



Senato della Repubblica

Ufficio di Presidenza della Commissione affari costituzionali

AUDIZIONE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

**Atti del Governo n. 417 (Codice del Terzo settore) e n. 418
(Revisione della disciplina in materia di impresa sociale)**

Giovedì, 15 giugno 2017

Premessa

Buongiorno a tutti. Ringrazio questa Commissione per l'opportunità che viene offerta all'Amministrazione finanziaria di fornire un contributo in relazione ai decreti legislativi relativi al Codice del Terzo settore (di seguito CTS o Codice) e alla revisione della disciplina in materia di impresa sociale, approvati, in via preliminare, dal Consiglio dei ministri il 12 maggio 2017, in attuazione della legge delega per la riforma del Terzo Settore (legge 6 giugno 2016, n. 106).

La Legge delega ha dato avvio ad una nuova e profonda stagione di riforme per il mondo del Terzo Settore.

Nell'ambito del presente intervento mi concentrerò sugli aspetti fiscali oggetto di disciplina da parte del Codice.

Le previsioni fiscali contenute nel Codice sono frutto di un lavoro congiunto, al quale hanno partecipato anche i rappresentanti di questa Agenzia.

L'Agenzia valuta positivamente gli elementi di razionalizzazione del sistema che sono stati introdotti.

Considero i punti salienti della riforma, ai quali il decreto legislativo in argomento dà attuazione:

- 1) l'armonizzazione e la semplificazione della legislazione tributaria relativa ai soggetti operanti nell'ambito del Terzo settore che, a seguito di stratificazioni normative succedutesi nel tempo, risulta attualmente disorganica e frammentata;
- 2) la previsione di disposizioni fiscali uniformi per tutti gli enti del Terzo settore (di seguito ETS) volte a definire ed incentivare le attività di interesse generale degli stessi enti, tenuto conto delle finalità solidaristiche e di utilità sociale perseguite, del divieto di ripartizione degli utili e dell'impatto sociale delle attività svolte;

- 3) l'individuazione di criteri uniformi ed efficaci di tassazione delle attività commerciali svolte dagli ETS che operano per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, tenendo conto, comunque, della normativa dell'Unione europea a tutela della concorrenza;
- 4) la razionalizzazione e la semplificazione delle previsioni agevolative volte a promuovere i comportamenti donativi in favore degli ETS;
- 5) la disciplina uniforme degli obblighi contabili e di bilancio per gli ETS;
- 6) la regolamentazione sistematica delle attività di controllo sugli ETS.

I predetti aspetti di carattere fiscale si inseriscono in un più ampio intervento riformatore, che, in attuazione della legge delega, riorganizza, anche sotto il profilo extra-tributario, il sistema di registrazione degli ETS, prevedendo la creazione di un Registro unico nazionale di tali enti, anche al fine di favorirne la piena conoscibilità.

1. Armonizzazione e semplificazione della legislazione tributaria relativa agli ETS

E' stato per la prima volta fornito un inquadramento generale di tutti gli ETS funzionale alla corretta individuazione della soggettività tributaria di detti enti.

Ai sensi dell'art. 4, comma 1, del CTS, sono enti del Terzo settore 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, ed ogni altro ente costituito in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, o di fondazione per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento 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 settore¹.

Allo stato della vigente legislazione, ai fini dell'inquadramento tributario degli enti operanti nel Terzo settore occorre tenere conto di una legislazione frammentaria che prevede diverse disposizioni agevolative e derogatorie della disciplina ordinaria. Tali agevolazioni e deroghe sono correlate alle particolari qualifiche soggettive dell'ente (ONLUS, organizzazione di volontariato, associazione di promozione sociale, ente non commerciale associativo, ecc.), qualifiche in taluni casi anche sovrapponibili in capo allo stesso ente. Tale quadro, per comune opinione, crea rilevanti difficoltà interpretative e ingiustificate asimmetrie nell'ambito della disciplina fiscale.

Al contrario, con il decreto legislativo in argomento vengono previste, sotto il profilo fiscale, regole uniformi valevoli per tutti gli ETS, sia per quanto concerne l'identificazione della soggettività tributaria dell'ente, sia per quanto riguarda i regimi fiscali applicabili.

In particolare, un ETS per essere considerato ente non commerciale deve svolgere attività non commerciali in forma esclusiva o prevalente.

Sotto tale aspetto, l'introduzione della categoria degli ETS non fa venir meno però la tradizionale distinzione tra enti commerciali ed enti non commerciali stabilita, ai fini della soggettività passiva IRES, dall'art. 73 del TUIR.

Per gli ETS la verifica del carattere esclusivo o prevalente dell'attività non commerciale svolta viene effettuata sulla base di una peculiare disciplina,

¹ In base a quanto stabilito dal comma 2 dell'art. 4 del CTS, non sono enti del Terzo settore le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, le associazioni di datori di lavoro, nonché gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti.

Inoltre, ai sensi dell'art. 3, comma 3, del CTS, salvo quanto previsto dal Codice in materia di finanziamento dei Centri di servizio per il volontariato, le disposizioni del CTS non si applicano agli enti di cui al decreto legislativo 17 maggio 1999, n. 153 (fondazioni bancarie).

valevole solo per gli ETS diversi dalle imprese sociali (le imprese sociali sono, infatti, società di capitali o comunque enti commerciali). Tale disciplina, volta a valorizzare il carattere di interesse generale dell'attività svolta dagli ETS, è alternativa rispetto a quella che si utilizza per distinguere tra enti commerciali ed enti non commerciali diversi da quelli appartenenti al Terzo settore.

A tale riguardo, si segnala che nel raffronto – ai fini del giudizio di prevalenza della tipologia di attività (commerciale o non commerciale) svolta – le previsioni del CTS fanno riferimento solo alle entrate e ai proventi delle attività (commerciali e non commerciali) di interesse generale di cui all'art. 5 dello stesso Codice, vale a dire alle attività che connotano istituzionalmente, quali attività esclusive o prevalenti, gli ETS.

Non vengono considerate, come, invece, sembrerebbe opportuno, le entrate e i proventi derivanti dalle attività diverse da queste ultime, vale a dire le entrate e i proventi delle attività secondarie e strumentali previste dall'art. 6 del CTS.

Per tali attività secondarie e strumentali, la definizione dei requisiti, quantitativi e qualitativi, viene demandata dallo stesso art. 6 ad un decreto attuativo del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze.

In tale decreto è opportuno che vengano definiti in modo chiaro e ben circostanziato i concetti di secondarietà e strumentalità, ossia i limiti entro cui dette attività eterogenee e variegata potranno essere svolte dagli ETS, tenendo anche conto del fatto che le stesse possono essere oggetto di tassazione agevolata in via forfetaria.

Gli enti che per mancanza dei requisiti qualificanti o per scelta non sono iscritti nel Registro unico nazionale degli ETS sono trattati fiscalmente come

enti commerciali o come enti non commerciali in base ai criteri ordinari previsti dal TUIR.

L'armonizzazione e la semplificazione della legislazione tributaria relativa agli ETS, che, come appena visto, connota le disposizioni del Codice, non è alterata dalla previsione di specifiche ulteriori disposizioni fiscali concernenti le Organizzazioni di volontariato (di seguito ODV) – 16.000 il numero stimato dalla relazione tecnica – e le Associazioni di promozione sociale (di seguito APS) – 41.000 il numero stimato dalla relazione tecnica.

Per tali soggetti, infatti, ferma restando l'applicazione delle regole tributarie relative all'inquadramento generale degli ETS e ferma restando l'applicabilità delle agevolazioni previste, sempre in via generale, per questi ultimi, sono state introdotte specifiche misure agevolative aggiuntive al fine di tutelare le oggettive peculiarità che, anche per ragioni storiche e sociali, contraddistinguono, in vario modo, il mondo del volontariato e della promozione sociale.

Un discorso a parte merita la figura dell'Impresa sociale in quanto gli enti appartenenti a tale categoria, pur rientrando a pieno titolo tra gli ETS, sono tuttavia destinatari di una disciplina *ad hoc* inserita nell'ambito un distinto decreto legislativo che, anche sotto il profilo fiscale, ha differenziato le imprese sociali dal resto degli ETS.

Tale peculiare posizione delle imprese sociali risulta giustificata dal carattere essenzialmente imprenditoriale dell'attività da essi svolta, confermata dalla possibilità che – a differenza degli altri ETS – assumano tale qualifica anche enti aventi forma societaria (forma societaria che, peraltro, costituisce una forma giuridica ricorrente tra le imprese sociali).

2. Disposizioni fiscali uniformi per tutti gli ETS volte a definire l'area delle attività non commerciali

Particolare importanza assume, per tutti gli ETS diversi dalle imprese sociali, l'individuazione delle modalità con le quali le attività espressamente elencate dall'art. 5 del Codice (nell'ambito delle quali gli ETS operano in via esclusiva o principale) possono essere considerate attività non commerciali.

In sostanza, sono stati previsti i criteri al ricorrere dei quali le attività degli ETS – diversi dalle imprese sociali – sono considerate non commerciali ai fini IRES.

Tali ipotesi sono state elaborate tenuto conto dell'esigenza di rispettare i vincoli della normativa dell'Unione europea in materia di aiuti di stato, al fine di evitare che l'esercizio di dette attività possa comportare distorsioni di concorrenza, valorizzando al riguardo elementi significativi e particolari condizioni di svolgimento al fine di escludere tali distorsioni.

In sostanza, viene prevista un'area non tassata in relazione alle attività che vengono considerate non commerciali, puntualmente individuate nei commi 2 e 3 dell'articolo 79 del CTS. In particolare nel comma 2 sono indicate le attività di interesse generale ricavabili dall' articolo 5 dello stesso Codice quando le stesse sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e comunque non superiori alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività. Nel comma 3 sono, invece, individuati sei gruppi di attività che possono ugualmente essere considerate non commerciali in relazione alle peculiari diverse modalità di svolgimento delle stesse.

Non può non essere sottolineata la rilevanza dello sforzo compiuto, volto a definire, nell'ambito dell'ampio novero di attività esercitabili dagli ETS, i criteri e i presupposti in presenza dei quali dette attività possono considerarsi non commerciali agli effetti fiscali.

Al riguardo, tuttavia, si segnala l'opportunità di prestare particolare attenzione nella fase di monitoraggio dello stato di attuazione del Codice agli effetti di tali scelte.

In proposito, andrà verificato se l'insieme delle attività non commerciali così individuate possa presentare qualche criticità, in particolare per gli ETS operanti nei settori di cui alle lett. a), b) e c) dell'art. 5 del CTS².

Significativa risulta, inoltre, la disciplina introdotta dall'art. 79, comma 4, lett. a) e b) del CTS, per definire le condizioni di detassazione ai fini IRES sia per l'attività di raccolta fondi che per i contributi e gli apporti delle pubbliche amministrazioni.

Per quanto riguarda, nello specifico, le raccolte fondi, si considera ben ponderata la scelta di riproporre, ai fini della detassazione, le condizioni già previste dalla normativa vigente e, in particolare, il necessario carattere di occasionalità che devono avere le predette raccolte, al fine di evitare impatti concorrenziali nel caso in cui tali raccolte siano effettuate attraverso l'offerta di beni e servizi ai sovventori. A tale previsione si accompagnano anche specifici obblighi contabili e di rendicontazione, previsti dall'art. 87, comma 5, del Codice, in relazione alle somme raccolte, volti a garantire anche la legittima fruizione del beneficio fiscale.

Per quanto attiene alla detassazione dei contributi e degli apporti delle pubbliche amministrazioni per lo svolgimento di attività di interesse generale, la condizione che detto beneficio fiscale sia limitato al solo finanziamento delle attività considerabili non commerciali ai sensi dell'art. 79, commi 2 e 3,

² Trattasi delle attività aventi ad oggetto:

a) interventi e servizi sociali ai sensi dell'articolo 1, commi 1 e 2, della legge 8 novembre 2000, n. 328, e successive modificazioni;

b) prestazioni sanitarie riconducibili ai Livelli Essenziali di Assistenza come definiti dalle disposizioni vigenti in materia;

c) prestazioni socio-sanitarie di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 14 febbraio 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 129 del 6 giugno 2001, e successive modificazioni.

del CTS, ha opportunamente cercato di evitare un possibile impatto con le previsioni della normativa dell'Unione europea in materia di aiuti di stato.

Il comma 6 dell'art. 79 del Codice prevede poi – riproponendo la disciplina attualmente recata, in via generale, per gli enti non commerciali associativi dall'art. 148 commi 1 e 2 del TUIR – che:

- si considera non commerciale l'attività svolta dalle associazioni del Terzo settore nei confronti dei propri associati, in conformità alle finalità istituzionali dell'ente;
- non concorrono alla formazione del reddito delle associazioni del Terzo settore le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi.

Si considerano, tuttavia, attività di natura commerciale le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati verso pagamento di corrispettivi specifici (compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto); dette attività sono tassabili come redditi d'impresa o redditi diversi a seconda che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o di occasionalità.

Disposizioni di maggior favore sono stabilite per le ODV e le APS in quanto per esse vengono previste specifiche attività che possono essere considerate non commerciali ai fini IRES, ulteriori rispetto a quelle stabilite per la generalità degli ETS (diversi dalle imprese sociali).

2.1 Specifiche attività considerate non commerciali ai fini IRES per le ODV

Per le ODV, come appena anticipato, sono previste dall'art. 84 del CTS ulteriori ipotesi di attività considerate non commerciali ai fini IRES, qualora effettuate senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di

concorrenzialità sul mercato. Si tratta di attività (già ricomprese tra quelle commerciali e produttive marginali ai sensi dell'art. 8 della legge n. 266 del 1991 e del DM 25 maggio 1998) che solitamente costituiscono lo strumento per reperire risorse finanziarie necessarie al sostentamento dell'ente³.

2.2 Specifiche attività considerate non commerciali ai fini IRES per le APS

Per le APS, l'art. 85 del CTS ripropone la decommercializzazione, attualmente in vigore, per le attività verso corrispettivo svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali in favore di associati ed altre categorie di soggetti ad essi assimilate.

Inoltre, lo stesso art. 85 prevede, per le APS ricomprese tra gli enti a carattere nazionale le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'interno, che non si considerano commerciali le attività di somministrazione di alimenti e bevande effettuate presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, da bar ed esercizi similari nonché quelle di organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, sempreché:

- le suddette attività siano strettamente complementari a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e siano effettuate nei confronti degli associati e dei soggetti ad essi assimilati;
- per il loro svolgimento non ci si avvalga di alcuno strumento pubblicitario o comunque di diffusione di informazioni a soggetti terzi, diversi dagli associati.

³ Trattasi di:

- a) attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;
- b) cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari sempreché la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall'organizzazione di volontariato senza alcun intermediario;
- c) attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale;
- d) attività di prestazione di servizi rese in conformità alle finalità istituzionali verso pagamento di corrispettivi specifici che non eccedano del 50 per cento i costi di diretta imputazione.

Tale ultima condizione costituisce una novità rispetto alla disciplina vigente e la sua introduzione va considerata favorevolmente in quanto consente di neutralizzare eventuali impatti concorrenziali di tali attività scongiurando ricadute in tema di compatibilità con la disciplina dell'Unione europea in materia di aiuti di stato.

3. Tassazione delle attività commerciali degli ETS diversi dalle imprese sociali

Il Codice, per tutti gli ETS (diversi dalle imprese sociali), in possesso dei requisiti per essere qualificati quali enti non commerciali, conferma innanzitutto la modalità di tassazione attualmente prevista dal TUIR per tutti gli enti non commerciali, caratterizzata dalla circostanza che il reddito complessivo è dato dalla somma degli imponibili ascrivibili alle diverse categorie dei redditi fondiari, di capitale, d'impresa e diversi.

Per la determinazione dei redditi fondiari, di capitale e diversi, gli ETS non commerciali continuano a seguire, in linea generale, le regole di determinazione applicabili a tutti gli enti non commerciali.

Unica eccezione al riguardo – oltre che elemento di novità – è rappresentata dai redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte delle ODV e delle APS, che sono esenti dall'IRES.

In relazione alla categoria dei redditi d'impresa, invece, la nuova disciplina fiscale degli ETS attua una consistente semplificazione sostituendo diversi regimi agevolativi attualmente in vigore con una nuova disciplina connotata da maggiore sistematicità.

In particolare, per gli ETS in possesso dei requisiti per essere qualificati quali enti non commerciali, è prevista la possibilità - in alternativa ai criteri ordinari di tassazione del TUIR - di optare per un regime impositivo semplificato per la

determinazione del reddito derivante da attività commerciali (sia attività di interesse generale che attività secondarie e strumentali). Tale regime è basato su coefficienti di redditività, diversi in ragione del volume di ricavi conseguito e della tipologia di attività resa (cessioni di beni o prestazioni di servizi).

Tale regime, a carattere opzionale, non è soggetto ad un limite massimo di ricavi conseguiti dall'ente (seppure il volume di ricavi incida, come detto, sulla percentuale del coefficiente di redditività), ma è vincolato unicamente alla condizione che l'ETS abbia i requisiti per qualificarsi come ente non commerciale⁴.

Alla componente di ricavi stimata forfettariamente vanno poi aggiunte plusvalenze, sopravvenienze, dividendi ed interessi nonché proventi immobiliari.

La previsione di tale regime di tassazione dei redditi d'impresa risponde essenzialmente a logiche di semplificazione, correlate alla circostanza che le attività commerciali dell'ente si inseriscono in un contesto gestionale e di *governance* dove sono prevalenti le attività non commerciali.

Per gli ETS non commerciali non troveranno più applicazione i regimi agevolativi attualmente vigenti, tra i quali si segnala quello recato dalla legge n. 398 del 1991⁵ (v. art. 89 e art. 102 del Codice).

⁴ In particolare, il coefficiente di redditività è così articolato :

per attività di prestazione di servizi :

- ricavi fino a 130 mila euro coefficiente 7 %
- ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro coefficiente 10 %
- ricavi oltre 300.000 euro coefficiente 17 %

per altre attività :

- ricavi fino a 130 mila euro coefficiente 5 %
- ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro coefficiente 7 %
- ricavi oltre 300.000 euro coefficiente 14 %.

⁵ Tale regime è ora vigente per:

- le società e le associazioni sportive dilettantistiche;
- le associazioni senza fini di lucro e le proloco;
- associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente costituite senza fini di lucro.

Solo le società e le associazioni sportive dilettantistiche che sceglieranno di non iscriversi nel Registro unico nazionale degli ETS potranno continuare ad applicare, nel rispetto dei requisiti previsti, il regime di cui alla legge n. 398 del 1991⁶.

3.1 Regime forfetario per la tassazione reddito d'impresa riservato alle ODV e alle APS e regime IVA

Relativamente ai proventi derivanti da attività commerciali svolte dalle ODV e dalle APS la tassazione del reddito d'impresa può avvenire in modo più agevolato rispetto a quanto previsto per la generalità degli ETS, che è stato appena illustrato. Questo peculiare regime si ispira a disposizioni che nel nostro ordinamento sono utilizzate in ambito Irpef per tassare in modo forfetario gli esercenti arti e professioni e gli imprenditori di minori dimensioni.

Ai fini delle imposte sui redditi, in base all'articolo 86 del Codice, per coloro che nel periodo d'imposta precedente non superano l'ammontare di ricavi di 130 mila euro, si applica all'ammontare dei ricavi commerciali conseguiti nel predetto limite:

- il coefficiente di redditività dell' 1 %, per le ODV;
- il coefficiente di redditività del 3 %, per le APS.

Non è prevista la rilevanza di plusvalenze, sopravvenienze, dividendi ed interessi nonché dei proventi immobiliari.

⁶ Invece, le associazioni senza fini di lucro e le proloco nonché le associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente costituite senza fini di lucro, a prescindere dalla loro iscrizione o meno nel Registro unico nazionale degli ETS, non potranno più applicare il regime di cui alla legge n. 398 del 1991 atteso che l'art. 102, comma 2, lett. e) ed f), del CTS prevede l'abrogazione delle disposizioni che attualmente consentono l'applicazione di detto regime ai citati enti.

Per quanto riguarda l'Imposta sul Valore Aggiunto, i contribuenti che aderiscono a questo regime non applicano, in via di rivalsa, l'IVA sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi da loro effettuate.

In ogni caso, è escluso il diritto alla detrazione dell'IVA assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti.

Le ODV e le APS che applicano il regime forfetario sono esonerate dal versamento dell'IVA e da tutti gli altri adempimenti previsti dal decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 (fatturazione, registrazione, dichiarazione, ecc.).

4. Razionalizzazione e semplificazione delle previsioni agevolative volte a promuovere i comportamenti donativi in favore degli ETS

Va rilevato lo sforzo riformatore volto a raccogliere, in un unico contesto normativo, varie tipologie di misure agevolative che, a vario titolo e attualmente in modo spesso disorganico e frammentato, incentivano donazioni e apporti gratuiti di denaro e di beni in favore di ETS.

Per quanto concerne le erogazioni liberali, nell'ambito del CTS, anche al fine di superare la frammentarietà delle numerose previsioni relative alle erogazioni liberali agevolate effettuate in favore degli enti operanti in tale ambito, è stata introdotta una disciplina unitaria applicabile a tutte le tipologie di erogazioni liberali.

In particolare, con un'unica previsione normativa (v. art. 83, commi 1 e 2, del Codice) è stata prevista la detraibilità ai fini IRPEF e la deducibilità ai fini IRES per le erogazioni liberali, sia in denaro che in natura, effettuate in favore degli ETS aventi natura di enti non commerciali e degli ETS aventi la qualifica di cooperative sociali.

Nel Codice sono state inserite anche le previsioni, attualmente previste in vari testi normativi, concernenti le agevolazioni alle imprese per le cessioni gratuite ai predetti ETS di derrate alimentari, prodotti farmaceutici e altri beni non di lusso (v. art. 83, commi da 3 a 5, del CTS).

Inoltre, si segnala, sempre nell'ottica dell'opportuna semplificazione e armonizzazione del quadro normativo e del contestuale obiettivo di incentivare le donazioni in favore degli ETS, l'introduzione, all'art. 81 del Codice, di una misura agevolativa (c.d. social bonus) consistente nella concessione di un credito d'imposta per le erogazioni liberali in denaro effettuate in favore di ETS non commerciali che implementano progetti per il recupero degli immobili pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità. Infine, a completamento del predetto obiettivo di semplificazione, sono state previste specifiche esenzioni dall'imposta sulle successioni e donazioni e dalle imposte ipotecarie e catastali per i trasferimenti a titolo gratuito di beni e diritti in favore degli ETS (v. art. 82 del Codice).

5. Disciplina uniforme degli obblighi contabili e di bilancio per gli ETS

Avviandoci alle conclusioni, si esprime apprezzamento per lo sforzo compiuto di disciplinare in via unitaria e uniforme gli obblighi contabili e di redazione del bilancio per gli enti operanti nel Terzo settore.

Le previsioni fiscali vigenti, infatti, prevedono obblighi diversificati in ragione della categoria soggettiva di appartenenza dell'ente e dello specifico regime fiscale agevolativo fruito, creando problematiche interpretative e applicative e determinando, talvolta, proprio in ragione di dette incertezze, possibili duplicazioni negli adempimenti a carico dei contribuenti.

Sotto il profilo fiscale, gli obblighi contabili e di bilancio degli ETS non commerciali sono previsti dall'art. 87 del Codice, sia per quanto attiene

all'attività complessivamente svolta dall'ente sia per quanto riguarda, specificamente, le attività commerciali esercitate (sia quelle di interesse generale che quelle secondarie e strumentali).

Per l'attività complessiva è richiesta la redazione di scritture contabili cronologiche e sistematiche e a chiusura dell'esercizio di un documento che rappresenti la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'ente.

Per le attività commerciali svolte dagli ETS non commerciali (sia per quelle di interesse generale che per quelle secondarie e strumentali), è previsto, anzitutto, come attualmente già stabilito dalla normativa vigente per tutti gli enti non commerciali, l'obbligo della tenuta della contabilità separata rispetto alla contabilità relativa all'attività non commerciale.

Inoltre, per tali attività commerciali viene stabilito che la contabilità sia tenuta secondo i criteri semplificati stabiliti dall'art. 18 del DPR n. 600 del 1973 (in sostanza consistenti nella annotazione dei fatti rilevanti di gestione nell'ambito dei registri già tenuti dall'ente ai fini della normativa IVA).

I predetti obblighi contabili, sia quelli relativi alla complessiva attività svolta che quelli concernenti l'attività commerciale, non trovano applicazione, per espressa previsione di esonero stabilita dall'art. 87 del CTS, per le ODV e le APS che applicano il regime forfetario ad esse specificamente riservato dall'art. 86 del medesimo Codice.

6. Regolamentazione sistematica delle attività di controllo sugli ETS

Di notevole rilievo, infine, è la disciplina sistematica delle attività di controllo sugli ETS, che, anche sotto tale profilo, per la prima volta, coordina l'esercizio delle rispettive competenze e poteri da parte dei vari soggetti pubblici a vario titolo coinvolti in attività ispettive e di verifica sui predetti enti.

In particolare, per quanto concerne l'Amministrazione finanziaria, è stabilito, dall'art. 94 del Codice, che la stessa esercita autonomamente attività di controllo in merito al possesso di taluni requisiti qualificanti in capo agli ETS (quali ad esempio la non lucratività dell'ente, il rispetto degli obblighi contabili, di bilancio e di tenuta dei libri sociali, la democraticità del rapporto associativo negli enti aventi forma giuridica di associazioni) oltre che in merito al possesso degli specifici ed ulteriori requisiti per fruire delle agevolazioni fiscali.

Importante, poi, la previsione, avente funzione di indispensabile raccordo tra le competenze dei diversi soggetti pubblici coinvolti nel controllo, secondo cui l'Amministrazione finanziaria trasmette all'ufficio del Registro unico nazionale degli ETS gli elementi utili ai fini delle valutazioni delle valutazioni che potrebbero determinare la cancellazione dell'ente dal predetto Registro.

Si segnala, infine, l'espressa esclusione dell'onere di invio del Modello EAS per gli ETS. A tale onere, quindi, non è in alcun modo subordinata l'applicazione delle agevolazioni previste dal Codice. Ciò risulta coerente col nuovo sistema di registrazione dei predetti enti in un nuovo apposito Registro unico nazionale nel quale sono recate anche notizie e dati utili ai fini dei controlli fiscali.

Conclusioni

Al termine di questo intervento intendo ricordare che le norme di chiusura del Codice (v. art. 97 del CTS) prevedono l'istituzione di una Cabina di regia, da istituire presso la Presidenza del Consiglio dei ministri, la quale avrà, tra l'altro, l'importante compito di monitorare lo stato di attuazione del Codice anche al fine di segnalare eventuali soluzioni correttive e di miglioramento.

Tale compito assumerà notevole rilevanza anche relativamente alle previsioni fiscali recate dal CTS.

L'approccio sistematico ed organico dell'intervento realizzato con il quale si è cercato, anche per i profili tributari, di armonizzare e semplificare nel suo variegato insieme la disciplina degli enti operanti nel Terzo settore comporta mutamenti di rilievo rispetto all'assetto normativo sinora vigente.

Tra i mutamenti più rilevanti si possono annoverare:

- il superamento di alcune discipline fiscali agevolative;
- in taluni casi, la ridefinizione o il superamento di determinante qualifiche soggettive (come ad es. nel caso delle ONLUS);
- la una nuova regolamentazione dei settori di attività degli enti operanti nel Terzo Settore e delle relative condizioni e limiti di esercizio, al rispetto delle quali è anche subordinata la fruizione di agevolazioni tributarie.

A tutto ciò non può non accompagnarsi, pertanto, in un'ottica non statica ma dinamica, aperta e disponibile all'ascolto e al confronto sia tra le amministrazioni coinvolte sia tra queste e i soggetti rappresentativi degli ETS, una necessaria attività di attento monitoraggio degli effetti applicativi delle previsioni del Codice che, opportunamente, ha inteso coniugare lo slancio riformatore con la disponibilità ad individuare eventuali esigenze di futuri interventi migliorativi e correttivi.

Grazie per l'attenzione