



**Arcidiocesi di Milano**

---

## **I venerdì dell'Avvocatura 2018/2019**

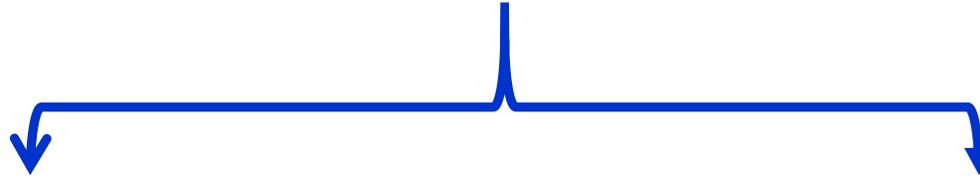
---

**La Riforma del Terzo Settore:  
quale interesse ed opportunità  
per le parrocchie in prossimità della sua piena applicazione  
13-14 dicembre 2018  
(fonti aggiornate al D.L. 119/2018, convertito in L. ...)**

Caritas Ambrosiana  
Via San Bernardino, 2 - Milano

Curia Arcivescovile  
Piazza Fontana, 2 - Milano

Il nostro orizzonte è l'azione della comunità cristiana  
che può essere delineato assumendo due criteri



<p><u>I soggetti</u>: gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti che gestiscono le opere ecclesiali.</p>	<p><u>Le attività/opere ecclesiali gestite</u> 1) dagli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti e 2) dagli enti civili.</p>
<p>Questo criterio definisce un orizzonte meno ampio, in quanto privilegia il criterio formale del soggetto canonico (ecclesiastico civilmente riconosciuto) ed esclude gli altri soggetti attraverso i quali la Chiesa opera ma che assumono una forma diversa da quella degli enti ecclesiastici.</p>	<p>Questo criterio definisce un orizzonte più ampio, in quanto privilegia la caratteristica «ecclesiale» delle opere (invece che dei soggetti) che possono essere gestite da enti ecclesiastici e da enti civili.</p>

## Il nostro orizzonte è l'azione della comunità cristiana che può essere delineato assumendo due criteri

Scegliamo il criterio delle "attività/opere" in quanto la Riforma del Terzo Settore, pur dedicando ampio spazio alla disciplina dei soggetti, è focalizzata a favorire la realizzazione delle attività/opere sociali (e gli enti gestori sono meri strumenti).

Anche Papa Benedetto XVI, con il *motu proprio* «**Intima ecclesiae natura**» privilegiava questo approccio sostanziale, rispetto a quello formale centrato sui soggetti canonici:

«La Chiesa in quanto istituzione **non può dirsi estranea alle iniziative promosse in modo organizzato, libera espressione della sollecitudine dei battezzati** per le persone ed i popoli bisognosi. Perciò i Pastori le accolgano sempre come manifestazione della partecipazione di tutti alla missione della Chiesa, rispettando le caratteristiche e l'autonomia di governo che, secondo la loro natura, competono a ciascuna di esse quali manifestazione della libertà dei battezzati.

Accanto ad esse, **l'autorità ecclesiastica ha promosso, di propria iniziativa, opere specifiche, attraverso le quali provvede istituzionalmente ad incanalare le elargizioni dei fedeli, secondo forme giuridiche e operative adeguate** che consentano di arrivare più efficacemente a risolvere i concreti bisogni. Tuttavia, nella misura in cui dette attività siano promosse dalla Gerarchia stessa, oppure siano esplicitamente sostenute dall'autorità dei Pastori, occorre garantire che la loro gestione sia realizzata in accordo con le esigenze dell'insegnamento della Chiesa e con le intenzioni dei fedeli, e che **rispettino anche le legittime norme date dall'autorità civile**».

## Principio

Legge 121 /1985 (Revisione del Concordato Lateranense), art 7, co 1:

«La Repubblica italiana, richiamandosi al principio enunciato dall'articolo 20 della Costituzione, riafferma che il carattere ecclesiastico e il fine di religione o di culto di una associazione o istituzione non possono essere causa di speciali limitazioni legislative, né di speciali gravami fiscali per la sua costituzione, capacità giuridica e ogni forma di attività».

Costituzione, art. 20:

«Il carattere ecclesiastico e il fine di religione o di culto d'una associazione od istituzione non possono essere causa di speciali limitazioni legislative, né di speciali gravami fiscali per la sua costituzione, capacità giuridica e ogni forma di attività».

## Esito

Fino ad oggi gli enti ecclesiastici hanno potuto operare nei più disparati ambiti senza incontrare limiti di tipo legislativo (salvo per le attività riservate, che però non è rivolto ai soli enti delle istituzioni religiose).

Al contrario la normativa e la prassi amministrativa hanno offerto esempi di limitazioni all'azione della Chiesa attraverso gli enti ecclesiastici laddove hanno previsto che determinate possibilità (convenzioni, adesione a bandi, accesso a contributi) fossero riservate alle Onlus, agli enti iscritti in albi ed elenchi locali o, anche, a soggetti non collegati a istituzioni confessionali. In molti casi questa limitazione è frutto di una scarsa conoscenza dell'ordinamento italiano e delle norme concordatarie (o di patti, accordi o intese).

## 1) La Riforma del Terzo Settore è una "possibilità" ... ma solo in astratto

Non vi è traccia nelle tre fonti legislative della Riforma del Terzo Settore

- Legge delega n. 106/2016
- Decreto Legislativo n. 112/2017 (Revisione della disciplina in materia di impresa sociale),
- Decreto Legislativo n. 117/2017 (Codice del Terzo Settore),

di alcuna norma che obblighi ad assumere la forma di ente di Terzo Settore o di Impresa sociale per svolgere una o più delle attività di interesse generale.

Vero è che le Organizzazioni di volontariato (art. 32 CTS) e le Associazione di promozione sociale (art. 35 CTS) sono *ope legis* enti del Terzo Settore, e che le Cooperative sociali (art. 1, co. 4, IS) sono *ope legis* Imprese Sociali; ma ciò significa solo che se si sceglie di operare con queste tipologie di soggetti è automatica l'opzione per il Terzo Settore.

Dunque: la Chiesa può continuare a gestire le proprie opere sociali senza alcun "dovere" di accedere al nuovo mondo del Terzo Settore e di assumere una delle vesti giuridiche ivi disciplinate (compresa quella del Ramo degli enti religiosi civilmente riconosciuti).

- 1) La possibilità di continuare ad operare rimanendo fuori dal nuovo mondo del Terzo Settore è però più teorica che reale in quanto già cominciano a prendere forma norme amministrative che disciplinano le attività di interesse generale e le relative forme di finanziamento che individuano i soggetti abilitati ad operare/partecipare con un semplice rinvio agli Enti di Terzo Settore o alle Imprese Sociali.
- 2) La scelta – lecita – di non entrare nel nuovo mondo del Terzo Settore deve, però, considerare che a fronte della possibilità di non doversi assoggettare ai suoi vincoli (per es. assenza di scopo di lucro soggettivo, assenza del divieto di distribuire utili, assenza di vincoli circa le attività gestite dall'ente) vi è l'esclusione dai benefici ivi previsti (per es. agevolazioni fiscali delle liberalità ricevute, defiscalizzazione delle attività, nuovi strumenti di finanziamento, regimi fiscali).

In sintesi: la Riforma del Terzo settore è la culla naturale per i soggetti che intendono svolgere una o più attività di interesse generale

(cf elenchi in art. 2, D.Lgs. n. 112/17 e in art. 5, D.Lgs. n. 117/17).

## 2) Gli enti di Terzo Settore svolgono attività di interesse generale, salvo eccezioni

Non tutte le attività possono essere gestite da un ente che si vuol qualificare di Terzo settore o di Impresa Sociale. I vincoli sono, però, differenti nelle due normative:

- il D.Lgs. n. 112/17 prevede (art. 2, co. 1) che «L'impresa sociale esercita in via stabile e principale una o più attività d'impresa di interesse generale per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale» e (art. 2, co. 3) che «si intende svolta in via principale l'attività per la quale i relativi ricavi siano superiori al settanta per cento dei ricavi complessivi dell'impresa sociale, secondo criteri di computo definiti con decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali»,
- Il D.Lgs. n. 117/17 prevede (art. 5), invece, che «Gli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali incluse le cooperative sociali, esercitano in via esclusiva o principale una o più attività di interesse generale [...]» e (art. 6) che «Gli enti del Terzo settore possono esercitare attività diverse da quelle di cui all'articolo 5, a condizione che l'atto costitutivo o lo statuto lo consentano e siano secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale, secondo criteri e limiti definiti con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali».

Dunque: gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti non potrebbero mai acquisire la forma di ente di Terzo Settore o di Impresa Sociale in quanto devono necessariamente svolgere, anzitutto, attività con finalità di religione o culto (art. 2, L. n. 222/85, il fine di religione o culto deve essere costitutivo ed essenziale).

Per consentire agli enti religiosi civilmente riconosciuti di continuare a svolgere le attività di interesse generale (così qualificate dal legislatore italiano) si è confermata la scelta già operata per le ONLUS e le INLUS di consentire all'ente ecclesiastico/religioso di poter entrare nel nuovo mondo del Terzo Settore non in toto ma solo con le attività di interesse generale e le altre ammesse dai due decreti delegati.

Questa soluzione è denominata: RAMO TERZO SETTORE o IMPRESA SOCIALE dell'ente religioso.

Questa scelta non è un privilegio, ma una modalità già ben sperimentata per non obbligare le istituzioni religiose ad assumere forme civili per gestire attività di interesse generale.

### 3) Le condizioni per costituire il Ramo di Terzo Settore o di Impresa Sociale

I due decreti delegati prescrivono le medesime condizioni:

D.Lgs. n. 117/17, art. 4, co. 3	D.Lgs. n. 112/17, art. 1, co. 3
<p>«Agli enti religiosi civilmente riconosciuti le norme del presente decreto <b>si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 5</b>, a condizione che per tali attività <b>adottino un regolamento</b>, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, recepisca le norme del presente Codice e sia depositato nel Registro unico nazionale del Terzo settore. Per lo svolgimento di tali attività <b>deve essere costituito un patrimonio destinato</b> e <b>devono essere tenute separatamente le scritture contabili</b> di cui all'articolo 13».</p>	<p>«Agli enti religiosi civilmente riconosciuti le norme del presente decreto <b>si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 2</b>, a condizione che per tali attività <b>adottino un regolamento</b>, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e delle finalità di tali enti, recepisca le norme del presente decreto. Per lo svolgimento di tali attività <b>deve essere costituito un patrimonio destinato</b> e <b>devono essere tenute separatamente le scritture contabili</b> di cui all'articolo 9».</p>

Come anticipato, l'adesione al nuovo mondo del Terzo Settore è una opzione.

Per un ente ecclesiastico/religioso l'opzione è moltiplicata in quanto può decidere – per esempio – di:

- a) costituire un RAMO Terzo Settore ed inserire tutte le attività di interesse generale da esso gestite;
- b) costituire un RAMO Terzo Settore ed inserire solo alcune delle attività in interesse generale da esso gestite;
- c) costituire un RAMO Terzo Settore ed inserire alcune attività di interesse generale e nel contempo costituire un RAMO Impresa Sociale ed inserire altre attività di interesse generale.

Al momento non rilevo una particolare utilità nel progettare la costituzione all'interno del medesimo ente ecclesiastico/religioso di più RAMI Terzo Settore o di più RAMI Impresa Sociale.

## 4) Il Regolamento del RAMO

Dato che già esiste un soggetto giuridico – l'ente ecclesiastico – e ciò che entra nel nuovo mondo del Terzo Settore non è il soggetto ma le attività, il legislatore richiede la redazione di un Regolamento.

- 1) **La forma:** atto pubblico o scrittura privata autenticata (non più la sola scrittura privata registrata).
- 2) **Il soggetto che lo adotta:** colui al quale sono attribuiti i poteri amministrativi (can. 1279) relativamente all'ente titolare delle attività di interesse generale.
- 3) **Dovrebbe trattarsi di un atto di amministrazione straordinaria** (cf IMA 2005, Allegato C) per il quale occorre acquisire l'autorizzazione dell'Ordinario.
- 4) **Deve essere depositato nel Registro Unico** (Ramo Terzo Settore) o al **Registro delle Imprese** (Ramo Impresa Sociale).
- 5) **Può essere successivamente modificato** osservando le medesime condizioni prescritte per la sua prima adozione.
- 6) **Il contenuto:**
  - a) «ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, **recepisca le norme del presente Codice**» (Codice Terzo Settore),
  - b) «ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e delle finalità di tali enti, **recepisca le norme del presente decreto**» (Decreto Impresa Sociale).

Correttamente il legislatore ha precisato che l'adozione del Regolamento (con il suo contenuto caratteristico) non può condurre a superare il limite concordatario del «rispetto della struttura e delle finalità di tali enti» (art. 7, co. 3, L. n. 121/85). Anche gli accordi con le altre confessioni attestano un analogo principio seppur con espressioni in parte diverse.

La questione del contenuto puntuale dovrà attendere di essere ulteriormente approfondita, tuttavia alcuni elementi sono abbastanza consolidati:

- 1) non è uno statuto in quanto l'ente già sussiste, ma potrebbe includere il cosiddetto "attestato sostitutivo" (cf Circolare n. 26 del Comitato Enti e beni della CEI, 12 giugno 1998),
- 2) deve essere del tutto coerente con la struttura organica prescritta dal diritto canonico universale per quella tipologia di enti (per es. il Ramo di una parrocchia o di un istituto di vita consacrata non potrà prevedere un consiglio di amministrazione),
- 3) deve consentire di identificare la o le attività che saranno gestite nella forma del Terzo Settore/Impresa Sociale,
- 4) per esplicita previsione legislativa alcune norme del Codice Terzo Settore e del Decreto Impresa Sociale non si applicano al Ramo,
- 5) di altre norme il legislatore non dice nulla e se non sono incompatibili con la struttura e la finalità degli EECR dovranno essere inserite.

L'adozione del Regolamento è una scelta in un certo senso irreversibile (cf le regole per estinguere l'ente di Terzo Settore o per perdere volontariamente tale qualifica). Serve la prudenza e la lucidità necessaria per camminare su un "campo minato".

## 5) Il "Patrimonio destinato"

Questo istituto è nuovo, non essendo stato previsto in riferimento al Ramo ONLUS e INLUS. Per questo occorre comprenderne la portata.

Due ipotesi interpretative (di per sé non incompatibili):

1) Si tratta di una mera perimetrazione contabile dell'attività inserita nel Ramo, ed è finalizzato a permettere l'osservanza di due obblighi:

a) l'obbligo di destinare gli utili e gli avanzi di gestione all'attività statutaria o ad incremento del patrimonio (art. 3, co. 1, Codice Terzo Settore),

b) il divieto di distribuzione, anche indiretta, di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominati, a fondatori, soci o associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali (art. 3, co. 1, Codice Terzo Settore),

sia durante la vita del Ramo, sia in occasione della sua cessazione (volontaria o disposta dal Registro Unico).

2) Si tratta del «patrimonio destinato ad uno specifico affare», previsto dall'art. 10 del Codice, che produce una perfetta segregazione patrimoniale (i creditori della attività del Ramo possono rivalersi solo su tale patrimonio, mentre gli altri creditori possono rivalersi solo sui beni non inseriti nel patrimonio destinato).

Occorre non confondere il "Patrimonio destinato" con il "Patrimonio stabile" menzionato al can. 1291 del Codice di diritto canonico in quanto sono due istituti con finalità né coincidenti né convergenti.

Non vi è difficoltà, invece, ad ammettere che il medesimo bene possa essere parte del primo e del secondo.

Considerato che per l'art. 2740 del codice civile «Il debitore risponde dell'adempimento delle obbligazioni con tutti i suoi beni presenti e futuri. Le limitazioni della responsabilità non sono ammesse se non nei casi stabiliti dalla legge», allo stato dell'arte non è possibile considerare l'istituto del patrimonio destinato previsto dal Codice Terzo Settore o dal Decreto Impresa sociale come uno dei casi di limitazione di responsabilità stabiliti per legge.

Dunque: la seconda proposta interpretativa difetta di fondamento positivo.

Non vi sono, invece, difficoltà ad accreditare la prima interpretazione e la questione è affidata alla scienza contabile che dovrà (anche in base all'esperienza del Ramo Onlus) indicare le modalità più sicure per identificare i beni (materiali, immateriali, finanziari) inseriti nel patrimonio destinato e per procedere alla loro corretta valorizzazione.

Segnalo che il patrimonio destinato non è costituito solo dalla sezione "attività" dello stato patrimoniale, ma rilevano anche le "passività".

## 6) L'assenza di scopo di lucro

Uno dei cardini della nuova normativa è proprio l'assenza dello scopo di lucro, che si declina in due gruppi di obblighi:

D.Lgs. n. 117/17	D.Lgs. n. 112/17
<p>a) <b>l'obbligo di destinare gli utili e gli avanzi di gestione</b> all'attività statutaria o ad incremento del patrimonio (art. 8, co. 1),</p> <p>b) <b>il divieto di distribuzione, anche indiretta, di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve</b> comunque denominati, a fondatori, soci o associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali (art. 8, co. 2).</p>	<p>a) <b>l'obbligo</b> (attenuato) <b>di destinare gli utili e gli avanzi di gestione</b> all'attività statutaria o ad incremento del patrimonio (art. 3), [Resta salva la possibilità di destinare una quota inferiore al 50% per progetti sociali o, se l'impresa sociale ha la forma della società, per la distribuzione di dividendi ai soci]</p> <p>b) <b>Il divieto</b> (attenuato) <b>di distribuzione, anche indiretta, di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve</b> comunque denominati, a fondatori, soci o associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali (art. 3).</p>
<p>«<b>In caso di estinzione o scioglimento, il patrimonio residuo è devoluto</b>, previo parere positivo dell'Ufficio di cui all'articolo 45, comma 1, e salva diversa destinazione imposta dalla legge, <b>ad altri enti del Terzo settore</b> secondo le disposizioni statutarie o dell'organo sociale competente o, in mancanza, alla Fondazione Italia Sociale. [...] Gli atti di devoluzione del patrimonio residuo compiuti in assenza o in difformità dal parere sono nulli» (art. 9).</p>	<p>«<b>In caso di scioglimento volontario dell'ente o di perdita volontaria della qualifica di impresa sociale, il patrimonio residuo</b> [...] è devoluto [...] <b>ad altri enti del Terzo settore</b> costituiti ed operanti da almeno tre anni o ai fondi di cui all'articolo 16, comma 1, secondo le disposizioni statutarie. La disposizione di cui al presente comma non si applica agli enti di cui all'articolo 1, comma 3» (art. 12).</p>

## 6) L'assenza di scopo di lucro

La disciplina della estinzione dell'ente o anche solo della perdita di qualifica (anche volontaria) dell'attività è delicata in quanto deve evitare che in questa fase si possa eludere la normativa del divieto di distribuzione di utili ed avanzi di gestione anche relativi ad esercizi precedenti.

I due decreti prevedono che il patrimonio residuo sia destinato ad altri enti del Terzo Settore (in senso lato).

Considerata anche la disciplina relativa alle ONLUS (Circolare AdE, n. 59/E, 31 ottobre 2007) la devoluzione non dovrebbe riguardare l'intero patrimonio residuo ma solo "l'incremento" che si è realizzato essendo ente di Terzo Settore o Impresa Sociale.

Tale lettura è confermata dall'art. 50, co. 2, Codice Terzo Settore: «L'ente cancellato dal Registro unico nazionale per mancanza dei requisiti che vuole continuare a operare ai sensi del codice civile deve preventivamente devolvere il proprio patrimonio ai sensi dell'articolo 9, limitatamente all'incremento patrimoniale realizzato negli esercizi in cui l'ente è stato iscritto nel Registro unico nazionale».

Questa puntualizzazione non è, però, fatta propria dalle altre norme del Codice e del Decreto.

Solo in riferimento alla perdita di qualifica volontaria del Ramo Impresa Sociale è esplicitamente affermato che l'obbligo di devoluzione non sussiste.

Questa previsione contrasta, però, con la previsione del co. 1, art. 12, e ciò non può non essere motivo di preoccupazione per l'amministratore dell'ente ecclesiastico che deve decidere il quantum del patrimonio destinato per il Ramo Impresa Sociale: in sede contenziosa prevarrà il principio del co. 1 o quello del co. 5?

## 7) L'ente di Terzo Settore: commerciale e non commerciale

L'art. 79 del D.Lgs. n. 117/17 è il cuore di una nuova fiscalità in quanto, pur utilizzando la definizione tradizionale di "ente non commerciale", la riplasma radicalmente.

DPR n. 917/86	D.Lgs. n. 112/17
<p>Ai sensi dell'art. 143 del TUIR <b>sono «enti non commerciali»</b> quelli dell'art. 73, co. 1, lett. c):</p> <p>«gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che <b>non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale</b> nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato».</p>	<p>«5. <b>Si considerano non commerciali gli enti del Terzo settore di cui al comma 1 che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di cui all'articolo 5 in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo [...]</b>».</p> <p>Co. 2: «Le attività di interesse generale di cui all'articolo 5, [...], <b>si considerano di natura non commerciale quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi</b>, tenuto anche conto degli apporti economici degli enti di cui sopra e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento».</p>
	<p>«5. Indipendentemente dalle previsioni statutarie gli enti del Terzo settore <b>assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali qualora i proventi delle attività di cui all'articolo 5, svolte in forma d'impresa non in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo, nonché le attività di cui all'articolo 6, fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri di cui al decreto previsto all'articolo 6, superano, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali [...]</b>»</p>

Per il TUIR la qualifica di ente non commerciale dipendeva ESCLUSIVAMENTE dal fatto che l'attività esclusiva o principale dell'ente avesse natura di attività d'impresa (o commerciale), cioè:

- a) attività organizzata/abituale,
- b) avente ad oggetto la cessione di beni o la prestazione di servizi,
- c) a fronte di corrispettivi.

Era irrilevante il fatto che l'attività producesse avanzi/utili o perdite.

Ora, invece, il Codice qualifica come "non commerciale" tutte le attività d'impresa/commerciali, purchè i corrispettivi non superano i costi effettivi, oppure li superano non oltre il 5% per non più di due periodi di imposta consecutivi (art. 24ter, D.L. 119/2018, convertito in L. n. ...).

Esempio:

- per il TUIR l'attività scolastica (che chiude in perdita) era a priori attività commerciale ai fini IVA e IRES,
- per il Codice l'attività scolastica (che chiude in perdita) è a priori attività «non commerciale».

Gli enti di Terzo Settore "commerciali" determinano l'IRES secondo le norme del TUIR.

Gli enti di Terzo Settore "non commerciali" determinano l'IRES applicando il Regime forfettario dell'art. 80 alle sole attività che il Codice qualifica come commerciali.

Per quanto riguarda la qualificazione ai fini IVA delle operazioni svolte da un ente di Terzo Settore (commerciale o non commerciale) nulla è mutato dal Codice e si applica il DPR n. 633/72.

L'art. 79 del D.Lgs. n. 117/17 – seppur indirettamente – precisa il Regime fiscale dell'Impresa Sociale: «1. Agli enti del Terzo settore, **diversi dalle imprese sociali**, si applicano le disposizioni di cui al presente titolo nonché le norme del titolo II del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in quanto compatibili».

Poiché solo gli enti di Terzo Settore (in senso stretto) determinano l'IRES applicando prima le norme del Codice e poi quelle del TUIR «in quanto compatibili», per le Imprese Sociali è implicitamente confermato che si continua ad applicare il TUIR.

Pertanto, poiché il Decreto sull'Impresa Sociale nulla dispone di «particolare» per quanto riguarda la qualificazione fiscale delle attività e degli enti, tenuto conto che ai sensi dell'art. 1 del D.Lgs. n. 112/17 «Possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutti gli enti privati, inclusi quelli costituiti nelle forme di cui al libro V del codice civile, che, in conformità alle disposizioni del presente decreto, esercitano in via stabile e principale un'attività d'impresa di interesse generale [...]», **alle Imprese Sociali (compresi i Rami Impresa Sociale) si applica il Capo II, Titolo II del TUIR «Determinazione della base imponibile delle società e degli enti commerciali residenti».**

Anche l'Impresa Sociale gode di una significativa agevolazione fiscale, ai sensi dell'art. 18, D.Lgs. n. 112/17:

«1. Gli utili e gli avanzi di gestione delle imprese sociali non costituiscono reddito imponibile ai fini delle imposte dirette qualora

- vengano destinati ad apposita riserva indivisibile in sospensione d'imposta in sede di approvazione del bilancio dell'esercizio in cui sono stati conseguiti, e
- risultino effettivamente destinati, entro il secondo periodo di imposta successivo a quello in cui sono stati conseguiti, allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio ai sensi dell'articolo 3, comma 1, nonché al versamento del contributo per l'attività ispettiva di cui all'articolo 15. La destinazione degli utili e degli avanzi di gestione deve risultare dalle scritture contabili previste dall'articolo 9. Salvo quanto previsto dal comma 2, concorrono alla determinazione del reddito imponibile gli utili e gli avanzi di gestione destinati ai sensi dell'articolo 3, comma 3, lettera a) e lettera b)».

Questa agevolazione vien meno qualora, come esplicitamente previsto dall'art. 3. co. 3, gli utili o gli avanzi non siano destinati all'attività o ad incremento del patrimonio:

«3. L'impresa sociale può destinare una quota inferiore al cinquanta per cento degli utili e degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti:

- a) se costituita nelle forme di cui al libro V del codice civile, ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato dai soci, nei limiti delle variazioni dell'indice nazionale generale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati, calcolate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) per il periodo corrispondente a quello dell'esercizio sociale in cui gli utili e gli avanzi di gestione sono stati prodotti, oppure alla distribuzione, anche mediante aumento gratuito del capitale sociale o l'emissione di strumenti finanziari, di dividendi ai soci, in misura comunque non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato;
- b) a erogazioni gratuite 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».

## 9) Le "altre" agevolazioni per gli Enti di Terzo Settore e le Imprese Sociali. Cenni

Tipologia atti/operazioni agevolati	ETS (NC)	ETS (C)	IS (NS + CS)	IS (S)
<b>Trasferimenti a titolo gratuito:</b> esenzione imposte successione e donazione + ipocatastali (art. 82, co. 2)	Si	Si	Si	No
<b>Acquisti onerosi di immobili per l'attività interesse generale:</b> imposta di registro + ipocatastali in misura fissa (200 €) (art. 82, co. 4)	Si	Si	Si	Si
<b>Imposta di bollo:</b> esenzione totale (art. 82, co. 5)	Si	Si	Si	No
<b>IMU + TASI:</b> esenzione solo per alcune attività, solo se l'attività è svolta con i requisiti del DM 200/12 (art. 82, co. 6)	Si	No	No	No
<b>Altri tributi locali:</b> possibili esenzioni/agevolazioni disposte da enti locali (art. 82, co. 7)	Si	No	No	No
<b>IRAP:</b> possibili esenzioni/agevolazioni disposte da enti locali (art. 82, co. 8)	Si	Si	Si	Si
<b>Imposta intrattenimenti:</b> esenzione per quelli occasionali (art. 82, co. 9)	Si	Si	Si	Si
<b>Tassa concessioni governative:</b> esenzione (art. 82, co. 10)	Si	Si	Si	Si
<b>Liberalità da persone fisiche</b> (in denaro e in natura): detrazione 30%, max 30.000 € (art. 83, co. 1, 2 e 3)	Si	No (?)	Si	no
<b>Liberalità da TUTTI</b> (in denaro e in natura): deduzione max 10% reddito complessivo e diritto al riporto fino al 4° anno in caso di incapacienza (art. 83, co. 2)	Si	No (?)	Si	Si

Legenda: ETS NC (enti Terzo Settore non commerciali) – ETS C (enti Terzo Settore commerciali) – IS NS+CS (Imprese Sociali non societarie ma incluse le cooperative sociali) – IS S (Imprese Sociali societarie, escluse le cooperative sociali)

Relativamente all'esenzione IMU si segnala che:

- a) l'agevolazione è riconosciuta agli immobili posseduti SOLO dagli Enti Terzo Settore "non commerciali" di cui all'art. 79, co. 5, Codice Terzo Settore e non più all'art. 73, co. 1, lett. c), TUIR,
- b) l'agevolazione non spetta per tutte le attività dell'art. 5 del Codice Terzo Settore, ma solo a quelle indicate dall'art. 7, co. 1, lett. i, D.Lgs. n. 504/92,
- c) l'agevolazione spetta SOLO se l'attività è svolta con modalità non commerciali ai sensi del DM 200/12 e non ai sensi dell'art. 79, co. 2, Codice Terzo Settore.

Relativamente all'IRAP si pone un problema di interpretazione in ordine alle modalità di costruzione della base imponibile per gli enti di Terzo Settore "non commerciali".

Si deve applicare:

- il criterio del valore della produzione (imponibile IRES + interessi + costo del personale – costo del lavoro a tempo indeterminato), oppure
- il criterio retributivo (tutto il costo del personale, cioè lavoro dipendente determinato e indeterminato + assimilato + Co.Co. + collaborazioni occasionali).

La differenza è data dal costo del lavoro subordinato a tempo indeterminato, per gli enti che fino ad oggi sono "commerciali" anche se in perdita, e domani vorranno e potranno diventare Enti Terzo Settore "non commerciali".

## 10) Le agevolazioni per gli EECR che vengono confermate

### Agevolazioni immutate per gli EECR e le attività non inserite nel Ramo TS/IS

**Esenzioni per i trasferimenti a titolo gratuito** (art. 89, co. 2)

«continuano ad applicarsi ai trasferimenti a titolo gratuito, non relativi alle attività di cui all'articolo 5, eseguiti in favore dei soggetti di cui all'art. 4, c. 3, iscritti nel RUNTS».

**Regime forfetario ex art. 145 TUIR** (art. 89, co. 3)

«si applica ai soggetti di cui all'art. 4, c. 3, che non sono iscritti al RUNTS. Ai soggetti di cui all'art. 4, c. 3, iscritti nel RUNTS l'art. 145 del TUIR si applica limitatamente alle attività diverse da quelle indicate nell'art. 5».

**Aliquota IRES dimezzata ex art. 6, D.P.R. 601/73** (art. 89, co. 5)

all'art. 6 viene aggiunto il comma seguente:  
«La riduzione non si applica agli enti iscritti al RUNTS. Ai soggetti di cui all'art. 4, c. 3 [...] iscritti nel RUNTS, la riduzione si applica limitatamente alle attività diverse da quelle elencate all'art. 5 del medesimo decreto legislativo».

In merito alla aliquota agevolata per gli enti il cui fine è equiparato a quelli di beneficenza ed istruzione (gli enti ecclesiastici) il Codice Terzo Settore ha introdotto un nuovo comma all'art. 6, DPR 601/73 riferito alle "attività diverse da quelle elencate nell'art. 5" del Codice.

Per gli enti ecclesiastici si configura questo orizzonte:

1. Attività di religione o culto
2. Attività diverse da quelle di religione o culto e non inserite nel Ramo
3. Attività diverse da quelle di religione o culto e inserite nel Ramo in quanto di interesse generale

La nuova previsione per l'aliquota agevolata a quali attività si riferisce?

- non la n. 1 (perché per il Concordato sono fiscalmente irrilevanti),
- non la n. 3 (perché è escluso dal nuovo comma),
- dunque non può che applicarsi al n. 2.