazione professionale – sia la sola svolta dall'ente, e che pertanto quello di seguito rappresentato sia il suo conto economico di esercizio.

Costi e oneri		Entrate e proventi	
Costi complessivi	200.000	Rette pagate da utenti	35.000
Totale costi e oneri	200.000	Corrispettivi da PA	170.000
Avanzo	15.000	Erogazioni liberali	10.000
Entrate non corrispettive	- 10.000	Totale entrate	215.000
Avanzo ex comma 2	5.000		

## Test di commercialità dell'attività di interesse generale e dell'ETS

Nell'esempio sopra descritto:

Natura dell'**attività** (test di cui ai commi 2, 2-bis) → **non commerciale**

In quanto *i ricavi eccedono rispetto ai costi* in misura minore rispetto al margine di tolleranza del 5% (lo scostamento non può però protrarsi per più di due periodi d'imposta consecutivi – al terzo l'attività si considera comunque commerciale )

Natura dell'**ETS** (test di cui al comma 5) → **non commerciale, in ragione dello svolgimento in via prevalente dell'attività con modalità non commerciali (cfr. art. 79, comma 5, primo periodo);**

## Test di commercialità dell'attività di interesse generale e dell'ETS

Si ipotizzi sempre che l'attività di formazione professionale sia la sola svolta dall'ente, con questo diverso conto di esercizio:

Costi e Oneri		Entrate e proventi	
Costi complessivi	160.000	Rette pagate da utenti	90.000
Totale costi e oneri	160.000	Corrispettivi da PA (accreditamento)	100.000
Avanzo	40.000	Erogazioni liberali	10.000
Entrate non corrispettive	- 10.000	Totale entrate	200.000
Avanzo ex comma 2	30.000		



## Test di commercialità dell'attività di interesse generale e dell'ETS

Nell'esempio sopra descritto:

Natura dell'**attività** (test di cui ai commi 2, 2-bis) → **commerciale**

In quanto *i ricavi eccedono rispetto ai costi* in misura maggiore rispetto al margine di tolleranza del 5%

Natura dell'ETS (test di cui al comma 5) →

- ❖ Avuto riguardo alla **natura dell'attività prevalente** (commerciale) l'ente dovrebbe qualificarsi, a rigore, come **commerciale**;
- ❖ Occorre peraltro evidenziare che il **comma 5-bis** annovera tra le entrate di natura «non commerciale» anche i contributi dalla P.A. per lo svolgimento dell'attività in regime di convenzione/accreditamento; in base ad una diversa lettura, potrebbe quindi ritenersi che l'ETS si qualifichi come «non commerciale» in quanto le entrate «non commerciali» (liberalità e contributi P.A.) risultano prevalenti rispetto alle entrate «commerciali»

Maggiori chiarimenti sul punto verranno verosimilmente forniti dalle indicazioni di prassi dell'Amministrazione finanziaria

## Valutazioni in ordine alla scelta della sezione di riferimento

Sotto il profilo della tassazione dei redditi, nell'ipotesi in cui l'ente si qualifichi come **ETS “commerciale”** potrebbe rilevarsi conveniente l'inquadramento come **“impresa sociale”**.

Ciò in quanto per le imprese sociali è dettata un'apposita disciplina che prevede:

- ❖ la detassazione degli utili reinvestiti dall'impresa nelle finalità istituzionali;
- ❖ specifici incentivi per gli investitori modellati su quelli delle start up innovative;
- ❖ Estensione alle imprese sociali (diverse da quelle costituite in forma di società) delle agevolazioni fiscali introdotte dal CTS).

Ai fini della scelta della veste da adottare nell'ambito del Terzo settore sarà tuttavia opportuno valutare anche ulteriori profili, in ragione delle attività in concreto svolte (ad esempio, il trattamento ai fini IVA).

## Il regime fiscale dell'impresa sociale

Più nel dettaglio, l'art. 18 del D.Lgs. n. 112/2017 stabilisce la **non imponibilità** ai fini delle imposte dirette degli utili e avanzi di gestione **accantonati in apposite riserve e destinati** dall'impresa sociale allo **svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio**. Tale detassazione opera anche in relazione agli utili/avanzi derivanti da eventuali attività diverse, sempre a condizione che siano destinati alle finalità menzionate (cfr. relazione illustrativa).

Non sono imponibili, inoltre, le somme destinate al versamento del contributo per l'attività ispettiva esercitata sulle imprese sociali dal Ministero del lavoro (ai sensi dell'art. 15 del D.Lgs. 112/2017).

Sono viceversa imponibili gli utili e gli avanzi di gestione utilizzati in qualsiasi altra forma (i.e. quelli che siano distribuiti entro i limiti consentiti per le imprese sociali costituite in forma societaria, anche se sotto forma di aumento gratuito del capitale nei limiti delle variazioni ISTAT, o anche quelli destinati ad erogazioni liberali in favore di altri ETS, diversi dalle imprese sociali, finalizzate alla promozione di specifici progetti di utilità sociale, ai sensi di quanto disposto dall'art. 3, comma 3, lett. b), del D.Lgs. n. 112/2017).

# Attività di formazione - disciplina IVA

La riforma del Terzo settore non ha introdotto una disciplina ad hoc per le imprese sociali ai fini IVA.

Al riguardo è opportuno segnalare che alcune ipotesi «soggettive» di esenzione IVA (ad oggi riferite alle ONLUS) saranno applicabili con la piena attuazione della riforma **agli «ETS non commerciali»**.

Ad esempio, con riferimento alle attività didattiche e di formazione professionale:

- ❖ Sono esenti IVA le attività educative e didattiche, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti **riconosciuti da amministrazioni pubbliche** (art. 10, n. 20) DPR 633/72);
- ❖ ove non si tratti di attività educative e didattiche riconosciute da amministrazioni pubbliche le stesse potranno considerarsi operazioni esenti IVA se svolte da ETS non commerciali.

## Attività di formazione - disciplina IVA

La fruizione dell'esenzione in esame è subordinata, in altri termini, alla sussistenza di due presupposti:

- ❖ un presupposto soggettivo, in forza del quale le prestazioni “*devono essere rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni*” o dagli altri soggetti contemplati dal citato n. 20) (tra cui sono ricomprese attualmente le **ONLUS** e, una volta completata l'attuazione della riforma, saranno ricompresi i soli **ETS non commerciali**) .
- ❖ un presupposto oggettivo, per cui deve trattarsi di prestazioni “*di natura educativa dell'infanzia e della gioventù o didattica di ogni genere, ivi compresa l'attività di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione professionale*”.

Sotto il profilo soggettivo, ove l'ente sia qualificato come impresa sociale (e non come ETS non commerciale) ai fini dell'esenzione dovrà in ogni caso sussistere il requisito del riconoscimento pubblico

# Attività di formazione - disciplina IVA

Con riguardo al requisito del riconoscimento pubblico, secondo le indicazioni fornite dalla prassi dell'Agenzia delle entrate:

- ❖ per gli organismi di formazione operanti in materie di competenza di soggetti pubblici diversi dall'Amministrazione della Pubblica Istruzione, il riconoscimento utile ai fini fiscali deve essere effettuato **dai soggetti pubblici competenti per materia** (Regioni, Enti locali, ecc.), con le modalità previste per le specifiche attività educative, didattiche e formative (ad esempio, con l'iscrizione in appositi albi o attraverso l'istituto dell'accREDITAMENTO);
- ❖ sono riconducibili nell'ambito applicativo del beneficio dell'esenzione dall'IVA di cui all'articolo 10, n. 20) del DPR n. 633 del 1972, le prestazioni educative, didattiche e formative **approvate e finanziate da enti pubblici** (Amministrazioni statali, Regioni, Enti locali, Università, ecc.), in quanto in tale ipotesi, il finanziamento del progetto dal parte dell'ente pubblico costituirebbe il riconoscimento per atto concludente della specifica attività didattica e formativa posta in essere; è bene precisare che in questi casi l'esenzione è **limitata all'attività di natura educativa e didattica specificatamente approvata** e finanziata dall'ente pubblico e non si riflette sulla complessiva attività svolta dall'ente (cfr. Circolare n. 22/2008)

## Attività di formazione - disciplina IVA

Di recente, l'Agenzia delle entrate si è espressa in merito ad alcuni profili applicativi concernenti il requisito del “riconoscimento”, funzionale alla fruizione del regime di esenzione IVA di cui al citato art. 10 n. 20).

In particolare, nella **risposta ad interpello n. 85/2021**, l'Agenzia ha precisato che nel caso in cui il soggetto esercente l'attività di formazione abbia ottenuto il riconoscimento da parte di una Pubblica Amministrazione (Regione, Ente Locale, ecc.) **competente per materia**, non è possibile estendere l'esenzione in esame alle attività formative svolte al di fuori dell'ambito territoriale di quella Pubblica Amministrazione.

Ciò in quanto ogni Ente Regionale è un soggetto diverso dall'Amministrazione della Pubblica Istruzione e dunque adotta dei criteri di riconoscimento autonomi nelle sue rispettive aree di competenza

# Imprese sociali: detrazioni e deduzioni per gli investimenti

Sotto il profilo delle **misure agevolative**, per le imprese sociali costituite in forma societaria sono previsti **incentivi a favore degli investitori** (la cui efficacia è subordinata all'autorizzazione comunitaria).

Si tratta di agevolazioni modellate, in sostanza, su quelle già sperimentate per le start-up innovative (D.L. n. 179/2012). Nel dettaglio:

- un **contribuente** soggetto passivo **IRPEF** che sceglie di effettuare un investimento nel capitale di un'impresa sociale costituita in forma di societaria può **detrarre** dall'imposta un **importo pari al 30% della somma investita**, per un importo **massimo detraibile di 1 milione di euro** per ciascun periodo d'imposta; l'ammontare di investimento non detraibile può essere portato in detrazione nei periodi successivi, ma non oltre il terzo (art. 18, co. 3 D.Lgs. 112/2017);
- in maniera analoga, un **soggetto passivo IRES** può fruire di una **deduzione** dalla base imponibile **pari al 30% delle somme**, in relazione ad un investimento massimo di **1 milione e 800 mila euro** per ciascun periodo d'imposta (art. 18, co. 4).



# Detrazioni e deduzioni per gli investimenti

I benefici in questione sono circoscritti agli investimenti effettuati dopo il 20 luglio 2017 e diretti ad imprese sociali che abbiano acquisito la qualifica da non più di 5 anni.

Per poter fruire del beneficio, l'investimento deve essere detenuto per un periodo minimo di 5 anni.

## Detrazioni e deduzioni per gli investimenti

La descritta detrazione IRPEF e deduzione IRES opera, al verificarsi dei medesimi presupposti, anche in relazione agli **atti di dotazione e ai contributi di qualsiasi natura erogati a favore di fondazioni** che abbiano acquisito la qualifica di imprese sociali da non più di cinque anni.

Analogo beneficio **non** opera per le **imprese sociali a forma associativa**, *“dal momento che queste ultime hanno con maggior facilità (stante la base personale che al pari delle società le contraddistingue) la possibilità di acquisire per trasformazione la forma societaria qualora intendano avvalersi di capitale di rischio, ed usufruire delle agevolazioni di cui al presente decreto.”* (cfr. Relazione illustrativa).

# Equity crowdfunding

In occasione della riforma, è stata estesa anche agli enti che assumono la qualifica di impresa sociale (se costituiti in forma di società di capitali o di società cooperative) la possibilità di accedere alla raccolta di capitale di rischio tramite **piattaforme telematiche** (il c.d. **equity crowdfunding**) regolate dal Testo Unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria (D.Lgs. n. 58 del 1998).

L'equity crowdfunding consente di effettuare un'offerta al pubblico di quote o azioni, per raccogliere capitale di rischio, mentre **non** è possibile utilizzare tale modalità per la vendita di titoli di debito (quali, per es. le obbligazioni).

Questa modalità di raccolta del capitale ha ad oggetto conferimenti solitamente di modesto valore unitario, ma grazie all'utilizzo di canali telematici, consente di raggiungere un numero potenzialmente elevato di persone.

# Equity crowdfunding

Le offerte al pubblico e le informazioni sui soggetti emittenti sono fornite tramite schede, consultabili sui portali online, sotto la vigilanza della Consob.

La gestione dei portali online è attualmente riservata ai soggetti iscritti in un apposito registro e sottoposti ad autorizzazione della Consob, nonché alle banche e società di investimento mobiliare (SIM), già autorizzate alla prestazione di servizi di investimento.

I descritti incentivi alla capitalizzazione non risultano in contrasto con la legislazione speciale delle cooperative e, pertanto, i medesimi dovrebbero **trovare applicazione anche nei confronti delle cooperative sociali** che nel nuovo sistema saranno imprese sociali di diritto.

## L'entrata in vigore dei regimi fiscali di favore

Giova rilevare che i regimi di favore previsti dal D.lgs. n. 112/2017 troveranno applicazione solo dopo che la Commissione Europea abbia autorizzato i nuovi regimi fiscali introdotti dalla Riforma del Terzo settore.

In attesa dell'autorizzazione UE continueranno ad applicarsi le regole ordinarie in tema di tassazione.

## Agevolazioni di cui all'art. 82 CTS

Oltre alle misure previste espressamente dal D.lgs 112/2017, il Codice del Terzo settore (D.lgs. n. 117/2017) contiene ulteriori misure fiscali che si rendono applicabili anche alle imprese sociali.

In particolare, saranno applicabili anche alle imprese sociali (comprese le cooperative sociali e con la sola esclusione delle imprese sociali costituite in altre forme societarie):

- ❖ **art. 82, comma 2:** esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni e dalle imposte ipotecaria e catastale per i trasferimenti a titolo gratuito, a condizione che i beni trasferiti siano utilizzati per lo svolgimento dell'attività statutaria ed ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale;
- ❖ **art. 82, comma 3:** (a) applicazione in misura fissa dell'imposta di registro e delle imposte ipocatastali per gli atti costitutivi e le modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione; (b) esenzione dall'imposta di registro per tutte le modifiche statutarie eseguite ai fini dell'adeguamento a modifiche o integrazioni normative;

# Agevolazioni di cui all'art. 82 CTS

(segue)

- ❖ **art. 82, comma 5:** esenzione dall'imposta di bollo per tutti gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, nonché le copie anche se dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, le attestazioni e ogni altro documento cartaceo o informatico;
- ❖ **art. 82, comma 8:** possibilità per regioni e province autonome di disporre riduzioni o esenzioni dall'IRAP;
- ❖ **art. 82, comma 9:** esenzione dall'imposta sugli intrattenimenti per le attività spettacolistiche svolte occasionalmente o in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;
- ❖ **art. 82, comma 10:** esenzione dalla tassa sulle concessioni governative.

È inoltre espressamente riferita alle imprese sociali della disposizione di cui all'art. 82, comma 4 del CTS, che prevede applicazione delle **imposte di registro e ipocatastali in misura fissa agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento in favore di tutti gli ETS.**

## Erogazioni liberali (art. 83 CTS)

L'art. 83 del CTS contiene una disciplina unitaria delle erogazioni liberali che, rispetto alla normativa ante-riforma, si caratterizza:

- ❖ per una **maggiore organicità**, poiché all'interno di un'unica disposizione vengono riunite norme agevolative che, prima, andavano rivenute in molteplici atti legislativi;
- ❖ per un **più vasto ambito di applicazione soggettivo**, poiché le erogazioni liberali possono essere effettuate a **favore di tutti gli ETS, incluse le imprese sociali costituite in forma di cooperativa sociale o in altra veste non societaria**;
- ❖ per un rafforzamento degli incentivi anche dal punto di vista oggettivo.



## Erogazioni liberali (art. 83 CTS)

Si applicano inoltre alle imprese sociali, a determinate condizioni, le agevolazioni in forma di deduzione/detrazione di cui all'art. 83 CTS.

Sotto il **profilo soggettivo**, infatti, il nuovo regime di deducibilità o detrazione delle erogazioni liberali effettuate è, in via generale, riconosciuto unicamente qualora dette liberalità siano rese a favore di ETS non commerciali (così come qualificati ai sensi di quanto disposto dal comma 5 dell'art. 79 del D.Lgs. n. 117 del 2017), con particolari e ulteriori vantaggi qualora l'ente beneficiario sia un'organizzazione di volontariato.

Il medesimo regime, tuttavia, può trovare applicazione anche nei confronti delle erogazioni effettuate a favore di ETS commerciali, di cooperative sociali e di imprese sociali (non costituite in forma societaria) a **condizione che le liberalità ricevute siano utilizzate per lo svolgimento dell'attività statutaria**, ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale (art. 83, comma 6, del D.Lgs. n. 117 del 2017).

## Erogazioni liberali (art. 83 CTS)

L'agevolazione consiste:

- per i **donatori PF**: detrazione dall'IRPEF pari al 30% (35% se il destinatario è ODV) delle erogazioni in denaro o in natura, calcolata su un importo complessivo della donazione non superiore a 30.000 Euro annui; in alternativa deduzione dal reddito complessivo netto nei limiti del 10% del dichiarato (conveniente in caso di aliquote marginali più elevate);
- **donatori enti e società**: deduzione delle erogazioni in denaro o in natura nei limiti del 10 per cento del reddito complessivo dichiarato; Qualora la deduzione sia di ammontare superiore al reddito complessivo dichiarato, diminuito di tutte le deduzioni, l'eccedenza potrà essere computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quarto, fino a concorrenza del suo ammontare.



# L'EFFICACIA DISPOSIZIONI FISCALI DELLE

# Efficacia delle norme fiscali già in vigore

I decreti di Riforma prevedono tempistiche differenziate per l'efficacia delle disposizioni di carattere tributario:

In particolare sono già entrate in vigore il 1° gennaio 2018 le seguenti misure:

- ❖ Social bonus (art. 81);
- ❖ Agevolazioni imposte indirette e tributi locali (art. 82);
- ❖ Disciplina erogazioni liberali (art. 83);
- ❖ L'esenzione IRES per i redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte di ODV APS.

Nella fase transitoria (dal 1° gennaio 2018 all'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore) tali disposizioni sono applicabili solo ad ONLUS, ODV e APS. A regime le disposizioni troveranno applicazione anche a tutti gli enti che decidano di accedere al RUNTS assumendo la qualifica di ETS.

# Efficacia delle norme fiscali: le disposizioni sottoposte al vaglio UE

Accanto a tali disposizioni, ve ne sono altre la cui efficacia è subordinata all'autorizzazione della Commissione UE.

In particolare, al fine di assicurare la compatibilità con le regole in materia di aiuti di Stato, alcune misure introdotte con il D.Lgs. 117/2017 sono sottoposte alla autorizzazione da parte della Commissione europea, richiesta a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali ai sensi dell'art. 101, comma 10 del medesimo D. Lgs. 117/2017.

Si tratta nello specifico delle seguenti disposizioni:

- **Art 77** in materia di titoli di solidarietà;
- **Art. 79, comma 2 bis** in materia di non commercialità delle attività di interesse generale svolte dagli ETS;
- **Art. 80** che prevede un regime forfetario opzionale per la tassazione dei redditi d'impresa degli ETS non commerciali;
- **Art. 86** che prevede un regime forfetario opzionale per la tassazione dei redditi d'impresa delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale;
- Art. 18 D.lgs. n. 112/2017.

## Efficacia delle norme fiscali: le disposizioni che seppur non sottoposte al vaglio entrano in vigore successivamente

In parallelo, viene rinviata anche l'efficacia di alcune norme tributarie di carattere strutturale che sono legate alle menzionate disposizioni.

Più nello specifico si tratta:

- delle norme che individuano i criteri da adottare ai fini della qualificazione come commerciale o non commerciale delle attività svolte nell'ambito del Terzo settore (**artt. 79, 84, 85** del D. Lgs. 117/2017);
- delle norme che disciplinano la tenuta delle scritture contabili connesse ai regimi fiscali agevolativi (**art. 87**);
- Delle disposizioni di coordinamento normativo (**art. 89**)

Tali disposizioni, così come quelle subordinate alla autorizzazione della Commissione europea, diverranno efficaci a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in cui interverrà tale autorizzazione e, in ogni caso, successivamente all'operatività del RUNTS (ai sensi dell'Art. 104, comma 2, D.Lgs. 117/2017).



*Grazie per la vostra  
attenzione*

**Avv. Gabriele Sepio**  
**Studio Legale ACTA – sede di Roma**  
**Via dei Redentoristi n. 9, 00186**  
**Roma**

**Mail: [gabriele.sepio@actax.it](mailto:gabriele.sepio@actax.it)**