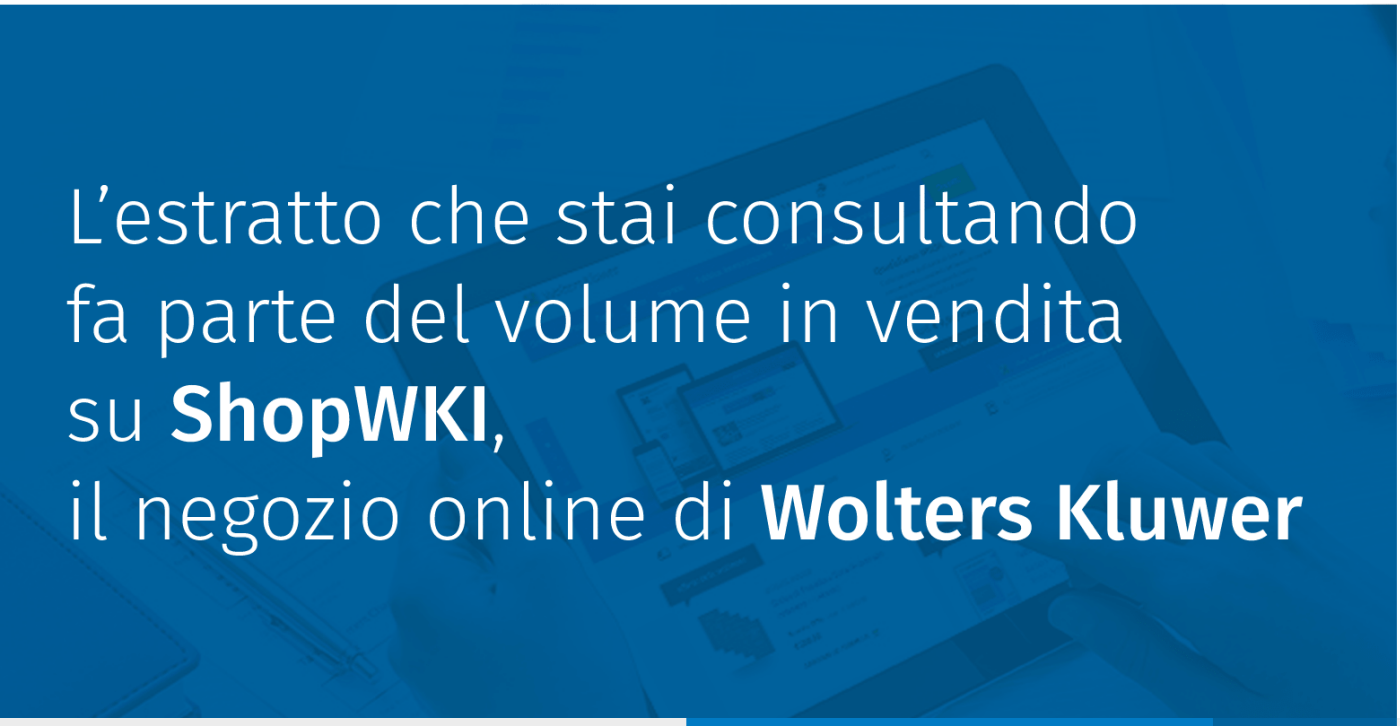
Wolters Kluwer



L'estratto che stai consultando
fa parte del volume in vendita
su **ShopWKI**,
il negozio online di **Wolters Kluwer**

Torna al libro

CEDAM IPSOA UTET GIURIDICA il fisco ALTALEX

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

IPSOA

COOPERATIVE E ENTI NON PROFIT

2023
1

7 Il “nuovo” art. 79 del Codice del Terzo settore

12 Principi ISA Italia e loro estensione applicativa agli ETS

20 Enti religiosi, ETS e RUNTS: le ragioni di una scelta

37 ONLUS: quando è possibile beneficiare del bonus per l’acquisto di beni strumentali nuovi?

43 Enti non profit: trattamento IRAP del personale in distacco

ISSN 2282-6807 - Gennaio 2023 – Rivista mensile - ANNO 23, n. 1 - Direzione e redazione Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 20142 Milano (MI).

AGEVOLAZIONI E FINANZIAMENTI

- Nuova Sabatini Green
- Accordi per l’innovazione

00260519
5 000002 605192

Wolters Kluwer

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

LE SOCIETÀ DI CAPITALI E LE COOPERATIVE

Lodovico Genghini, Paolo Simonetti

Inquadra le più rilevanti e recenti **modifiche normative** e gli **orientamenti dottrinari** e **giurisprudenziali** che hanno mutato e, in alcune parti, quasi **rivoluzionato** il **diritto societario** e la sua **applicazione pratica.**

Ampio spazio è stato dato ad istituti di provenienza anglosassone che trovano una sempre maggiore applicazione nell'ordinamento giuridico italiano.

Un'attenzione particolare è stata riservata allo studio della **normativa sulle s.r.l. PMI che ha completamente riscritto il diritto delle società a responsabilità limitata assimilandole e quasi equiparandole alle s.p.a.**

ACQUISTALO SUBITO

on line su shop.wki.it
info.commerciali@wki.it
Rivolgiti al tuo consulente editoriale
Nelle migliori librerie

Y740ICL

Wolters Kluwer
When you have to be right

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Sommario

Riforma del Terzo settore

Il "nuovo" art. 79 del Codice del Terzo settore

La conversione in legge del c.d. Decreto Semplificazioni ha apportato una parziale revisione della disciplina del titolo X del Codice del Terzo settore, in cui sono incardinate le disposizioni fiscali degli enti di Terzo settore. Tra gli aspetti di principale rilievo, le modifiche riguardanti l'art. 79, commi 2 e 2-bis, recanti le disposizioni in materia di imposte sui redditi: si definisce il concetto di costo effettivo rispetto cui parametrare la natura non commerciale degli enti del terzo settore e si prevede che le attività di interesse generale si considerino non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il 6% i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre tre periodi d'imposta consecutivi.

di Gian Mario Colombo **7**

Revisione

Principi ISA Italia e loro estensione applicativa agli enti del Terzo settore

Con determina della Ragioneria Generale dello Stato del 1° settembre 2022, prot. n. 219019, sono stati adottati i principi di revisione internazionali ISA Italia in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2022 o successivamente. L'aggiornamento di molti principi ISA Italia riguarda anche gli enti del Terzo settore. Si propone, in questo contributo di definirne il perimetro di qualificazione dei controlli, identificando, in particolare, la categoria dei così detti "nano enti".

di Gian Mario Colombo e Maurizio Setti **12**

Enti religiosi

Enti religiosi, ETS e RUNTS: le ragioni di una scelta

Il 21 agosto 2022 è ufficialmente scaduto il periodo transitorio entro il quale gli enti soggetti a trasmigrazione potevano effettuare l'iscrizione al Registro Unico Nazionale degli enti del Terzo settore. Da tale data non sono più ammesse posizioni ibride.

Sia pure a certe condizioni, la riforma del Terzo settore ha ammesso all'iscrizione anche gli enti ecclesiastici, più precisamente gli "enti religiosi civilmente riconosciuti", in considerazione sia del ruolo che essi ricoprono nella società civile e nel mercato dei servizi sociali, sia del concreto impegno solidaristico che vi profondono. Per tali enti il CTS disciplina, specificamente, requisiti e modalità di acquisizione della qualifica "ETS", così da godere delle connesse misure agevolative e di sostegno.

Da qui le difficoltà e le ragioni di una scelta che, per alcuni degli enti interessati, appare suscettibile di mutarne natura e finalità.

di Claudio Di Gregorio e Elia Verginella **20**

Agevolazioni fiscali

ONLUS: quando è possibile beneficiare del bonus per l'acquisto di beni strumentali nuovi?

L'Agenzia delle entrate, con la risposta n. 522/2022, ha chiarito che le ONLUS possono beneficiare del credito d'imposta per beni strumentali nuovi a condizione che le attività per cui sono acquistati i beni agevolabili, si qualifichino, ai fini fiscali, quali attività aventi natura commerciale.

di Salvatore Servidio **37**

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Sommario

Aspetti fiscali

Enti non profit: trattamento IRAP del personale in distacco e deducibilità dei contributi da parte del soggetto fondatore

In materia di determinazione della base imponibile IRAP degli enti non profit che esercitano attività non commerciale, è consentito che l'ammontare delle retribuzioni spettanti al personale in distacco concorra a formare la base imponibile IRAP del soggetto distaccatario; tale soluzione interpretativa può trovare applicazione anche nell'ipotesi in cui l'ente non profit (nel caso di specie, fondazione) si qualifica come ente non commerciale. Inoltre, la fondazione destinataria delle erogazioni liberali effettuate dal fondatore, può in alcuni casi erogare a sua volta le somme ricevute a titolo di liberalità a favore di soggetti terzi che si occupano direttamente di realizzare specifici progetti di utilità sociale.

di Federico Gavioli **43**

Agevolazioni e finanziamenti

Le opportunità

... dall'Europa **48**

... dallo Stato **52**

... dalle Regioni **57**

... dalle Fondazioni **63**

a cura di Bruno Pagamici - Dottore Commercialista in Macerata

Rassegna

Panorama normativo

Legislazione **67**

Prassi **69**

Agenda

Le scadenze di gennaio 2023 **75**

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

COOPERATIVE E ENTI NON PROFIT

Fisco, contabilità, lavoro e finanziamenti

Coordinamento:
Laura Macrì - Responsabile servizio fiscale Federcoop Nullo Baldini Ravenna - Dottore Commercialista e Revisore Legale
Gian Mario Colombo – Dottore commercialista in Milano

Comitato di Redazione:
Giannino Cascardo - Economista d'impresa
Laura Castaldi - Professore diritto tributario Università Siena
Patrizia Clementi - Responsabile ufficio Avvocatura Curia Arcivescovile Milano
Emanuele Cusa - Professore associato di diritto commerciale presso l'Università di Milano-Bicocca e Avvocato
Sebastiano Di Diego - Dottore commercialista e revisore legale dei conti; Professore a contratto di Economia e gestione delle imprese presso l'Università degli Studi di Camerino
Laura Iacone - Ministero Sviluppo economico
Guido Martinelli - Avvocato; Professore aggregato presso l'Università di Ferrara di "Legislazione sportiva"
Monica Poletto - Presidente di CDO Opere Sociali; Dottore commercialista
Paola Polliani - Avvocato giuslavorista - Socio Avvocati Giuslavoristi Italiani (AGI)
Roberto Randazzo - Avvocato e Professore a contratto presso l'Università Commerciale "L. Bocconi"
Claudio Riciputi - Legacoop - Politiche del lavoro, relazioni industriali e previdenza
Marta Saccaro - Dottore commercialista
Maurizio Setti - Dottore commercialista

Editrice
Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 20142 Milano (MI) - http://www.ipsoa.it
Indirizzo internet
La rivista è consultabile on-line all'indirizzo www.edicolaprofessionale.com
Direttore responsabile
Giulietta Lemmi
Redazione
Paola Boniardi, Lia Longo

Pubblicità

Wolters Kluwer

E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI), Italia

Fotocomposizione
Integra Software Services Pvt. Ltd.

Licenziato per la pubblicazione il 21 dicembre 2022

Contributi redazionali
Per informazioni in merito a contributi, articoli, ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:
Ipsoa Redazione Cooperative e Enti non profit
Casella postale 12055 - 20120 Milano
Tel. 02 82476.016
e-mail:redazione.fiscale.ipsoa@wki.it

Amministrazione
Per informazioni su gestione abbonamenti, numeri, arretrati, cambi d'indirizzo, ecc. scrivere o telefonare a:
Ipsoa Servizio Clienti
Casella postale 12055 - 20120 Milano - Tel. 02 824761 - Fax 02 82476.799
Servizio risposta automatica: Tel. 02 82476.999

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 745 del 24 novembre 2000.

Iscritta nel registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991. Iscrizione al R.O.C. n.1702

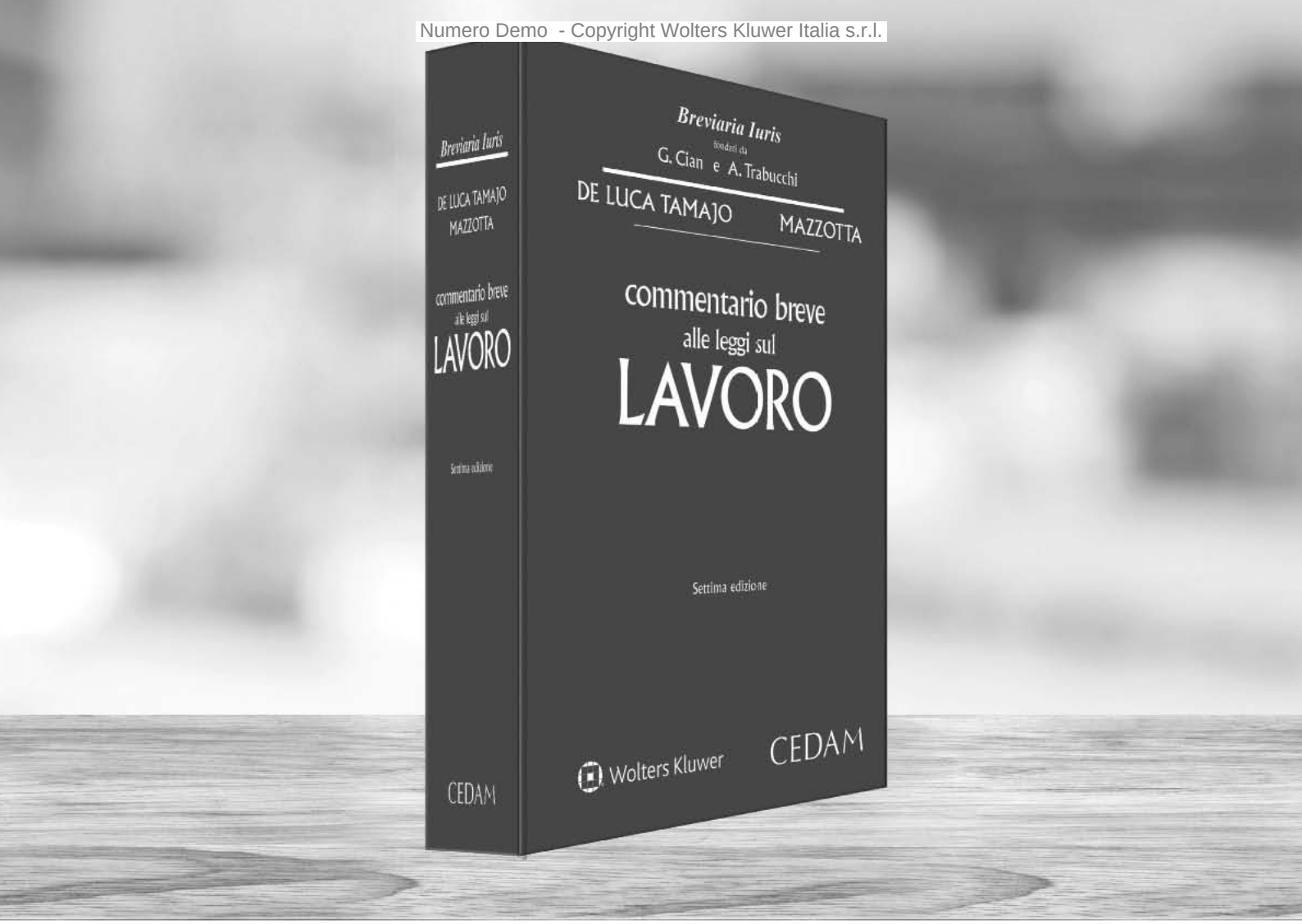
Abbonamenti
Gli abbonamenti hanno durata annuale, rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 90 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia S.r.l., Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 20142 Milano (MI).
Servizio Clienti: tel. 02 824761 - e-mail: servizio.clienti@wolterskluwer.com
www.servizioclienti.wki.it.

Italia- Estero
Annuale € 235,00

Distribuzione
Vendita esclusiva per abbonamento.

Egregio Abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del Regolamento (UE) 2016/679 del 27 aprile 2016, "relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva 95/46/CE (regolamento generale sulla protezione dei dati)", La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati e custoditi su database elettronici situati nel territorio nazionale e di Paesi appartenenti allo Spazio Economico Europeo (SEE), o paesi terzi che garantiscono un adeguato livello di protezione dei dati. Wolters Kluwer Italia S.r.l., in qualità di Titolare del trattamento, utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica potrebbero essere anche utilizzati ai fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli della presente vendita.
Lei ha il diritto di chiedere a Wolters Kluwer Italia s.r.l. l'accesso ai dati personali che La riguardano, nonché la rettifica, la cancellazione per violazione di legge, la limitazione o l'opposizione al loro trattamento ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali. Lei ha, inoltre, il diritto di revocare il consenso in qualsiasi momento, senza pregiudicare la liceità del trattamento basata sul consenso prestato prima della revoca, nonché di proporre reclamo all'Autorità Garante per il trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 77 del Regolamento UE 679/2016.
L'elenco aggiornato dei responsabili e delle persone autorizzate al trattamento è consultabile presso la sede di Wolters Kluwer Italia S.r.l. – Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 – 20142 Milano (MI).

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.



Breviaria Iuris

Commentario breve alle leggi sul lavoro

Di Oronzo Mazzotta, Raffaele De Luca Tamajo

Raccoglie e illustra **63 fonti** normative di **diritto del lavoro** con **commenti d'autore**, brevi e puntuali, **dottrina e giurisprudenza**.

Aggiornatissimo alle ultime novità, come il **Decreto trasparenza n. 104/2022**.

Y32OMCL

Wolters Kluwer

wolterskluwer.com

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Il "nuovo" art. 79 del Codice del Terzo settore

di **Gian Mario Colombo**

L'approfondimento

La conversione in legge del c.d. Decreto Semplificazioni ha apportato una parziale revisione della disciplina del titolo X del Codice del Terzo settore, in cui sono incardinate le disposizioni fiscali degli enti di Terzo settore. Tra gli aspetti di principale rilievo, le modifiche riguardanti l'art. 79, commi 2 e 2-bis, recanti le disposizioni in materia di imposte sui redditi: si definisce il concetto di costo effettivo rispetto cui parametrare la natura non commerciale degli enti del terzo settore e si prevede che le attività di interesse generale si considerino non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il 6% i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre tre periodi d'imposta consecutivi.

Riferimenti
D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117, art. 79

L'art. 26 del D.L. n. 73/2022 (Decreto Semplificazioni)[1] è intervenuto con alcune puntualizzazioni in merito agli aspetti fiscali del Codice del Terzo settore (D.Lgs. n. 117/2017), precisando alcune norme del Titolo X.

Si intendono qui esaminare le modifiche particolarmente significative apportate all'art. 79 del Codice del Terzo settore.

Costi effettivi

Come è noto, il comma 2 dell'art. 79 dispone che "le attività di interesse generale, di cui all'art. 5 ... si considerano di natura non commerciale quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi ...".

La disposizione in esame non conteneva alcuna definizione di "costi effettivi" che, intervenendo nella qualificazione della natura dell'attività, è destinata a riflettersi anche sulla natura dell'ente (art. 79, comma 5).

Il primo punto da sottolineare è la definizione di "costi effettivi". Essi sono "determinati computando, oltre ai costi diretti, tutti quelli imputabili alle attività di interesse generale, e, tra questi, i costi indiretti e generali, ivi compresi quelli finanziari e tributari".

Già la Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 117/2017 si era pronunciata dicendo che nei costi effettivi dovevano essere ricompresi sia i costi diretti che i costi indiretti.

Ma, la domanda, che fin da subito ci si era posti, è se nei costi effettivi dovessero essere ricompresi anche gli accantonamenti, gli ammortamenti, ecc. Ora viene precisato che devono essere considerati tutti i costi imputabili alle attività di interesse generale (comprese le spese generali e gli oneri tributari).

In altri termini, pare ci si intenda riferire a una configurazione di "costi pieni", civilisticamente ammessi, imputabili al bene o servizio, a prescindere da ogni considerazione circa la deducibilità fiscale dei costi stessi.

Un tema interessante sarebbe stato quello di inserire nel calcolo dei costi effettivi anche i costi figurativi (costi, cioè, non aventi natura monetaria), ma non sembra che ciò si possa desumere dalla modifica legislativa.

Gian Mario Colombo - Dottore commercialista

Nota:
1 Convertito in Legge n. 122/2022.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Ci si intende, in modo particolare, riferire alle prestazioni di servizi svolte da volontari gratuitamente, che, comunque contribuiscono all'attività dell'ente.

Inspiegabilmente, a nostro avviso, la valorizzazione del contributo del volontariato ai fini della determinazione della natura dell'attività (la cui opera, peraltro disciplinata dall'art. 17 del D.Lgs. n. 117/2017), presente nel testo trasmesso dal Governo al Parlamento (atto n. 417/2017), è stata eliminata, nella versione finale del decreto, dal calcolo dei "costi effettivi". Questa posizione appare abbastanza singolare, anche solo se si tiene presente che nel comma 5 dello stesso articolo, nello stabilire i termini del confronto tra attività commerciali e le attività non commerciali, si tiene conto tra queste ultime del "valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti alle attività svolte con modalità non commerciale"[2].

OSSERVAZIONI

Un tema interessante sarebbe stato quello di inserire nel calcolo dei costi effettivi anche i costi figurativi (costi, cioè, non aventi natura monetaria).
Ci si riferisce, in particolare, alle prestazioni di servizi svolte da volontari gratuitamente.
Inspiegabilmente, a nostro avviso, la valorizzazione del contributo del volontariato ai fini della determinazione della natura dell'attività, presente nel testo trasmesso dal Governo al Parlamento (atto n. 417/2017), è stata eliminata, nella versione finale del decreto, dal calcolo dei "costi effettivi".

Attività non commerciali

Un altro punto, che merita essere esaminato, è la modifica del comma 2-*bis*: "Le attività di cui al comma 2 si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il 6% (anziché 5%) i relativi costi per ciascun periodo di imposta, e per non oltre tre (anziché due) periodi di imposta consecutivi". Pertanto, come affermava la Relazione illustrativa al decreto correttivo, "laddove dovessero realizzarsi le circostanze indicate in precedenza, a partire dal terzo (oggi quarto) periodo di imposta, l'ente dovrà adeguarsi ai criteri di cui al comma 2, e qualsiasi scostamento, rispetto ai parametri ivi previsti, determina la qualifica dell'attività come commerciale".

La *ratio* della norma in esame - che è di natura temporanea - è quella di evitare l'applicazione di rigidi criteri di commercialità che possono incidere negativamente sullo *status* fiscale dell'ente anche in presenza di minimi scostamenti tra costi e ricavi, ma non va a toccare la struttura della norma stessa, con riferimento al *test* di commercialità dell'attività di interesse generale svolta (art. 79, comma 2).

Perdita della qualifica di ETS non commerciale

Un altro tema discusso, cioè quello della decorrenza temporale dell'eventuale perdita della qualifica di ETS non commerciale, riceve nel Decreto Semplificazioni una soluzione di carattere temporaneo.

L'art. 26, comma 1, lett. a), pag. 5 di detto decreto stabilisce che al comma 5-*ter* (dell'art. 79) è aggiunto al fine il seguente periodo: "per i due periodi di imposta successivi al termine fissato dall'art. 104, comma 2, il mutamento di qualifica da ente del Terzo settore non commerciale a ente del Terzo settore commerciale o da ente del Terzo settore commerciale a ente del Terzo settore non commerciale opera a partire dal periodo di imposta successivo a quello in cui avviene il mutamento di qualifica". In questo modo, viene concessa una deroga, limitata nel tempo, che assomiglia più a un contentino iniziale che a una soluzione del problema, il quale rimane intatto nella sua impossibilità pratica di far fronte agli adempimenti richiesti (art. 87, comma 7 del CTS), nel momento in cui il mutamento di qualifica dispiega i suoi effetti fin dall'inizio del periodo di imposta in cui lo stesso si verifica.

Mutamento della qualifica

È rimasta invariata, invece, anche se spostata nel nuovo comma 5-*ter*, la norma originaria che prevedeva che "il mutamento della qualifica, da ente del Terzo settore non commerciale a ente di Terzo settore commerciale, opera a partire dal periodo d'imposta in cui l'ente assume la natura commerciale". Da un punto di vista pratico, ne consegue

Nota:

2 La Relazione illustrativa, più volte citata, precisa che sono incluse nel calcolo quelle svolte a titolo gratuito.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

che, ai sensi dell'art. 87, comma 7, del CTS, in caso di perdita della qualifica di ente non commerciale, è previsto che entro tre mesi, tutti i beni facenti parte del patrimonio dovranno essere compresi nell'inventario di cui all'art. 15 del D.P.R. n. 600/1973, con l'obbligo di tenere le scritture contabili degli enti commerciali (artt. 14, 15 e 16 del D.P.R. n. 600/1973). Pur rimanendo ente del Terzo settore, se permangono i requisiti richiesti dal CTS, ci sarà la concorrenza dei ricavi e dei proventi alla formazione del reddito di impresa (che verrà tassato in misura ordinaria), e il disconoscimento delle agevolazioni connesse allo *status* di ETS non commerciale.

Occorre precisare che, in prativa, si tratta di una ripetizione del contenuto dell'art. 149, comma 3, del T.U.I.R. In sostanza, il mutamento di qualifica spiega i suoi effetti fin dall'inizio del periodo di imposta in cui lo stesso si verifica.

La C.M. 12 maggio 1998, n. 124/E, a commento di questa norma, spiega che "in tal modo viene assicurata una perfetta corrispondenza tra le modalità di tassazione e l'effettiva attività svolta dall'ente nel periodo di imposta stesso, evitando nel contempo possibili manovre elusive".

La soluzione logica - a nostro avviso - sarebbe stata quella di far decorrere gli effetti del mutamento di qualifica, sia ai fini sostanziali (debito di imposta) che formali (adempimenti contabili), dal periodo di imposta successivo a quello in cui si sono verificati i presupposti, dal momento che non è possibile, a inizio anno, come vorrebbe la C.M. n. 124/E/1998, prevedere il verificarsi di eventi straordinari di gestione che possono portare alla perdita della qualifica[3].

Come si è visto sopra, il mutamento di qualifica da ente del Terzo settore non commerciale a ente del Terzo settore commerciale e da ente del Terzo settore commerciale a ente del Terzo settore non commerciale, opera a partire dal periodo di imposta successivo a quello in cui avviene il mutamento di qualifica"[4].

Il passaggio più significativo della norma si riscontra, a nostro avviso, nel fatto che tale condizione opera anche nel senso inverso, ciò dal passaggio da ente commerciale a ente non commerciale.

Per la prima volta, a differenza dell'art. 149 del T.U.I.R., si ammette la possibilità di quest'ultimo passaggio, qualora se ne verifichino i presupposti.

Inquadramento fiscale dei corrispettivi specifici versati dai soci

Un altro tema, affrontato dal decreto in esame, è quello dell'inquadramento fiscale dei corrispettivi specifici versati dai soci delle associazioni del Terzo settore. Secondo il testo originario, che ricalca il tenore dell'art. 148, comma 1 e 2 del T.U.I.R. (art. 79, comma 2, D.Lgs. n. 117/2017), costituivano attività commerciali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dietro corrispettivi specifici nei confronti degli associati e dei loro famigliari conviventi, comprese le quote differenziate, determinate in ragione delle maggiori prestazioni cui i soci hanno diritto.

In effetti, proprio questa trasposizione, quasi automatica, della disciplina del T.U.I.R. nel Codice del Terzo settore rischiava di creare una differenziazione tra gli enti del Terzo settore che appare ingiustificata per diversi motivi.

Può, infatti, accadere che una stessa attività di interesse generale debba ritenersi commerciale se svolta da una associazione di cui all'art. 79, comma 6, mentre è da considerarsi non commerciale se svolta da un altro ente del Terzo settore, nel momento in cui i costi effettivi di essa superano i corrispettivi (art. 79, comma 2).

Molto opportunamente, al fine di evitare che la norma in esame finisca per riservare un regime discriminatorio, per gli ETS associativi, rispetto a tutti gli altri ETS, interviene sul punto il già citato art. 26 del D.L. n. 73/2022, il quale precisa che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti

Note:

3 Le ricadute, sotto il profilo pratico, sono notevoli. Si pensi, ad esempio, ad un ente in regime forfettario *ex* art. 80. Dovrebbe ricostruire la contabilità dall'inizio dell'anno. Oppure un ente che, ritenendosi non commerciale, non avesse versato l'IMU, si troverebbe a doverla versare pagando le relative sanzioni.

4 Si condivide il giudizio dato dal documento del CNDCEC del 22 ottobre 2022 relativo alle "Novità per il Terzo settore nel c.d. Decreto Semplificazioni", ove si afferma che: "Siffatta modifica normativa, sebbene sia senz'altro da accogliere con favore, rimane tuttavia insoddisfacente in quanto limitata nei suoi effetti ad un breve lasso temporale".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

degli associati e dei familiari conviventi verso pagamento di corrispettivi specifici si considerano commerciali, "salvo che le relative attività siano svolte alle condizioni di cui ai commi 2 e 2-*bis*", cioè con modalità non commerciali.

Osservazioni

Non è stato affrontato un tema di grande rilevanza pratica, concernente la natura (commerciale o non commerciale) dell'attività.

Ci si chiede, infine, a beneficio degli enti che esercitano due o più attività di interesse generale di cui all'art. 5, se i calcoli per determinare la non commercialità dell'attività possono essere eseguiti, a scelta dell'ente, per singole attività o per la totalità delle stesse, per ogni singolo periodo di imposta.

Il Governo, accogliendo l'orientamento più volte espresso dal Consiglio di Stato[5], ha risposto negativamente alla richiesta formulata dalla I Commissione Affari Costituzionali del Senato della Repubblica vòlta a far sì che, "qualora l'ente eserciti attività di interesse generale rientranti in diverse categorie di cui all'art. 5, le condizioni per la non commercialità dell'attività di cui al comma 2 possano riferirsi alla totalità delle stesse". La questione non è di poco momento, se appena si tengono presenti le seguenti considerazioni.

Non si può fare a meno di sottolineare, infatti, che il risultato del *test* 1 sulla commercialità delle attività svolte, applicando l'una o l'altra metodologia di calcolo, può cambiare anche profondamente nel momento in cui, in base ad una logica di compensazione, alcune attività potrebbero essere tolte dall'area della imponibilità.

Osserviamo, peraltro, che non si può sottacere che, sotto il profilo fiscale, ciascuna attività di interesse generale, può avere, di per sé, una modalità di gestione commerciale o non commerciale. Tuttavia, tenuto conto della unitarietà della gestione sotto il profilo aziendale, non sembra illogico che la soluzione ideale sarebbe quella di lasciare la possibilità all'ente di operare tra i due sistemi di calcolo la scelta che ritiene più opportuna e conveniente in base alla propria particolare situazione[6].

Sarebbe stato opportuno un chiarimento normativo sul punto, che, con il Decreto Semplificazioni, più volte citato, non c'è stato[7].

Sotto l'aspetto pratico, osserviamo che, se il *test* di economicità deve essere applicato per ogni singola attività di interesse generale esercitata, l'ente dovrebbe impostare un sistema di contabilità analitica in modo da consentire la suddivisione dei costi tra le diverse attività di interesse generale, e di attribuire con opportuni criteri di ripartizione i costi indiretti e quelli generali alle singole attività in questione.

Considerazioni conclusive

Il "Decreto Semplificazioni" ha indubbiamente contribuito ad affrontare alcuni aspetti problematici dell'art. 79 del CTS. Ma, per completare la riforma, è necessario operare ulteriori interventi sia interpretativi che correttivi.

Il documento del CNDCEC del 22 ottobre 2022 (Le novità per il Terzo settore nel c.d. Decreto Semplificazioni), sottolinea alcuni punti critici che sono stati sviluppati nel corso di questo contributo. In particolare:

- delimitare la nozione di "apporti economici" (comma 2, art. 79, CTS) ai soli apporti di natura tariffaria e, più in generale, a quelli che presentano un nesso sinallagmatico con l'attività svolta dall'ETS.

  È un tema generale che riguarda tutto il discorso dei contributi pubblici contenuto nell'art. 79.

Note:

5 Il Consiglio di Stato (parere del 19 luglio 2018, numero affare 00731 (2018)) ha ritenuto, anche con riferimento all'art. 23, comma 2-*bis*, del decreto correttivo approvato in via preliminare dal Governo (16 marzo 2018), che esso abbia un contenuto non meramente integrativo e correttivo, ma modificativo, che si è già escluso - afferma il CdS - possa essere contenuto in questo tipo di Decreti legislativi.

6 Cfr. sul punto, il documento del CNDCEC del 22 ottobre: "Le novità per il Terzo settore nel c.d. Decreto Semplificazioni" pag. 11 così si esprime: "Tale modifica perseguirebbe lo scopo di semplificare la verifica ed evitare che gli ETS debbano tenere contabilità analitiche eccessivamente complesse".

7 Sarebbe stato opportuno nel Decreto Semplificazioni riprendere l'emendamento (Malpezzi, Fedele) presentato al Senato in occasione della discussione sulla Legge di bilancio 2022, che, però, non è stato recepito nel testo definitivo. La modifica all'art. 79 era del seguente tenore: "Gli enti del Terzo settore possono applicare i criteri di cui ai precedenti commi 2 e 2-*bis*, con riguardo alle attività di interesse generale svolte, ovvero, per gruppi omogenei, tenendo conto delle caratteristiche delle stesse".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Notiamo che l'espressione "contributi", sotto il profilo fiscale, è un termine "equivoco" nel senso che può significare, contributo a fondo perduto o contributo-corrispettivo.
È molto importante, quindi, in ogni singola fattispecie precisare l'esatto significato (contributo a fondo perduto o corrispettivo) da dare ai termini "apporti economici" (art. 79, comma 2); i contributi e gli apporti erogati da parte delle amministrazioni pubbliche (art. 79, comma 4,);

- un altro punto da chiarire è rappresentato dalle modalità di calcolo dell'attività di interesse generale svolta dall'ETS.
  Tenuto conto della unitarietà della gestione sotto il profilo aziendale sia dal punto di vista economico che finanziario, pur riconoscendo che, sotto il profilo fiscale ciascuna attività di interesse generale può avere di per sé una modalità di gestione commerciale o non commerciale, non sembra illogico lasciare all'ente la possibilità di operare tra i due sistemi di calcolo la scelta che ritiene più opportuna e conveniente;
- il Decreto Semplificazioni contiene, poi, alcune misure di carattere temporaneo che hanno lo scopo di agevolare alcune situazioni particolari (vedi art. 79, comma 2-*bis*), senza tuttavia modificare l'impianto strutturale della norma, o a difficoltà legate all'avvio della riforma (art. 79, comma 5-*ter*), come è il caso della perdita della qualifica di ETS non commerciale. Sarebbe opportuno rendere permanenti queste modifiche, nel momento in cui vanno a toccare aspetti significativi della disciplina.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Principi ISA Italia e loro estensione applicativa agli enti del Terzo settore

di **Gian Mario Colombo** e **Maurizio Setti**

L'approfondimento

Con determina della Ragioneria Generale dello Stato del 1° settembre 2022, prot. n. 219019, sono stati adottati i principi di revisione internazionali ISA Italia in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2022 o successivamente. L'aggiornamento di molti principi ISA Italia riguarda anche gli enti del Terzo settore. Si propone, in questo contributo di definirne il perimetro di qualificazione dei controlli, identificando, in particolare, la categoria dei così detti "nano enti".

Riferimenti

Ragioneria Generale dello Stato, determina 1° settembre 2022, prot. n. 219019
D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117, art. 31

Inquadramento normativo

Con determina della Ragioneria Generale dello Stato del 1° settembre scorso (protocollo 219019), sono stati aggiornati i principi di revisione internazionali ISA Italia per recepire, *in primis*, il progetto dello IAASB che ha comportato l'emanazione della nuova versione del documento ISA 315, riflesso nel corrispondente principio ISA Italia 315 che tratta della responsabilità del revisore nell'identificare e valutare i rischi di errori significativi nel bilancio. Per completezza si ricorda che tale principio deve essere letto congiuntamente al principio di revisione internazionale ISA Italia n. 200 "Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione legale"[1].

La Ragioneria ha contestualmente adeguato i principi alle modifiche introdotte dal documento SA Italia 700B.

Di rilevante interesse, infine, le innovazioni apportate ai principi ISA Italia 200, 260 e 700, nonché a SA Italia 250B e 720B per recepire le previsioni normative relative alla disciplina della revisione legale degli enti del Terzo settore a seguito dell'entrata in vigore del Codice del Terzo settore (D.Lgs. n. 117/2017 e n. 112/2017). A titolo esemplificativo, nel documento 250B si precisa ora che il principio si applica anche agli enti del Terzo settore (ETS) il cui bilancio è sottoposto a revisione legale in base al D.Lgs. n. 117/2017 (CTS), pur rilevando un *lapsus calami* nel senso che non viene fatto riferimento al simmetrico Decreto legislativo n. 112/2017 per le imprese sociali.

In dettaglio si elencano:

- principio ISA Italia 200 sugli "errori significativi";
- principio ISA Italia 260 sulla comunicazione con la *governance*;
- principio ISA Italia 700 sulla formazione del giudizio;

Gian Mario Colombo - Dottore Commercialista
Maurizio Setti - Dottore Commercialista

Nota:

1 L'aggiornamento dell'ISA Italia 315 ha comportato la necessità di modificare (sono i c.d. *conforming amendments*) anche altri principi come puntualmente evidenziato nella determina in questione. Un'altra serie di principi è stata oggetto di variazione per tenere conto della versione aggiornata dell'*International code of ethics*. A titolo esemplificativo gl'interventi hanno riguardato i documenti 240 (le responsabilità del revisore relativamente alle frodi), 610 (utilizzo del lavoro di revisori esterni) oltre al già richiamato documento ISA Italia 200 (obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione). In quest'ultimo si precisa che i principi etici applicabili comprendono normalmente le regole dell'*International code of ethics for professional accountants* (*including international independence standards*) dell'*International ethics standards board for accountants* (Codice IESBA) relative alla revisione contabile del bilancio insieme alle disposizioni di carattere nazionale quando sono più restrittive.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

- principio ISA Italia 250B sulla regolare tenuta della contabilità;
- principio ISA Italia 720B sulla relazione sulla gestione;
- principio ISA Italia 315 sulla identificazione degli eventi significativi per la identificazione dei rischi.
- principio di revisione non ancora formalizzato in punto della determinazione dell'errore di materialità per il bilancio sociale.

Fondamentale, in relazione alla revisione nel settore peculiare, è quello legato alla materialità (controllo di) sotteso alla rappresentazione delle interdipendenze di rendicontazione per *stakeholders* e per l'ente medesimo.

Gli enti potenzialmente interessati

Nella Tavola n. 1 si riporta uno schema funzionale alla trattazione dei risvolti che la struttura e categoria dell'ente riverbera sulla metodologia e tecnica di revisione (e quindi ai fini del recepimento all'area del *non profit* dei principi IAS Italia).

Osservazioni metodologiche

Enti appartenenti all'insieme "A"

Per tale tipologia di enti (che andrebbe "unito" alla platea degli enti pubblici o intermedi) trovano applicazione i principi ISA innanzi espressi.

Resta inteso che per questo tipo di enti (ma non solo, si reputa valga per tutti), è sempre attuale il documento del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti "La revisione legale nelle nano-imprese - Riflessioni e strumenti operativi" del gennaio 2020, per effetto del quale in relazione ai previgenti obblighi di designazione obbligatoria del Collegio dei Revisori (o Revisore Unico) sono state diramate modalità di effettuazione dei controlli molto semplificate, ponderando il caso anche in cui un esperto contabile esterno all'ente sia incaricato della tenuta della contabilità e quindi riducendo al minimo i controlli del caso da parte del Revisore Unico. Questo documento assumerà valenza di rilievo con riguardo ai rimanenti enti di cui all'elenco B e C.

Purtroppo, la pandemia ha caducato l'applicazione della revisione legale agli enti di modeste dimensioni per cui, probabilmente, il medesimo ritornerà alla ribalta, dopo l'approvazione del bilancio di esercizio al 31 dicembre 2022 (aprile 2023), pur tenendo conto tuttavia che essendo i limiti (parametri) di cui al D.Lgs. n. 117/2017 e D.Lgs. n. 112/2017 più ridotti per l'applicazione della revisione legale, di fatto si rientra in una fattispecie "similare" votata alla semplificazione degli adempimenti.

Il tutto tenendo presente già fin d'ora, a modo di richiamo delle responsabilità dei revisori, dei deliberati della Corte di cassazione (sentenza n. 16780 del 22 giugno 2019) in correlazione alla sentenza n. 10403 del 18 luglio 20022 che ha sancito la responsabilità del revisore legale a fronte della così detta "causalità omissiva" (in pratica carenza di controlli o come si dice in gergo: "controlli laschi" o superficiali). Tutto questo avvalorato dalla sentenza n. 7919 del 17 aprile 2015 applicabile anche in caso di "revisione volontaria" e quindi non obbligatoria ai sensi di legge.

Tutto quanto appena enucleato sotto l'egida della "ferrea" applicazione del documento Assirevi n. 280/R che ha per oggetto (avendolo disciplinato) il controllo da parte dei revisori della regolarità fiscale (e quindi dei rischi di non conformità)[2].

Infatti, passando in rassegna ognuno dei menzionati principi ISA, non esiste dubbio alcuno sul fatto che in considerazione del loro inquadramento civilistico i medesimi siano destinatari dei principi succitati, compreso anche il rispetto della disciplina vigente in materia di anti-riciclaggio.

A rigore, andrebbe inserito nell'elenco anche il principio ISA Italia n. 320 che disciplina l'assunzione di decisioni e di politiche di sviluppo (dell'ente) sulla scorta, *inter alia*, delle risultanze del processo di controllo legale dei conti.

Inoltre, andrebbe perfezionata anche l'estensione al mondo degli enti *non profit* (insieme "A") circa le modalità di controllo del bilancio consolidato, realtà questa che in futuro non sarà trascurabile ma che, allo stadio attuale degli approfondimenti, risulta prematura da affrontare.

Ne segue che la individuazione dell'"errore significativo" disciplinato nel principio ISA n. 200 si quantifica applicando la statistica di significatività (ad esempio "t" di *Student* ovvero altre tecniche di

Nota:

2 Che richiederà l'attivazione di attestazioni scritte da parte dei vertici apicali degli enti sulla scorta dei facsimili di risposta disciplinati dal principio ISA n. 580.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Tavola n. 1 - Schema funzionale alla trattazione

INSIEME A

Platea degli Enti non profit "tipici":

- Comparto imprese sociali
- Cooperative sociali
- Società di capitali sociali (Srl, Spa e affini)
- Fondazioni imprese sociali
- Associazioni imprese sociali

INSIEME B

Platea degli Enti non commerciali "tipici":

- Enti non commerciali non ETS non commerciali (art. 73, comma 1, lett. c), TUIR)
- Enti non commerciali non ETS qualificati come "commerciali" ai fini fiscali (art. 73, comma 1, lett. b), TUIR)

INSIEME D

- **ETS assimilanti (per analogia) la qualifica di "nano impresa"**
- **ETS che adottano il regime di cassa**

INSIEME C

Platea degli ETS non imprese sociali:

- Enti non commerciali ETS
- Associazioni
- Fondazioni
- ODV
- Ex ONLUS
- APS

(a prescindere se commerciali o meno ex art. 79, D.Lgs. n. 117/2017)

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

largo impiego per la grandezza del magazzino dei lavori dell'ente o dei prodotti destinati alla cessione e della massa dei crediti e dei debiti) così come elaborata dalla dottrina.

Il *test* sul principio di competenza avverrà facendo uso della normale procedura di *check* di conformità.

Come pure il giudizio sulla corretta tenuta della contabilità (250B) per gli enti in regime di contabilità ordinaria non si discosta da quanto la prassi applica con riguardo agli enti *profit*.

In relazione alla gestione, si effettueranno gli stessi *check* per gli enti *profit*.

Particolare attenzione dovrà essere riservata al principio ISA n. 315 che attiene ai rischi della revisione. Quali i rischi (da identificare) peculiari degli ETS appartenenti a questa categoria (oltre a quelli a fattor comune delle imprese commerciali)?

Si propone al riguardo la seguente scheda (avente natura prettamente esemplificativa e certamente non esaustiva):

- preliminarmente, lo statuto attribuisce ai revisori (revisori) la revisione legale secondo i canoni disciplinati dal Decreto legislativo n. 39/2010? Se sì, si è provveduto a comunicare all'apposito registro dei revisori l'incarico? Tale premessa è quella che, se rispettata, rende destinatario il revisore dei principi ISA Italia in precedenza enumerati;
- lo statuto rispecchia i requisiti normativi prescritti dal Decreto n. 112/2017?
- vi è una interferenza dominante dell'ente pubblico?
- le erogazioni liberali che vengono fruite (detassate) dai contributori, siano esse in danaro ovvero in natura, sono state correttamente trattate, anche nei dichiarativi fiscali? Inoltre, in diretta applicazione del principio ISA Italia 240 sulla repressione delle frodi, le erogazioni conseguite sono state dirottate ad altri enti creando con questo una catena ("carosello") di indebiti arricchimenti tra vari enti (a cascata)?
- i contributi a titolo gratuito conseguiti (elargizioni liberali) spettavano legalmente?
- spettavano veramente le agevolazioni fiscali (si pensi imposta di donazione, di registro) a fronte del conseguimento di tali donazioni/successioni?
- è stato correttamente applicato l'art. 79 del D.Lgs. n. 117/2017 in relazione agli ETS commerciali? (ovvero non commerciali)? Questo *test*, a dire il vero, deborderebbe più in relazione all'insieme "B" che "A" ma per il momento è corretto porlo sul tappeto.
- per gli enti imprese sociali è stato effettuato il *test* di conformità della prevalenza?
- *check* operazioni straordinarie fra ETS (fusioni, trasformazioni, scissioni, conferimenti) in virtù delle quali il Collegio Sindacale controlla solamente la formalità (correttezza) degli adempimenti mentre il *check* di sostanza da parte dei revisori;
- controllo sulle operazioni di eventuale rivalutazione nelle loro implicazioni dinamiche sulla attività futura degli enti;
- definizione del requisito della "continuità aziendale" adattata a tali enti, concetto che andrebbe interpretato nel senso di "continuità dell'istituto". A questo riguardo il revisore dovrà implementare anche per gli ETS oggetto di rettifica un adeguato set di misuratori di crisi, i primi con riferimento agli indicatori di crisi così come emanati a partire dal 2019 dal CNDC e i secondi alla luce del Decreto n. 118/2021 adattato opportunamente allo scenario degli enti del *non profit*.

Un controllo di siffatto tenore costituisce elemento di divaricazione rispetto ai controlli usualmente espletati nei confronti delle società commerciali.

Il principio ISA Italia n. 720.B che attiene alla relazione sulla gestione dovrebbe essere in questo contesto concepito più sulla "relazione di missione" e sul bilancio sociale (nella sua versione di esercizio ovvero consolidato, allorché si prendano in considerazione imprese sociali).

Sul bilancio sociale tuttavia esistono appositi contributi, soprattutto relativamente alla materialità delle grandezze contabili e non coinvolte. Si rinvia in proposito alle considerazioni innanzi espresse in tema di *check* della materialità del bilancio.

Il principio ISA Italia n. 200, da applicare a tutti i comparti delle aree di controllo prima evidenziati, induce distorsioni al rialzo nella scelta della numerosità campionaria sulla quale fare affidamento.

Infatti, la selezione del campione dovrà essere applicata con riferimento a ciascun comparto di materia di controllo.

Applicando la selezione del campione con la formula statistica della significatività:

$$n = \frac{1{,}96^2 \, P_{att} \, (1 - P_{att})}{D^2}$$

con:
n= dimensione del campione;
P_{att}= prevalenza attesa;
D^2=precisione assoluta desiderata
Se si desidera il 99% impostare 2,58 in luogo di 1,96

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

si dimostra che se esistono agli atti due strati di popolazione da campionare e il revisore considera una unica massa oggetto di campionamento, il valore di "n" in via asintotica non muta e pertanto sarebbe a vantaggio dell'organo di controllo il poter affermare che detto insieme complessivo è relativamente omogeneo.
Auspicabile sarebbe anche l'impiego del modello ALTMAN, di specifico approfondimento da parte dei revisori per la eventuale predizione della crisi dell'istituto.
Tale indicatore ben si presta a trovare applicazione per quegli enti del Terzo settore appartenenti all'insieme "A" come pure a quelli che pongono in essere attività commerciale.
Al contrario, come nel caso che riguarda gli ETS, laddove esistano aree differenziate di *check* e controllo, dovendosi applicare la statistica in oggetto su ciascuna delle differenti numerosità, i valori di "n" riferiti a ciascuna numerosità della popolazione si addizioneranno generando lavoro amministrativo aggiuntivo.
A titolo esemplificativo, si consideri la Tavola n. 2 che segue.

Enti appartenenti all'insieme "B"

In relazione a tali enti la revisione legale può dirsi, se del caso, "prettamente volontaria".
Si pensi in proposito ai centri di formazione professionale non ETS i quali, in linea con il proprio statuto associativo o fondativo, prevedono l'assegnazione della revisione legale dei conti ad un revisore o società di revisione.
In tal caso si ritiene che il soggetto incaricato della revisione legale (persona fisica o collegiale) sia tenuto a comportarsi come se fosse in presenza di una società commerciale.
Non ha quindi molto senso, per questa categoria di enti, porsi il problema della estensione degli ISA Italia a tali soggetti.
A meno che il loro statuto non preveda espressamente l'attribuzione della revisione legale al loro organismo interno o esterno; nel qual caso si intendono estensibili alla fattispecie le considerazioni sviluppate al precedente paragrafo.

Enti appartenenti all'insieme "C"

Si tratta forse della casistica più complicata dei controlli (e quindi di estensione dell'applicazione dei principi ISA Italia enucleati).
Tali enti non si assoggettano alla tenuta di una contabilità in partita doppia (salvo eccezioni) bensì di "cassa" (si pensi in proposito agli enti filantropici e ad alcune fondazioni di media dimensione), conseguendo proventi e ricavi sotto i limiti di legge.
In questo caso, obbiettivamente, c'è da auspicare che una volta per legge divenga obbligatorio (per l'ente) il controllo legale dei conti, venga istituita una contabilità per competenza secondo il principio della "partita doppia".
Altrimenti il lavoro ed i compiti dei revisori (incaricati della revisione contabile) risulterebbero oltremodo complicati.

Enti appartenenti all'insieme "D"

Li abbiamo definiti "nano enti" per assimilarli alle società di capitali che avrebbero dovuto nominare l'organo di revisione sulla base dei limiti di ricavi e attività introdotti dal legislatore da misurare sul bilancio al 31 dicembre 2019 (supero anche di uno solo per due esercizi consecutivi), cosiddette nano imprese, i cui parametri sono:

- Ricavi delle vendite e delle prestazioni: 4.000.000
- Totale attivo: 4.000.000;
- numero dipendenti: 20.

Il CNDC ha suggerito, nel contesto del documento gennaio 2020 prima citato, importanti spunti per la revisione (semplificata) di quelle imprese, spunti che per analogia riprendiamo ed estendiamo (di nostra iniziativa) a quelli che consideriamo "nano enti".
Il vantaggio di siffatta estensione consiste *in primis* nel fatto che non operiamo alcuna distinzione in termini di contabilità separata e quindi circa la natura dei proventi e degli immobilizzi.
Inoltre, traendo sempre spunto dal citato documento:

- ISA Italia 330.A18 - Nel caso di imprese (nel nostro caso enti) di dimensioni molto piccole, possono non essere presenti molte delle attività di controllo che potrebbero essere individuate dal revisore, ovvero può essere limitata ampiezza con cui l'impresa (ente) ha documentato la loro esistenza o il loro funzionamento;
- ISA Italia 315.A45 - Gli enti di dimensioni minori possono utilizzare modalità meno strutturate nonché processi e procedure più semplici per raggiungere i propri obiettivi;

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Tavola n. 2 – Esempio

Applicazione suggerimento articolo di dottrina acquisito agli atti

PRIMA MATERIA DI CONTROLLO DI CUI ALL'INSIEME "A"	
Ipotesi di errore contenuto nel comparto dei documenti amministrativi	1%
Ipotesi correttezza complessiva	99%
Stima varianza della popolazione	0,0099
Selezione del campione	99
Dimensione del campione	98,742
Arrotondamento	99
Totale popolazione	37818
Dimensione campione scritture	382
Gli oggetti da campionare sarebbero dunque i seguenti:	

							382
764	1146	1528	1910	2292	2674	3056	3438
3820	4202	4584	4966	5348	5730	6112	6494
6876	7258	7640	8022	8404	8786	9168	9550
9932	10314	10696	11078	11460	11842	12224	12606
12988	13370	13752	14134	14516	14898	15280	15662
16044	16426	16808	17190	17572	17954	18336	18718
19100	19482	19864	20246	20628	21010	21392	21774
22156	22538	22920	23302	23684	24066	24448	24830
25212	25594	25976	26358	26740	27122	27504	27886
28268	28650	29032	29414	29796	30178	30560	30942
31324	31706	32088	32470	32852	33234	33616	33998
34380	34762	35144	35526	35908	36290	36672	37054
37436	37818						

Applicazione suggerimento articolo di dottrina acquisito agli atti

SECONDA MATERIA DI CONTROLLO DI CUI ALL'INSIEME "A"	
Ipotesi di errore contenuto nel comparto dei documenti amministrativi	1%
Ipotesi correttezza complessiva	99%
Stima varianza della popolazione	0,0099
Selezione del campione	99
Dimensione del campione (AMPIEZZA)	99
Arrotondamento	99
Totale popolazione	2039
Ampiezza del campione in base all'oggetto	22
Totale documenti da campionare	193

COMBINAZIONE PRIMO E SECONDO AMBITO DEI CONTROLLI

Nel caso in cui ci sia un'unica popolazione costituita dalle due popolazioni non suddivise come sopra e cioè formata da unità	39857
il campione sarebbe grosso modo identico a:	
Selezione del campione	99
Dimensione del campione (AMPIEZZA)	98,755
Arrotondamento	99
In pratica, per la legge dei grandi numeri ancora unità	99

Ne segue che gli enti del settore profit, senza con questo voler generalizzare, risulterebbero favoriti nel computo di revisione da parte dei loro controllori.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

- ISA Italia 315.A49 - gli enti di dimensioni minori hanno spesso un minor numero di dipendenti con conseguente limitazione dell'applicabilità del principio di separazione delle funzioni. Tuttavia, in un piccolo ente amministrato dall'associato di riferimento (esempio presidente sodalizio), quest'ultimo può essere in grado di esercitare una supervisione più efficace rispetto a quella possibile negli enti di maggiori dimensioni. Tale supervisione può compensare le opportunità, generalmente più limitate, di realizzare la separazione delle funzioni;
- ISA Italia 315.A50 - D'altra parte, tale soggetto può essere maggiormente in grado di forzare i controlli allo scopo di eluderli a causa della natura meno strutturata del sistema di controllo interno. Tali circostanze sono prese in considerazione dal revisore nell'identificare i rischi di errori significativi dovuti a frodi. Su questo punto l'estensione dei principi ISA Italia agli enti del Terzo settore va considerata con la massima attenzione giacché si verte in materia di frodi;
- ISA Italia 315.A76 - L'ambiente di controllo nell'ambito degli enti di dimensioni minori differisce probabilmente da quello dei più grandi. Per esempio, tra i responsabili delle attività di *governance* negli enti di dimensioni minori può non figurare un membro indipendente o esterno, l'attività di *governance* può essere svolta direttamente dall'associato dominante ove non vi siano altri associati attivi. La natura dell'ambiente di controllo può altresì influenzare la significatività degli altri controlli, ovvero la loro assenza. Per esempio, il coinvolgimento attivo di un tale esponente dell'ente può mitigare alcuni dei rischi derivanti dalla mancata separazione delle funzioni in un ente di dimensioni minori, tuttavia tale coinvolgimento può aumentare altri rischi, ad esempio quello di "forzatura dei controlli";
- ISA Italia 330.18 - Indipendentemente dai rischi identificati e valutati di errori significativi, il revisore deve definire e svolgere le procedure di validità per ciascuna significativa classe di operazioni, saldo contabile ed informativa;
- ISA Italia 330.20 - Le procedure di validità del revisore devono includere le seguenti procedure di revisione relative alla fase di chiusura del bilancio:
  a) il controllo della corrispondenza o la riconciliazione del bilancio con le sottostanti registrazioni contabili;
  b) l'esame delle scritture contabili e delle altre rettifiche significative effettuate in fase di redazione del bilancio;
- ISA Italia 330.21 - Se il revisore ha stabilito che un rischio identificato e valutato di errore significativo a livello di asserzioni rappresenti un rischio significativo, egli deve svolgere procedure di validità specificamente rispondenti a quel rischio.

Il punto 4 del documento del CNDC si occupa infine delle informazioni che il terzo soggetto incaricato della tenuta della contabilità deve fornire al revisore. Poiché molti "nano enti" si avvalgono, appaltandolo, di un servizio di fornitura di tali servizi nei confronti di terzi professionisti, è stata predisposta apposita *check list* sulla quale poter fare affidamento in chiave di semplificazione amministrativa del lavoro di revisione.

La corretta compilazione di tale *check list*, del tutto legittima alla luce dei suggerimenti del CNDC, permette di "contenere" i profili di responsabilità nella quale potrebbero incappare i revisori degli ETS.

Conclusioni

Come ampiamente svolto nell'intervento, risulta basilare acclarare, sulla base delle risultanze di statuto e in forza del verbale di nomina, se ai revisori viene o meno attribuita la revisione legale da porre in essere secondo i dettami del D.Lgs. n. 39/2010.

Solo in tal caso ha senso porsi il problema della estensione applicativa degli ISA Italia a maggior ragione se adattati alla realtà degli ETS.

Per gli enti non commerciali (non ETS), essendo la revisione tipicamente di carattere volontario (almeno nella loro stragrande maggioranza dei casi) si reputa che non esista automatica estensibilità dei principi ISA Italia anche se non è da escludere, in ipotesi di responsabilità cui potrebbero essere chiamati i rispettivi revisori, a prodursi le cautele innescate per effetto della applicazione dei su indicati principi.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Nel contesto di questa estensione/adattamento si può passare alla questione circa l'adozione di modalità semplificate di revisione, del tipo suggerite dal documento del CNDC risalente al 2020 ma si reputa tutt'ora attuale, anche perché i limiti ed importi di proventi e attivo nonché dipendenti degli ETS soggetti alla revisione sono inferiori a quelli appena citati.
Per concludere, si osserva che - con Decreto del 26 ottobre 2021 del Direttore Generale del Terzo Settore e della Responsabilità Sociale delle Imprese del Ministero del lavoro e delle politiche sociali - è stato disposto che il trasferimento dei dati degli Enti del Terzo Settore (ETS) al Registro unico nazionale del Terzo Settore (RUNTS) decorra dal 23 novembre 2021. Dalla medesima data il RUNTS è operativo.
Si ricorda che le persone fisiche e giuridiche titolari di incarichi di revisione legale dei conti devono comunicare, tra l'altro, tramite le modalità indicate dagli uffici del Ministero dell'economia e delle finanze, al registro della revisione legale dei conti (di cui agli articoli 6 e ss. del D.Lgs. n. 39/2010):

- gli incarichi stessi, anche in quanto componenti dell'organo di controllo (ai sensi dell'art. 30, comma 6, D.Lgs. n. 117/2017);
- la durata e i corrispettivi pattuiti;
- qualsiasi rinnovo;
- la cessazione per la scadenza naturale dell'incarico o per effetto di dimissioni, revoca o risoluzione consensuale.

Si precisa che i dati e le informazioni in discorso sono pubblicate nel registro in forma elettronica e non sono soggette a pubblicità.
I medesimi obblighi di comunicazione si applicano anche alla revisione legale dei conti delle imprese sociali di cui al D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 112, art. 10, comma 5, qualora l'impresa sociale superi per due esercizi consecutivi due dei limiti indicati nel primo comma dell'art. 2435-bis del codice civile.
Infine, si evidenzia che la mancata comunicazione di quanto sopra è sanzionabile ai sensi dell'art. 24, comma 2, lett. b), del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Enti religiosi, ETS e RUNTS: le ragioni di una scelta

di **Claudio Di Gregorio** e **Elia Verginella**

L'approfondimento

Il 21 agosto 2022 è ufficialmente scaduto il periodo transitorio entro il quale gli enti soggetti a trasmigrazione potevano effettuare l'iscrizione al Registro Unico Nazionale degli enti del Terzo settore. Da tale data non sono più ammesse posizioni ibride.
Sia pure a certe condizioni, la riforma del Terzo settore ha ammesso all'iscrizione anche gli enti ecclesiastici, più precisamente gli "enti religiosi civilmente riconosciuti", in considerazione sia del ruolo che essi ricoprono nella società civile e nel mercato dei servizi sociali, sia del concreto impegno solidaristico che vi profondono. Per tali enti il CTS disciplina, specificamente, requisiti e modalità di acquisizione della qualifica "ETS", così da godere delle connesse misure agevolative e di sostegno.
Da qui le difficoltà e le ragioni di una scelta che, per alcuni degli enti interessati, appare suscettibile di mutarne natura e finalità.

Riferimenti
D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117, art. 4, comma 3

Premessa

Gli enti religiosi, la cui disciplina è definita dal diritto speciale, dagli ordinamenti confessionali e dal diritto privato ed ecclesiastico per tutto quanto attiene all'esercizio della religione e del culto, rivestono un ruolo fondamentale nella società civile per l'impegno solidaristico pluridecennale che hanno profuso nel mercato dei servizi sociali.
Per questa ragione il Codice del Terzo settore (D.Lgs. n. 117/2017) e quello di riforma dell'impresa sociale (D.Lgs. n. 112/2017) ne fanno esplicita menzione, disciplinando requisiti e modalità per acquisire a pieno titolo le caratteristiche e la qualifica di ETS e godere così dei connessi benefici fiscali.
L'inserimento della categoria degli "enti ecclesiastici" nella riforma del Terzo settore si rendeva necessario, da un lato, per l'ampia platea di soggetti che a tale categoria si riconduce, per effetto delle disposizioni speciali derivanti dalla "Ratifica ed esecuzione dell'accordo con protocollo addizionale, firmato a Roma il 18 febbraio 1984, che apporta modifiche al Concordato lateranense dell'11 febbraio 1929, tra la Repubblica italiana e la Santa Sede" (Legge 25 marzo 1985, n. 121) e da quelle sugli "enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi" (Legge 20 maggio 1985, n. 222)[1].
Dall'altro, la riforma ha inteso ricondurre ad unità, *ratione materiae*, l'attività di quei soggetti che, pur denunciando nella denominazione la loro chiara ispirazione confessionale, si qualificavano per finalità diverse da quelle di religione o culto e che pure erano stati, nel tempo, oggetto di particolari norme

Claudio Di Gregorio - Professore a contratto di "Diritto degli enti no profit" presso l'Università degli Studi di Padova - Scuola di Giurisprudenza - Dipartimento di Diritto Privato e Critica del Diritto
Elia Verginella - Avvocato in Udine

Nota:
1 Cfr., in particolare, l'art. 7, comma 3, Legge n. 121/1985 e gli artt. 1-6 e 16 Legge n. 222/1985 che attribuiscono a tali enti la denominazione di "ecclesiastici" e specificano quali siano le "attività di religione e culto" e quali invece le "attività diverse" (assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro) riconoscendo il libero esercizio di entrambe.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

di favore o di sostegno, proprio in virtù del detto impegno solidaristico[2].

Alle disposizioni sopra citate concernenti gli "enti ecclesiastici" si riconduce tutta la successiva normativa concernente il "riconoscimento", ai fini civilistici, di enti aventi natura confessionale, ma non necessariamente struttura "ecclesiastica"[3].

Da qui la nuova denominazione "enti religiosi civilmente riconosciuti" in luogo di quella "ecclesiastici", utilizzata dal legislatore della riforma del Terzo settore, proprio a voler ricomprendere tutta la platea dei soggetti dediti all'esercizio dell'attività di religione e culto (ecclesiastici e non), ammessi a far parte del novero degli ETS (imprenditoriali, non imprenditoriali o imprese sociali), e quindi a richiedere l'iscrizione al RUNTS per lo svolgimento delle attività di "interesse generale" specificamente indicate dal Codice del Terzo settore (D.Lgs. n. 117/2017), ovvero da quello di riforma della disciplina delle imprese sociali (D.Lgs. n. 112/2017), attività che non ricomprendono, appunto, la "religione" e il "culto".

Non solo: il legislatore ha richiesto a tali soggetti di realizzare una netta separazione tra le prime (interesse generale) e le seconde (religione e culto), attraverso l'istituzione di entità del tutto nuove (ente o ramo ETS) dotate di un proprio regolamento, di un patrimonio separato e di un autonomo apparato amministrativo-contabile.

Da qui le difficoltà e le ragioni di una scelta, in passato risolta dal legislatore con la mera disapplicazione agli "enti ecclesiastici" della normativa fissata per gli altri soggetti giuridici che svolgevano una qualsiasi attività economica, commerciale o non[4].

La scelta di iscriversi al RUNTS potrebbe infatti rivelarsi suscettibile di implicazioni sotto il profilo canonico ed ecclesiastico, in cui si esprime il diverso approccio della Chiesa cattolica - storicamente la più prolifica nel settore della beneficienza, dell'assistenza, della formazione e della cooperazione allo sviluppo - e del suo magistero rispetto alle realtà mondane e, in particolare, alle opere ed iniziative volte ad animare in senso cristiano l'ordine politico e sociale, come pure sotto il profilo concordatario - pattizio, che investe in modo particolare la disciplina degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti e, più in generale, di quelli religiosi, nell'ordinamento italiano[5].

RUNTS: trasmigrazioni e nuove iscrizioni

Il 21 febbraio 2022 è ufficialmente entrato in vigore il Registro unico nazionale degli enti del Terzo settore (RUNTS) *dies a quo* dal quale, ai sensi del D.D.G. 26 ottobre 2021, n. 561, i relativi Uffici territoriali avevano 180 giorni di tempo per verificare la posizione dei singoli enti richiedenti o soggetti a trasmigrazione, intendendosi perfezionata la procedura d'iscrizione, ove non fosse intervenuto un espresso provvedimento di diniego[6].

Il 21 agosto 2022, dunque, fatto salvo il definitivo "nulla osta" della Commissione europea in tema di finanziamento e sostegno alle attività di

Note:

2 Si pensi alle organizzazioni di volontariato o alle organizzazioni non governative (la "Caritas", ad esempio), che rientravano nel novero delle ONLUS ("di diritto"), categoria quest'ultima venuta meno, per effetto dell'art. 102, comma 2, lett. a) del D.Lgs. n. 117/2017. Sul punto, cfr. P. Cavana, *Gli enti ecclesiastici nella riforma del Terzo settore*, Giappichelli Torino, 2021, pagg. 1-10, che richiama espressamente, al riguardo, l'enciclica di Benedetto XVI, *Deus Caritas est*, Roma, 25 dicembre 2005, n. 25. Cfr. anche Benedetto XVI, "Lettera apostolica m. p. *Intima Ecclesiae natura*", in www.vatican.va dell'11 novembre 2012, pag. 2, che fornisce un "quadro normativo organico che serva meglio a ordinare, nei loro tratti generali, le diverse forme ecclesiali organizzate al servizio della carità che è strettamente collegata alla natura diaconale della Chiesa e del Ministero episcopale"; R. Benigni, "Tutela e valorizzazione del patrimonio culturale cattolico e Terzo settore. Il ramo ETS sì o no?", in *Aedon*, Rivisteweb, il Mulino, Bologna, fasc. 3, settembre - dicembre 2019, pagg. 223-229, DOI: 10.7390/96135.

3 Cfr., al riguardo, le acute osservazioni di A. Fuccillo - R. Santoro - L. Decimo, *Gli enti religiosi ETS. Tra diritto speciale e regole di mercato*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2019, pagg. 46-54, che offrono un'ampia rassegna di confessioni religiose riconosciute dallo Stato italiano, non aventi struttura ecclesiastica. La nuova denominazione intende aderire in modo più esplicito al dettato dell'art. 20 Cost. it., a tenore del quale "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". In questo stesso senso, S. Beretta, *Enti ecclesiastici e riforma del Terzo settore*, Maggioli, Santarcangelo di Romagna, 2020, pagg. 21-23.

4 Cfr., a titolo di mero esempio, la disposizione di cui all'art. 149, comma 4, T.U.I.R., circa la perdita della qualifica di "ente non commerciale" ai fini fiscali, che espressamente ne esclude gli "enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche".

5 Così P. Cavana, *Gli enti ecclesiastici* ..., cit., pag. 17 ss.

6 Cfr. articolo unico, commi 2, 3 e 4 del D.D.G. n. 561/2021 richiamato nel testo.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

interesse generale[7], è ufficialmente scaduto il periodo transitorio e non sono più ammesse posizioni ibride[8].

Per tutti gli altri enti appartenenti alla categoria l'iscrizione è ammessa, ai sensi dell'art. 4, comma 3, del CTS, a condizione che essi:

a) per le attività di interesse generale, di cui all'art. 5 del CTS ovvero di cui, rispettivamente, agli artt. 1, comma 3 e 2, del D.Lgs. n. 112/2017 (impresa sociale), adottino un regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, e lo depositino presso il RUNTS;
b) costituiscano un patrimonio separato da quello dell'ente originario, per lo svolgimento di tali attività;
c) tengano una contabilità separata da quella dell'ente originario.

Enti ecclesiastici (religiosi) e Codice del Terzo settore

A prima vista, il Codice del Terzo settore sembra non occuparsi degli enti ecclesiastici, e non solo per il cambio di denominazione in "enti religiosi civilmente riconosciuti", ma anche perché le attività che ne costituiscono l'essenza - la religione ed il culto - e la ragione stessa del riconoscimento, da un lato, appartengono ad una sfera del diritto estranea alla riforma e, dall'altro, perseguono finalità diverse da quelle civiche, solidaristiche e di utilità sociale che devono, invece, caratterizzare gli enti che agiscono nel sociale, sulla base delle comuni regole di mercato.

Sotto il primo profilo, si è già avuto modo di richiamare le leggi di ratifica e di attuazione delle modifiche al Concordato lateranense, che intervengono, tra l'altro, sui temi della libertà di esercizio della missione pastorale, educativa e caritativa, di evangelizzazione e di santificazione della Chiesa cattolica, di pubblico esercizio del culto, del magistero e del Ministero spirituale nonché della giurisdizione in materia ecclesiastica[9], oltre che sulle nozioni di "attività di religione o di culto", delle "attività diverse" da quelle[10], di "beni ecclesiastici" e di "sostentamento del clero", ai sensi del diritto canonico[11]: temi questi essenziali ai fini del "riconoscimento" di natura civilistica di tali enti, nel rispetto di principi di rango costituzionale[12].

Note:

7 L'entrata in vigore di talune disposizioni del CTS (Titolo X) condizionata al vaglio dell'Unione Europea è espressamente stabilito dall'art. 101, comma 10 dello stesso Codice (Norme transitorie e di attuazione) per le disposizioni di cui agli artt. 77, 79, comma 2-*bis*, 80 e 86, in relazione al principio di "non discriminazione" (art. 65, comma 3, TFUE). Al riguardo, cfr., *ex multis*, A. Perrone, "Enti *non profit* e diritto dell'Unione Europea, in Stato, Chiese e pluralismo confessionale", in *Rivista telematica* (www.statoechiese.it), febbraio 2011, ISSN 1971-8543, con particolare riguardo alla possibilità che le agevolazioni fiscali per gli enti *non profit* previsti dalla normativa italiana di settore siano considerati come "aiuti di Stato" dalle istituzioni dell'Unione e sulle ricadute operative e le conseguenze per le confessioni religiose della giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea. Di quest'ultima, val la pena di ricordare *ex multis*, CGE, 27 gennaio 2009, causa C-318/07, Persche, in Raccolta, 2009, I-00359 ss., commentata da T. Georgopoulos, "Can Tax Authorities Scrutinise the Ideas of Foreign Charities? The ECJ's Persche Judgment and Lessons from US Tax Law", in *16 Eur. L. J.*, 2010, pag. 463. Più di recente, cfr. G. Sepio, "Tempi stretti per il *dossier* alla UE sul fisco agevolato per il Terzo settore", in *Il Sole - 24 Ore* del 28 luglio 2022, riferito al c.d. Decreto Semplificazioni fiscali - D.L. 21 giugno 2022, n. 73, recante "Misure urgenti in materia di semplificazioni fiscali e di rilascio del nulla osta al lavoro, Tesoreria dello Stato e ulteriori disposizioni finanziarie e sociali", convertito con Legge *n. 122 del 4 agosto 2022*.

8 Tra esse, ad es., quelle riguardanti i soggetti già appartenenti alla categoria delle "Organizzazioni non lucrative di utilità sociale", tra le quali le "Organizzazioni di volontariato" che erano ONLUS "di diritto" e le organizzazioni non governative. Queste ultime, sono iscritte nel Registro unico nazionale del Terzo settore, ai sensi dell'art. 89, comma 9, del CTS, attraverso la presentazione di un'istanza semplificata, come chiarito dalla nota n. 4787 del 22 maggio 2019 del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, ove non fossero già ONLUS (nel qual caso potranno utilizzare le modalità semplificate di adeguamento statutario ovvero, ove OdV o APS, utilizzare le modalità di iscrizione automatica: le stesse Autorità regionali o delle Province autonome, inviano l'elenco degli enti al RUNTS che iscrive di diritto tali enti nelle sezioni dedicate).

9 Cfr. l'art. 2, comma 1, Legge n. 121/1985 e l'art. 7 della stessa legge.

10 Cfr. art. 16, Legge n. 222/1985 che qui, per comodità del lettore, si riproduce: "Agli effetti delle leggi civili si considerano comunque: a) attività di religione o di culto quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana; b) attività diverse da quelle di religione o di culto quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro".

11 Cfr., in particolare, gli artt. 1257, 1274 e 1292 del *Codex Juris* Canonici.

12 Cfr., in particolare, gli artt. 7, comma 2, 8, comma 3, 19 e 20 Cost. it. Peraltro, la risoluzione del Parlamento europeo n. 259/1996 sulle sette in Europa, in G.U. C 078 del 18 marzo 1996, adottata a seguito della raccomandazione n. 1178/1992 del Consiglio d'Europa relativa alle sette e ai nuovi movimenti religiosi, ha invitato "i Governi degli Stati membri a non rendere

(segue)

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Sotto il secondo profilo, talune delle attività svolte da tali enti, pur considerate "diverse" ai fini del riconoscimento di tipo civilistico, presentano un'indubbia affinità con quelle considerate invece d'"interesse generale" dalla riforma del Terzo settore; ciò ha indotto il legislatore a non precludersi l'opportunità di attrarne gli attori, nel concreto perseguimento delle "finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale" che caratterizzano il nuovo approccio[13].

Mentre, però, per gli enti religiosi civilmente riconosciuti lo svolgimento di tali attività risulta strumentale a quello delle attività di "religione o culto" che ne costituiscono l'essenza, per gli ETS, imprenditoriali e non, e per le imprese sociali lo svolgimento delle attività di "interesse generale" deve rappresentare l'oggetto "esclusivo o principale" della loro azione, quale declinata nel rispettivo atto costitutivo[14].

Da qui l'ammissione nel RUNTS degli enti religiosi civilmente riconosciuti, a condizione che essi adottino le necessarie procedure di trasformazione dell'ente originario in un ETS, ovvero in un ramo di quello.

L'alternativa per l'assunzione della qualifica ETS: costituzione di un ente autonomo o costituzione di un ramo ETS

L'ente religioso civilmente riconosciuto può costituirsi in ente del Terzo settore (es.: fondazione, associazione, impresa sociale) ovvero costituire un "ramo ETS". L'eventualità si ricava dall'inciso compreso nel primo periodo dell'art. 4, comma 3, del CTS: "ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti". In altri termini, nello stabilire le regole per l'accesso alla disciplina del Terzo settore, il legislatore è perfettamente consapevole della sfera di regole e funzioni disciplinate dalle norme confessionali, ovvero pattizie, cui si riconducono gli enti religiosi e che ne determinano la scelta del modello.

Le ipotesi operative appaiono, in concreto, tre:

a) costituzione di un ETS, autonomo in tutto e per tutto dall'ente religioso che gli ha dato vita, ad es., una fondazione o un'impresa sociale. A tale ente saranno applicabili unicamente le norme che disciplinano il Terzo settore (D.Lgs. n. 117/2017 o D.Lgs. n. 112/2017);
b) continuazione dell'ente religioso originario, nello svolgimento delle attività previste dal riconoscimento, ossia quelle di religione e culto e quelle "diverse", senza però entrare nel mondo del Terzo settore. In tal caso, continueranno ad applicarsi, *ratione materiae*, le norme confessionali (diritto ecclesiastico o diritto canonico) circa l'esercizio della missione religiosa, la protezione e conservazione dei beni ecclesiastici, e le norme di natura concordataria (Legge n. 121/1985 e Legge n. 222/1985) con riguardo, in particolare, alla sfera negoziale ed alle agevolazioni tributarie, ove previste;
c) istituzione di un ramo ETS o ramo IS: applicandosi in questo caso al "ramo" il complesso delle disposizioni contenute nella riforma, con specifico riguardo ai vincoli patrimoniali (separazione e devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento, anche volontario o perdita della qualifica, a titolo sanzionatorio o per trasformazione dell'ente), alla destinazione degli utili d'esercizio, alle condizioni di destinazione e attribuzione di ristorni o rimborsi ai soci e, infine, all'adozione di un apparato

Nota:

(segue nota 12)

automatica la concessione dello statuto religioso e a considerare, nel caso di sette implicate in attività clandestine o criminali, l'opportunità di togliere loro lo statuto di comunità religiose che conferisce vantaggi fiscali e una certa protezione giuridica". Al riguardo, cfr., più amp. S. Beretta, op. cit., pagg. 28-30.

13 A titolo meramente esemplificativo, si considerino le attività "diverse" (assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura) indicate nell'art. 16 della Legge n. 222/1985 e quelle di "interesse generale" indicate nell'art. 5, lett. d), g), l), k), n), u) del CTS o nell'art. 2, lett. d), k), n), o) del D.Lgs. n. 112/2017. Cfr., in proposito, le osservazioni di A. Perrone - V. Marano, "La riforma del Terzo settore e gli enti ecclesiastici: un rischio, un costo o un'opportunità, in Stato, Chiese e pluralismo confessionale", in *Rivista telematica* (www.statoechiese.it), n. 35/2018 del 5 novembre 2018, DOI: https://doi.org/10.13130/1971-8543/10775.

14 Cfr. A. Fici, "L'impresa sociale: fattispecie normativa ed ipotesi applicative", in *Enti del Terzo settore e impresa sociale: la nuova disciplina* (Parte II - Atti del convegno tenutosi a Genova il 6 aprile 2019), https://biblioteca.fondazionenotariato.it/art/impresa-sociale-fattispecie-normativa-ed-ipotesi-applicative.html.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

amministrativo-contabile, autonomo e distinto da quello dell'ente che al "ramo" ha dato vita[15].

Adempimenti organizzativi e contabili

Costituzione di un ETS o di un suo ramo

La prima ipotesi riguarda tutti gli enti religiosi civilmente riconosciuti, quindi dotati di personalità giuridica, ma non di qualifica ETS. La categoria comprende, cioè, sia gli enti che svolgono unicamente l'esercizio del culto - per la Chiesa cattolica: la cura delle anime, la formazione del clero e dei religiosi, gli scopi missionari, la catechesi e l'educazione dei cristiani - sia quelli che allo svolgimento di tali attività qualificanti associano lo svolgimento di attività diverse, quali la gestione di una scuola, di una casa di cura, di una residenza per anziani, di un centro di accoglienza, che decidono di accedere *in toto* alla disciplina del Codice del Terzo settore, ovvero a quella delle imprese sociali.

In proposito, ai sensi, rispettivamente, dell'art. 4, comma 3 del CTS e dell'art. 1, comma 3, del D.Lgs. n. 112/2017, il D.M. Lavoro e politiche sociale 15 settembre 2020, n. 106 ha dedicato agli enti religiosi civilmente riconosciuti un'apposita norma - l'art. 14 - recante le disposizioni di dettaglio volte all'iscrizione al RUNTS, come ETS o ramo ETS, ovvero come impresa sociale o ramo IS.

Alla domanda di iscrizione deve essere allegato, per il deposito, il regolamento dell'ente (o del ramo ETS o IS) costituito e che si intende iscrivere.

Il regolamento deve contenere l'espressa indicazione delle attività "di interesse generale" ed eventualmente delle "attività diverse" che l'ente stesso intende svolgere, ai sensi, rispettivamente, degli artt. 5 e 6 del Codice del Terzo settore o del D.Lgs. n. 112/2017, il divieto di distribuzione di utili, a norma dell'art. 8, commi 2 e 3, del CTS, l'individuazione del patrimonio destinato allo svolgimento delle attività di cui sopra, anche attraverso l'allegazione di distinto atto, e la previsione della devoluzione ad altri enti del Terzo settore dell'incremento patrimoniale realizzato negli esercizi in cui l'ente è stato iscritto nel RUNTS, a norma degli artt. 9 e 50, comma 2, del CTS.

Il regolamento deve inoltre prevedere l'obbligo di separata tenuta delle scritture contabili relative allo svolgimento delle attività di interesse generale e di quelle diverse, la disciplina di redazione del bilancio di esercizio e quella del bilancio sociale, ove ne ricorrano i presupposti, la tenuta dei libri sociali obbligatori in conformità con la struttura dell'ente, nonché il trattamento economico e normativo dei lavoratori a norma, rispettivamente, degli artt. 13, 14 comma 1, 15 e 16 del CTS, ovvero degli artt. 9 e 11 del D.Lgs. n. 112/2017.

Infine, il regolamento deve comprendere la disciplina dei poteri di rappresentanza e di gestione, con specifica indicazione delle eventuali limitazioni e dei relativi controlli interni, se previsti dall'ordinamento confessionale, in conformità alle risultanze del Registro delle persone giuridiche nel quale gli enti religiosi civilmente riconosciuti sono iscritti e l'espressa previsione, con riferimento alle attività di interesse generale, delle condizioni di validità o di efficacia degli atti giuridici prescritte per gli enti religiosi civilmente riconosciuti dai relativi ordinamenti confessionali, ove tali condizioni abbiano rilevanza ai sensi di legge[16].

Alla domanda di iscrizione al RUNTS deve essere, inoltre, allegato l'atto con il quale la competente Autorità religiosa autorizza l'iscrizione al RUNTS o dichiara che tale autorizzazione non è necessaria. L'atto di autorizzazione può essere depositato anche in copia[17].

Quanto al patrimonio destinato, val la pena di richiamare la disposizione contenuta negli ultimi due periodi dell'art. 4, comma 3 del CTS: "Per le obbligazioni contratte in relazione alle attività di cui agli artt. 5 e 6, gli enti religiosi civilmente riconosciuti e le fabbricerie di cui all'art. 72 della Legge n. 222/1985 rispondono nei limiti del patrimonio destinato. Gli altri creditori dell'ente religioso civilmente riconosciuto o della fabbriceria non possono far valere alcun diritto sul patrimonio destinato allo svolgimento delle

Note:

15 Sul punto, cfr., più amp., S. Beretta, op. cit., pagg. 189-195 e L. Bagnoli, "Il bilancio di esercizio nell'impresa sociale. Una lettura consapevole", in *Impresa sociale*, n. 2/2020, DOI: 10.7425/IS.2021.01.02, pagg. 14-22.

16 Cfr. art. 12, comma 2, D.M. Lavoro e Politiche sociali 15 settembre 2020, n. 106.

17 Cfr. art. 12, comma 3, D.M. citato.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

attività di cui ai citati artt. 5 e 6" (interesse generale e diverse, N.d.R.).
Analoga disposizione è contenuta nell'art. 1, comma 3, del D.Lgs. n. 112/2017.
A loro volta, i creditori divenuti tali per le obbligazioni contratte dall'ETS/impresa sociale nello svolgimento della propria attività non possono far valere alcun diritto sul restante patrimonio dell'ente originario.
In altri termini, si crea, per il patrimonio destinato una segregazione di tipo totale[18].
I dubbi al riguardo, ora risolti in chiave normativa, avevano in passato costituito deterrente all'istituzione di enti separati rispetto all'ente religioso originario[19].
Dal canto suo, la Conferenza Episcopale Italiana, nella 76^ Assemblea Generale (23 - 27 maggio 2022) ha presentato una ricca modulistica concernente le procedure da utilizzare sia per la costituzione dei nuovi enti o rami di quelli, sia per l'iscrizione al RUNTS[20].
In particolare, secondo il modello di atto di adozione di regolamento ETS e di destinazione del patrimonio, il richiedente deve chiaramente indicare la natura canonica dell'ente ecclesiastico (parrocchia, istituto di vita consacrata, fondazione di culto), la tipologia dell'organo di amministrazione che, sulla base delle risultanze del Registro delle persone giuridiche (parroco, economo sotto la direzione del rispettivo superiore, consiglio di amministrazione), esercita i poteri di ordinaria e straordinaria amministrazione nel rispetto delle disposizioni in materia di autorizzazioni e controlli previsti dal Codice di diritto canonico e dalla Conferenza Episcopale Italiana (delibera n. 38 del 21 settembre 1990; delibera n. 20 del 6 settembre 1984, con aggiornamento del 27 marzo 1999; n. 75 dell'Istruzione in Materia Amministrativa della Conferenza Episcopale Italiana del 1° settembre 2005).
Il richiedente deve inoltre indicare, sulla base del decreto del Vescovo diocesano, diritto proprio, statuto, il rappresentante legale (parroco, legale rappresentante, Presidente) in forza del canone di riferimento all'interno del Codice di diritto canonico, diritto proprio, statuto e, infine, gli estremi dell'autorizzazione canonica, che va allegata alla domanda, o, in alternativa, la dichiarazione che regolamento e destinazione del patrimonio non necessitano di tale autorizzazione. Anche tale ultima dichiarazione va allegata.
Per quel che concerne gli adempimenti contabili, il modulario distingue correttamente tra ETS in generale (imprenditoriali e non) e imprese sociali, in aderenza al dettato normativo[21].
Per i primi la CEI stabilisce, in apposita sezione del Modello di regolamento (art. 7) - e impegna in tal senso il costituendo ente - la tenuta di una contabilità separata per le attività di interesse generale e per le attività diverse e l'obbligo di rendiconto dei risultati della gestione, mediante la redazione del bilancio di esercizio formato da stato patrimoniale, rendiconto gestionale e relazione di missione, in conformità alla modulistica definita dal Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali.
Nel caso in cui i ricavi, le rendite, i proventi o le entrate comunque denominate siano inferiori a 220.000 euro, l'ente può redigere un rendiconto

Note:

18 Le disposizioni richiamate nel testo sono state così modificate per effetto dell'art. 66, D.L. 31 maggio 2021, n. 77 (in Gazzetta Ufficiale - Serie generale - n. 129 del 31 maggio 2021 - Edizione straordinaria), coordinato con la Legge di conversione 29 luglio 2021, n. 108, recante: "*Governance* del piano nazionale di ripresa e resilienza e prime misure di rafforzamento delle strutture amministrative e di accelerazione e snellimento delle procedure".

19 In senso adesivo alle tesi della "segregazione totale" del patrimonio ETS/IS rispetto a quello dell'ente religioso originario si è schierato praticamente tutto il notariato: cfr., *ex multis*, A. Fuccillo - R. Santoro - L. Decimo, *Gli enti religiosi ETS. Tra diritto speciale e regole di mercato*, cit., pagg. 93-96; M. N. Iannaccone, "Gli enti religiosi e le ultime novità in tema di patrimonio del ramo ETS", in *Federnotizie notariato* dell'8 settembre 2021. In dottrina, cfr. P. Consorti, "L'impatto del nuovo Codice del Terzo settore sulla disciplina degli 'enti religiosi'", in *Rivista telematica* (www.statoechiese.it), n. 4/2018, ISSN 1971-8543; A. Perrone - V. Marano, *La riforma del Terzo settore e gli enti ecclesiastici* ..., cit., pagg. 1-12.

20 Cfr. Chiesa Cattolica Italiana, Ufficio Nazionale per i problemi giuridici, Terzo settore: modelli di regolamento, aggiornati al 1° giugno 2022, in https://giuridico.chiesacattolica.it/modelli-di-regolamento-per-la-costituzione-di-un-ramo-ente-del-terzo-settore-o-impresa-sociale-da-parte-di-un-ente-ecclesiastico.

21 Cfr., rispettivamente, artt. 13 e 14 CTS; art. 9 Decreto impresa sociale e, quanto a quest'ultima, i DD.MM. Lavoro e Politiche sociali 4 luglio 2019 e 23 luglio 2019, rispettivamente recanti "Adozione delle linee guida per la redazione del bilancio sociale degli enti del Terzo settore" e "Linee guida per la realizzazione di sistemi di valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte dagli enti del Terzo settore, ai sensi dell'art. 7, comma 3 della Legge 6 giugno 2016, n. 106".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

per cassa, sempre in conformità alla modulistica definita dal MLPS. Il carattere secondario e strumentale delle attività diverse, rispetto a quelle d'interesse generale, sarà documentato nella relazione di missione, in un'annotazione in calce al rendiconto per cassa, o nella nota integrativa al bilancio[22].

Proprio l'indubbio appesantimento amministrativo-contabile che può risultare dalla riforma del Terzo settore, rispetto alla disciplina precedente[23], ha indotto la CEI a ricordare agli enti religiosi interessati all'iscrizione al RUNTS che "l'adesione alle previsioni della riforma comporta costi significativi per il rispetto della relativa disciplina, tanto nella fase iniziale quanto nel periodo successivo. Va, pertanto, evitata un'adesione giustificata esclusivamente dalla volontà di accedere alle risorse del cinque per mille, occorrendo, piuttosto, un adeguato confronto con la competente Autorità ecclesiastica, al fine di identificare le soluzioni più idonee a un'intelligente partecipazione al sistema del Terzo settore"[24].

Particolari osservazioni sono poi espresse circa la composizione dell'organo di controllo (organo tecnico) quanto meno negli ETS, posto che tale figura è - secondo la CEI - adeguatamente disciplinata nell'art. 10 del Decreto impresa sociale[25].

La puntualità e la metodicità di tali osservazioni stanno proprio ad indicare l'importanza attribuita dall'Organismo dei Vescovi italiani alla scelta sull'iscrizione al RUNTS da parte degli enti religiosi civilmente riconosciuti. Questo perché, se con l'atto costitutivo dell'ente religioso depositato presso il Registro delle persone giuridiche l'ente acquista la personalità giuridica necessaria allo svolgimento della sua missione statutaria (esercizio della religione e del culto) essendo in essa legato alle norme della confessione di appartenenza, alle norme speciali derivanti dalle leggi di ratifica ed esecuzione delle disposizioni concordatarie e, per le attività diverse, alle norme statali di settore (civilistiche e tributarie), con l'iscrizione al RUNTS, salvo che sia già tale "di diritto"[26], l'ente richiedente assume la qualifica di ETS o IS, restando così assoggettato, esclusivamente, ai rispettivi Codici e alle norme di rinvio cui essi si riferiscono. Non c'è dunque alcun rischio che il concreto esercizio delle attività di interesse generale o diverse da parte dei nuovi enti produca un impatto di un qualunque rilievo sull'ente religioso che ad essi ha dato vita, ma naturalmente la relativa scelta comporta oneri non di poco conto che richiedono una ponderata valutazione tra l'opportunità di continuare a godere del beneficio del 5 per mille e l'impatto che la creazione di una nuova entità giuridica è suscettibile di produrre sulla struttura e sulle finalità dell'ente che ad essa ha dato vita.

Mancata iscrizione al RUNTS e continuazione dell'ente religioso civilmente riconosciuto nell'originaria missione ecclesiastica

La seconda delle ipotesi più sopra considerate è la più semplice.

L'ente religioso civilmente riconosciuto continua a svolgere, in via esclusiva o principale, l'attività di religione e culto e le attività diverse, strumentali di quella, senza però dare vita ad un nuovo ente o ad un ramo di esso (in modo analogo alla costituzione di un "ramo d'azienda") per lo specifico svolgimento delle attività "diverse", o di altre attività, siano esse di natura commerciale o non commerciale.

Note:

22 Quest'ultima deve obbligatoriamente essere redatta per le imprese sociali di tipo societario: cfr. par. 3 e 5 del D.M. Lavoro e Politiche sociali 4 luglio 2019 cit. nel testo e, più amp., L. Bagnoli, *Il bilancio di esercizio nell'impresa sociale* ..., pure citato.

23 Si allude, in particolare, a quella contenuta, per gli enti non commerciali già ONLUS, nell'art. 25 del D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, recante "Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale" ora abrogato (art. 20-*bis* del D.P.R. n. 600/1973), il quale disponeva: "a) in relazione all'attività complessivamente svolta, redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche atte ad esprimere con compiutezza ed analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione, e rappresentare adeguatamente in apposito documento, da redigere entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, la situazione patrimoniale, economica e finanziaria della organizzazione, distinguendo le attività direttamente connesse da quelle istituzionali, con obbligo di conservare le stesse scritture e la relativa documentazione per un periodo non inferiore a quello indicato dall'art. 22; b) in relazione alle attività direttamente connesse tenere le scritture contabili previste dalle disposizioni di cui agli artt. 14, 15, 16 e 18".

24 Cfr. CEI, *Nota di accompagnamento alla modulistica, diramata, in uno con l'Unione Superiore Maggiori Italiani e con la Conferenza Italiana dei Superiori Maggiori*, 76° Assemblea Generale, 23 - 27 maggio 2022, cit.

25 Cfr. par. 1, nota di accompagnamento cit.

26 Così è per le cooperative sociali, che sono imprese sociali di diritto.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Naturalmente, queste ultime non debbono risultare suscettibili di impattare, per la loro prevalenza, sulla natura e sull'essenza dell'ente religioso.

Se questi restano i parametri di riferimento, l'ente religioso continuerà a restare assoggettato al diritto canonico per tutto quanto attiene alla sua attività originaria e alle risorse (beni ecclesiastici) che a tale scopo sono destinate, alle norme concordatarie (Legge n. 121/1985 e Legge n. 222/1985) per quanto attiene alla giurisdizione ecclesiastica e a quella civile e alle norme emanate dello Stato italiano per tutto quanto attiene la disciplina tributaria degli "enti non commerciali", del reddito imponibile che su di essi si determina, della rendicontazione delle relative fonti (apparato amministrativo - contabile) e della conservazione o perdita della relativa qualifica[27].

Istituzione di un ramo ETS o ramo IS

La terza tra le ipotesi più sopra considerate è quella in cui l'ente religioso che svolge attività diverse, ai sensi dell'art. 16, Legge n. 222/1985, ma non di meno strumentali alla missione confessionale (ed eventualmente ecclesiastica) sua propria, ritiene che, causa la complessità tecnica del settore in cui tali attività verranno espletate, sia preferibile assegnarne lo svolgimento ad una entità ("ramo", appunto), dotata di una sua autonomia giuridica, patrimoniale ed amministrativo-contabile, senza però che venga meno - per così dire - l'impronta confessionale che ne caratterizza l'azione.

Resta circoscritta al ramo ETS o IS così istituiti la responsabilità patrimoniale per le obbligazioni assunte nello svolgimento della nuova attività, ferme restando, nello statuto - regolamento e nel perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, il rispetto delle linee di indirizzo trasmesse dall'ente originario, che continua ad esistere.

Il pensiero va all'attività di istruzione e formazione condotta da istituti (o atenei) di ispirazione cattolica (e non solo) e, ove esistente, all'attività di ricerca scientifica connessa alle prime, come pure all'attività di cooperazione allo sviluppo, etc., rientranti a pieno titolo tra quelle d'interesse generale di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 117/2017 (CTS) o all'art. 2 del D.Lgs. n. 112/2017 (DIS) o, infine, che perseguono finalità indubbiamente meritevoli del contributo del cinque per mille di cui al D.Lgs. n. 111/2017.

Tutte queste ragioni suggeriscono la creazione di un ente *ad hoc*, gestito da persone di comprovata competenza tecnica, senza però che l'adozione dello strumentario previsto dal CTS o dal DIS risulti alla fine estranea alla promozione dei valori religiosi dell'ente che gli ha dato vita, alla sua missione pastorale, agli scopi missionari, alla catechesi, all'educazione.

In breve: ferma restando la piena autonomia operativa del ramo, l'*imprinting* del fondatore o dei fondatori deve poter essere riconoscibile.

Da qui il già richiamato monito della Conferenza Episcopale Italiana: la scelta non può essere ineludibilmente determinata dalla sola aspirazione al godimento del contributo del cinque per mille che, almeno per il periodo di imposta 2022, non è limitato ai soli ETS[28].

Note:

27 Cfr. artt. 143-149 T.U.I.R.

28 Attualmente, l'elenco dei destinatari, istituito ai sensi della Legge 23 dicembre 2014, n. 190, aggiornato con le indicazioni del D.Lgs. n. 111/2017, del D.P.C.M. 23 luglio 2020, e secondo l'interpretazione fornita dal Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali con nota n. 19447 del 21 dicembre 2021, ricomprende gli enti del volontariato, le associazioni sportive dilettantistiche (che pure non sono ricomprese nel Registro RUNTS, mentre lo sono le attività di interesse generale di cui all'art. 5, lett. t del CTS), le ONLUS e gli altri enti che svolgono le attività di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 111/2017. Più in dettaglio, come descritto nella nota del citato Dicastero, in data 9 maggio 2022, l'art. 3, comma 2, del D.Lgs. n. 111/2017 stabilisce che, a decorrere dall'anno successivo a quello di operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS), il contributo del 5 per mille è destinato agli enti del Terzo settore iscritti nel Registro. Entro il 20 aprile 2022 il Ministero pubblica sul proprio sito *web* l'elenco degli enti che risultano iscritti entro la data del 10 aprile 2022 termine ordinario (11 aprile per l'anno solare 2022, in quanto cadeva di domenica), ai sensi dell'art. 3 del D.P.C.M. 23 luglio 2020. Possono partecipare al riparto delle quote del 5 per mille anche gli enti che non hanno effettuato tempestivamente l'iscrizione al contributo entro il termine ordinario (11 aprile 2022), purché presentino l'istanza di accreditamento al 5 per mille entro il 30 settembre dello stesso anno, versando un importo pari a 250 euro, tramite Mod. F24 ELIDE - codice tributo 8115 (risoluzione n. 42/E del 1° giugno 2018 - pdf). Le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale, coinvolte nel processo di trasmigrazione di cui all'art. 54 del D.Lgs. n. 117 del 3 luglio 2017, che non siano già regolarmente accreditate al cinque per mille 2021, possono accreditarsi al cinque per mille 2022, con le modalità stabilite dall'art. 3 del D.P.C.M. 23 luglio 2020 entro il 31 ottobre 2022. L'art. 9, comma 6, del D.L. 30 dicembre 2021, n. 228, convertito

(segue)

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Insomma, attraverso l'istituzione del "ramo" ETS o IS e l'iscrizione al RUNTS l'ente religioso può ottenere, sia pure parzialmente e tramite interposta entità, la qualifica di ente del Terzo settore, potendo continuare a svolgere le attività di natura religiosa/confessionale senza dover essere assoggettato, *in toto* ed esclusivamente, alla normativa statale[29].

Si è già detto delle attività "diverse" ai sensi dell'art. 16, lett. b) della Legge n. 222/1985 che risultano possedere indubbie affinità con quelle di "interesse generale" elencate dall'art. 5 del CTS o dall'art. 2 del DIS. Tra esse quelle relative all'assistenza alle persone svantaggiate, quelle di alloggio temporaneo, le attività di oratorio, che insieme alla catechesi promuovono la formazione cristiana e umana dei minori. Spetta, dunque, all'ente religioso la decisione circa l'inserimento di dette attività tra quelle di interesse generale, assoggettabili alla riforma del Terzo settore, ovvero restarne fuori, attenendosi, oltre che alla normativa del diritto canonico - ecclesiastico, a quella speciale recata dalle norme di attuazione del Concordato lateranense e per tutto il resto alla normativa civilistica e tributaria emanata per tutti indistintamente gli attori economici.

Le verifiche sul possesso dei requisiti di "non commercialità" ex art. 149 T.U.I.R e l'adozione di una contabilità separata: l'orientamento della giurisprudenza

Altro tema di rilievo, nella valutazione dei pro e dei contro della scelta di iscrizione al RUNTS, è l'aspetto fiscale, costituito dalle norme di riguardo, se non proprio di favore, che costituiscono il complesso delle regole tributarie vigenti in materia di "enti non commerciali", introdotte dal D.Lgs. n. 460/1997 recante il "Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale", oggetto di riforma, proprio ad opera del Codice del Terzo settore, sulla determinazione del reddito in capo a tali enti[30].

Come noto, il legislatore fiscale guarda più alla sostanza che agli intenti dichiarati da un ente, al fine della qualificazione di esso come commerciale o non.

Si qualifica, dunque, quale "ente non commerciale" l'organismo impegnato in un'attività che difetta "oggettivamente" dei connotati dell'imprenditorialità. Quest'attività, secondo gli intendimenti dei partecipanti all'ente, potrebbe persino essere diretta a perseguire finalità lucrative o egoistiche; qualora, tuttavia, essa non presenti i requisiti materiali minimi per essere annoverata tra le occupazioni di indole commerciale, chi la svolge non può essere qualificato come imprenditore[31].

È questo il principio alla base dell'art. 148, comma 3, del T.U.I.R. il quale dispone, tra l'altro, che "Per le associazioni (...) religiose, assistenziali, sportive dilettantistiche (...) non si considerano commerciali le

Nota:

(segue nota 28)

con modificazioni dalla Legge n. 15 del 25 febbraio 2022, ha, inoltre, previsto che le ONLUS iscritte all'Anagrafe delle ONLUS continuano ad essere destinatarie della quota del 5 per mille dell'IRPEF, con le modalità previste per gli enti del volontariato dal D.P.C.M. 23 luglio 2020.

Limitatamente alle ONLUS, resta ferma la competenza dell'Agenzia delle entrate ai fini dell'accreditamento, della verifica dei requisiti di accesso e alla pubblicazione dei relativi elenchi, secondo le modalità previste, dal D.P.C.M. 23 luglio 2020, per gli enti del volontariato. Pertanto, le ONLUS iscritte alla relativa Anagrafe presentano l'istanza di accreditamento per l'anno 2022 all'Agenzia delle entrate (*link* pagina informativa Agenzia delle entrate). In ogni caso, Il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali pubblica, entro il 31 dicembre 2022, sul proprio sito l'elenco complessivo degli enti ammessi e quello degli enti esclusi, comprendenti gli enti accreditati nello stesso esercizio finanziario e quelli già accreditati negli esercizi finanziari precedenti.

Entro il settimo mese successivo a quello di scadenza del termine per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi, l'Agenzia delle entrate pubblica gli elenchi degli enti ammessi ed esclusi dal beneficio, con l'indicazione delle scelte attribuite e dei relativi importi determinati. Alla luce di tali chiarimenti, sembra evidente che i termini per gli adempimenti richiesti per l'ottenimento del contributo del cinque per mille non siano decaduti con l'entrata in vigore del RUNTS, almeno per tutto il periodo d'imposta 2022.

29 In questo stesso senso, cfr. S. Beretta, op. cit., pagg. 218-220.

30 Ci si riferisce, in particolare, all'art. 3 del D.Lgs. n. 460/1997 che interviene sull'art. 109 del T.U.I.R. (ora art. 143) concernente la determinazione del "reddito complessivo" per gli enti non commerciali, norme (artt. 148 e 149 T.U.I.R.) riviste alla luce dell'art. 89 del CTS. Sull'intera tematica cfr., *ex multis*, A. M. Gaffuri, "La distinzione tra attività commerciali e non commerciali degli enti *no profit*, ai fini delle imposte sui redditi e IVA, alla luce della nuova normativa del Codice del Terzo settore", in *Rivista trimestrale di Diritto tributario*, Giappichelli Editore, Torino, fascicolo n. 4/2019, pagg. 783-816, ISSN rivista cartacea 2280-1332-EISSN 2421-6801.

31 Così, A. M. Gaffuri, *La distinzione tra attività commerciali e non commerciali degli enti no profit* ..., cit. pag. 783.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati".

Il comma 6 dello stesso articolo dispone poi che "L'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici non è considerata commerciale anche se effettuata da associazioni (...) riconosciute dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, sempreché sia effettuata nei confronti degli stessi soggetti indicati nel comma 3" (cioè iscritti, associati o partecipanti). Infine, il comma 9 dello stesso articolo stabilisce che le condizioni di non commercialità previste dal comma 8 - tra esse la disciplina uniforme del rapporto associativo, l'obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie - "non si applicano alle associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese", cioè, appunto, a quelli che nel CTS sono denominati "enti religiosi civilmente riconosciuti".

L'art. 144, comma 2, del T.U.I.R. prevede l'obbligo per gli enti non commerciali che esercitano anche attività commerciale di "tenere la contabilità separata". Tuttavia, il comma 5 dello stesso articolo recita: "Per gli enti religiosi di cui all'art. 26 della Legge 20 maggio 1985, n. 222, che esercitano attività commerciali, le spese relative all'opera prestata in via continuativa dai loro membri sono determinate con i criteri ivi previsti".

Quale norma di chiusura, l'art. 149, comma 1, del T.U.I.R ("Perdita della qualifica di ente non commerciale") prevede poi che "indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta", ma il successivo comma 4 stabilisce che tale disposizione non si applica agli "enti ecclesiastici civilmente riconosciuti ed alle associazioni sportive dilettantistiche".

Certamente l'insieme di prescrizioni ed esenzioni sopra elencate, in gran parte riscritte dopo l'entrata in vigore della riforma del Terzo settore, non aiuta a fare chiarezza sugli adempimenti contabili e fiscali che in concreto gli enti in parola debbono assolvere, allorquando esercitino, contemporaneamente, attività "istituzionali" e attività "diverse" o attività commerciali *tout court*, sia pure con carattere accessorio e strumentale alle prime, in particolare a quelle di religione e culto[32].

Prima dell'entrata in vigore del RUNTS, la Corte di cassazione ha fornito il proprio orientamento sul tema con sentenza della Sez. V civile, 14 gennaio 2021, n. 526, nella causa che ha visto contrapposti, da un lato, l'Istituto Ancelle Riparatrici del SS Cuore di Gesù - Ente religioso di diritto pontificio riconosciuto - e, dall'altro, l'Agenzia delle entrate[33].

La controversia nasceva dall'accertamento esperito dall'Agenzia delle entrate di Palermo, che aveva contestato all'ente ecclesiastico la natura di "ente non commerciale" rilevando, nell'anno 2004, la maturazione di "plusvalenze da alienazione di immobili", ritenute prevalenti rispetto all'attività non commerciale.

Conseguentemente, l'Agenzia aveva attratto al reddito complessivo dell'ente anche i "contributi pubblici" da esso percepiti, per 1,9 milioni di euro, rilevando un utile di esercizio e quindi un reddito imponibile - anziché una perdita, come dichiarato dall'ente destinatario dell'accertamento - provvedendo alle rettifiche fiscali e dichiarando, infine, la

Note:

32 Al riguardo, cfr. S. Buttus, "L'ente del Terzo settore (ETS) quale 'ente non commerciale' ai fini fiscali. La difficile convivenza tra D.Lgs. n. 117/2017 e T.U.I.R.", in *Rivista telematica di Diritto Tributario*, Pacini giuridica, fasc. 2, pag. 441 ss., ISSN 2499-2569.

33 Cfr., per il testo della pronuncia, http://www.italgiure.giustizia.it/sncass/. Per il commento, cfr., *ex multis*, F. Moroni - V. Taddei, "Enti ecclesiastici. Perdita della qualifica di ente non commerciale e obbligo di contabilità separata", in *Diritto & Diritti* (https://www.diritto.it/enti-ecclesiastici-perdita-della-qualifica-di-ente-non-commerciale-e-obbligo-di-contabilita-separata/), 11 agosto 2021, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

perdita della qualifica di "ente non commerciale" nei suoi confronti, ai sensi dell'art. 149 del T.U.I.R.[34]
Ciò sulla base dell'asserita mancanza di una contabilità separata per l'attività commerciale esercitata (in realtà, dagli atti di causa risulta che l'ente avesse redatto due distinti bilanci).
Il giudice di prime cure e quello di Appello avevano condiviso le motivazioni dell'Ufficio e accolto solo parzialmente le ragioni dell'istituto.
La Suprema Corte si è così trovata a dover valutare due tesi contrapposte.
Secondo la prima, gli enti ecclesiastici non possono mai perdere la qualifica di "enti non commerciali", neppure quando svolgono attività commerciale prevalente, risultando inapplicabili ad essi le disposizioni dell'art. 149 del T.U.I.R., per espressa disposizione di legge (comma 4, disposizione citata).
Per la seconda, non c'è per gli enti religiosi un'esclusione assoluta di "perdita della qualifica", ma quest'ultima non può essere circoscritta ad un solo periodo di imposta e/o ad un solo atto, né alla mancata redazione di due distinti bilanci (uno per le attività non commerciali o comunque non produttive di reddito d'impresa, l'altro per queste ultime) e comunque di una contabilità separata, allorquando le singole operazioni risultino chiaramente desumibili dai documenti contabili e dal rendiconto gestionale tenuti dall'ente.
La Suprema Corte ha accolto quest'ultima tesi.
In proposito, richiamando le conclusioni della Commissione paritetica italo-vaticana e gli orientamenti espressi al riguardo dalla Commissione europea in materia di aiuti di Stato[35], la Corte di cassazione ha condiviso l'orientamento della prima, secondo cui "non sono ... applicabili ... le norme, dettate dal Codice civile in tema di costituzione, struttura, amministrazione ed estinzione delle persone giuridiche private. Non può dunque richiedersi ad essi (enti religiosi civilmente riconosciuti, N.d.R.), ad esempio, la costituzione per atto pubblico, il possesso in ogni caso dello statuto, né la conformità del medesimo, ove l'ente ne sia dotato, alle prescrizioni riguardanti le persone giuridiche private".
La Corte ha pure richiamato le osservazioni della seconda, ammettendo che "in realtà, tanto gli enti ecclesiastici quanto le associazioni sportive dilettantistiche possono perdere la qualifica di ente non commerciale se svolgono attività prevalentemente economiche. Pertanto, anche gli enti ecclesiastici e le associazioni sportive dilettantistiche possono perdere il beneficio del trattamento fiscale riservato agli enti non commerciali in genere. Non risulta pertanto sussistere per essi un sistema di qualifica permanente di ente non commerciale".
Qual è, allora, il senso del comma 4 dell'art. 149 T.U.I.R.? Secondo la Corte, le norme concernenti la "perdita della qualifica" vanno disapplicate con riferimento agli enti religiosi civilmente riconosciuti nella parte in cui esse ammettono che la prevalenza dell'attività commerciale su quella non commerciale possa riguardare anche un solo periodo di imposta.
Dagli atti di causa si evince, infatti, che l'Agenzia, pur avendo considerato un ampio periodo temporale, ha formulato rilievi solo relativamente all'anno 2004 e ciò - secondo il Supremo Collegio - non è sufficiente per la dichiarazione di "perdita della qualifica".
Quanto poi all'obbligo di tenuta della contabilità separata, la Corte, richiamando la sua precedente giurisprudenza (Cass., Sez. V, 14 luglio 2017, n.

Note:

34 Per completezza di trattazione, giova richiamare l'art. 7 della Legge 25 marzo 1985, n. 121 "Ratifica ed esecuzione del protocollo modificativo del Concordato tra la Repubblica italiana e la Santa Sede", a tenore del quale: "2. Ferma restando la personalità giuridica degli enti ecclesiastici che ne sono attualmente provvisti, la Repubblica italiana, su domanda dell'Autorità ecclesiastica o con il suo assenso, continuerà a riconoscere la personalità giuridica degli enti ecclesiastici aventi sede in Italia, eretti o approvati secondo le norme del diritto canonico, i quali abbiano finalità di religione o di culto. Analogamente si procederà per il riconoscimento agli effetti civili di ogni mutamento sostanziale degli enti medesimi. 3. Agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione. Le attività diverse da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime. 4. (*omissis*) 5. L'amministrazione dei beni appartenenti agli enti ecclesiastici è soggetta ai controlli previsti dal diritto canonico. Gli acquisti di questi enti sono però soggetti anche ai controlli previsti dalle leggi italiane per gli acquisti delle persone giuridiche. 6. All'atto della firma del presente accordo, le parti istituiscono una Commissione paritetica per la formulazione delle norme da sottoporre alla loro approvazione per la disciplina di tutta la materia degli enti e beni ecclesiastici".
35 Cfr. par. 3.1. sentenza in commento.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

17454), ha ribadito che "la giurisprudenza di legittimità non richiede, per il rispetto della contabilità separata, la predisposizione di due bilanci completi di conto economico e stato patrimoniale, ma solo la distinzione tra due diverse tipologie di 'fatti amministrativi', quelli collegati all'attività istituzionale e quelli relativi alla porzione di attività commerciale", come aveva fatto l'istituto ricorrente e come pacificamente riconosciuto dal giudice d'Appello.
Per tali ragioni, la Corte ha cassato la sentenza d'Appello rinviando ad altra sezione della stessa Commissione regionale tributaria.
In sintesi, dunque, secondo i giudici di legittimità, agli enti religiosi civilmente riconosciuti non è applicabile il complesso dei presupposti di commercialità fissati dall'art. 149 T.U.I.R. (e indirettamente dall'art. 144, comma 2, stesso T.U.I.R. quanto alla tenuta separata delle scritture contabili), ostandovi il comma 4 dello stesso articolo, la cui formulazione va letta nel senso di escludere l'applicazione a tali enti del parametro temporale di un unico periodo d'imposta, per deciderne la perdita della qualifica.
Quanto poi all'applicabilità agli stessi enti dell'obbligo di tenuta di una contabilità separata, per la rendicontazione, rispettivamente, delle attività riferibili all'esercizio della religione e del culto (per es. le c.d. offerte dei fedeli), diversamente dalle attività diverse (per es., le "rette" riguardanti l'attività di istruzione) e da quelle di natura chiaramente commerciale collegate alle prime, il Supremo Collegio ha riconosciuto che proprio la loro natura consente l'adozione di una certa flessibilità nella gestione contabile, sempre che da tale gestione siano desumibili i singoli "fatti amministrativi" e possa valutarsene la reale configurazione di attività non commerciale o, al contrario, di attività produttiva di reddito imponibile.

Le condizioni del CTS per il mantenimento della qualifica ETS e per il godimento delle agevolazioni fiscali

Quadro generale

Lo scenario appena delineato risulta sensibilmente mutato per effetto dell'entrata in vigore del RUNTS. Gli ETS o i rami ETS costituiti dagli enti religiosi civilmente riconosciuti devono infatti redigere un vero e proprio bilancio di esercizio, formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto gestionale con l'indicazione dei proventi e degli oneri dell'ente, e dalla relazione di missione che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e gestionale dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie, secondo la modulistica definita con decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali, sentito il Consiglio nazionale del Terzo settore[36].
Per le organizzazioni di volontariato, il rendiconto gestionale e la relazione di missione dovranno contenere un prospetto illustrativo dal quale si evincano i costi figurativi relativi all'impiego di volontari iscritti nel Registro di cui all'art. 17, comma 1 del CTS, le erogazioni gratuite di denaro e le cessioni o erogazioni gratuite di beni e servizi per il loro valore normale, la differenza tra valore normale dei beni e servizi acquistati ai fini dello svolgimento dell'attività statutaria ed il costo effettivo d'acquisto[37].
L'organo di amministrazione deve, inoltre, tenere la documentazione riguardante le coperture assicurative obbligatorie contro gli infortuni e le malattie dei volontari, anche occasionali e/o giornalieri.
Gli ETS imprenditoriali e le imprese sociali devono redigere e depositare presso il Registro delle imprese il bilancio di esercizio redatto, a seconda dei casi, ai sensi degli artt. 2423 ss., 2435-*bis* o 2435-*ter* del Codice civile e tenere i libri di cui all'art. 2214 dello stesso Codice.
Gli ETS non imprenditoriali debbono depositare il proprio bilancio presso il RUNTS. Quelli con ricavi, proventi o altre entrate per ammontare superiore a un milione di euro debbono inoltre redigere il bilancio sociale, secondo le linee guida emanate dal citato Dicastero e pubblicarlo nel proprio sito *internet*[38].

Note:

36 Cfr. art. 13, comma 1, CTS.
37 Cfr. M. Pozzoli, *Contabilità e bilancio degli enti del Terzo settore*, CNDCEC, Roma, 2020, pagg. 118-123. I costi e i proventi figurativi sono componenti economici di competenza dell'esercizio che non rilevano ai fini della tenuta della contabilità, pur risultando dalla gestione dell'ente.
38 Cfr. art. 14 CTS, art. 9 DIS, D.M. Lavoro e Politiche sociali 4 luglio 2019.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Gli ETS che non adottano il regime forfetario di contabilità debbono annotare separatamente le operazioni afferenti alle attività di "interesse generale" rispetto a quelle "diverse", dovendo tenere le relative scritture e conservarle con la pertinente documentazione per un periodo non inferiore a dieci anni, potendo comunque essere assolti tali obblighi mediante l'utilizzo del libro giornale e del libro degli inventari ai sensi degli artt. 2214, 2216 e 2217 del Codice civile[39].

In ogni caso, in relazione all'attività commerciale esercitata, anche gli ETS non imprenditoriali dovranno tenere la contabilità separata[40].

Già da queste prime indicazioni è agevole rilevare come l'apparato amministrativo-contabile degli ETS risulti più complesso (e dunque maggiormente oneroso) rispetto a quello predisposto per gli enti non commerciali, comprese le ONLUS (nella cui categoria erano confluiti numerosi enti religiosi civilmente riconosciuti), dall'impianto del D.Lgs. n. 460/1997 e sul quale si fonda la giurisprudenza della Suprema Corte sopra richiamata[41].

Ciò che appare meglio definito, rispetto al sistema anteriforma, è l'insieme dei soggetti che intervengono nella determinazione della c.d. perdita della qualifica - che ha diversi effetti e quindi diversi "decisori" - e sul mantenimento dei benefici fiscali, quando previsti.

Perdita della qualifica di ETS o IS

Si è già visto come il riconoscimento degli enti ecclesiastici ("religiosi" nella denominazione del CTS) e l'iscrizione nel Registro delle persone giuridiche comporta per essi l'acquisto della personalità giuridica di diritto civile[42]. Ma solo l'iscrizione nel RUNTS in una delle sezioni in esso previste ha effetto costitutivo della qualifica di "ETS" o "IS", salvo per gli enti che la acquisiscono di diritto, ancorché l'uso dell'indicazione "ente del Terzo settore" nella denominazione dell'ente e dell'acronimo non sia obbligatoria[43].

Infine, agli ETS - eccezion fatta per le imprese sociali - non si applicano le disposizioni di cui agli artt. 143, comma 3, 144, commi 2, 5 e 6, 148 e 149 del T.U.I.R, circa la qualifica di "ente non commerciale" e relativa "perdita della qualifica di ente non commerciale" ai fini fiscali.

Sono conseguentemente diverse le Autorità preposte alla vigilanza e al monitoraggio circa la sussistenza dei requisiti per il mantenimento della qualifica ai diversi fini (civilistici, di politica sociale e di applicazione delle agevolazioni fiscali) e, naturalmente, quelle che intervengono sulla determinazione di perdita della stessa.

Occorre subito precisare che la "perdita della qualifica" alla quale qui si fa riferimento non appartiene alle vicende straordinarie ma volontarie degli enti, disciplinate dagli artt. 8, 9, 48, comma 2, del CTS e 12 del DIS, come modificato dall'art. 4 del D.Lgs. n. 95/2018 e, per quanto ivi non espressamente previsto, dall'art. 42-*bis* del Codice civile.

Nei casi appena menzionati, la perdita della qualifica di un ETS o lo scioglimento volontario dipendono da un'autonoma scelta dell'ente che, nel primo caso, determina la continuazione dell'attività in altra forma (per es. non imprenditoriale se da IS a OdV, o viceversa, se da ente associativo a IS di tipo cooperativo o societario), e, nel secondo caso, la sua estinzione, fermo restando l'obbligo di devoluzione del patrimonio residuo, le cui modalità debbono chiaramente risultare sia nello statuto dell'ente, sia nell'atto di scioglimento.

La perdita della qualifica ETS che ci si propone qui di esaminare è invece quella conseguente all'attività di controllo di cui, rispettivamente, al combinato disposto degli artt. 50 e 93 CTS e 15 del DIS e che riguarda, in particolare, la carenza dei requisiti necessari all'ente

Note:

39 Cfr. art. 87, commi 1 e 2, CTS.

40 *Ibidem*, comma 4.

41 Ci si riferisce all'art. 25 del decreto citato nel testo, ora abrogato e solo in parte riversato nell'art. 87 CTS, i cui adempimenti debbono essere assolti "a pena di decadenza dei benefici fiscali", come già recitava la norma abrogata.

42 Come chiarito da Cass., SS.UU. civ., 20 marzo 2009, n. 6771, con commento di F. Freni in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, n. 3/2009, il Mulino, Bologna, pagg. 965-968, ISSN: 1122- 0392, DOI: 10.1440/31338, il riconoscimento fa dell'ente un organismo di diritto privato, le cui controversie appartengono alla giurisdizione del giudice ordinario. Nella specie, la controversia riguardava l'affidamento di un appalto da parte di una parrocchia.

43 Cfr. art. 12 CTS.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

per la permanenza nel RUNTS e non ne consente la trasmigrazione in altra sezione del medesimo Registro[44].

L'Autorità competente all'accertamento è l'Ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore territorialmente competente, che verifica la sussistenza dei requisiti, anche con riguardo al perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, nonché dell'adempimento degli obblighi derivanti dall'iscrizione, nei confronti degli enti del Terzo settore aventi sede legale sul proprio territorio.

Gli strumenti di cui l'Ufficio dispone comprendono accertamenti documentali, visite ed ispezioni, d'iniziativa, periodicamente o in tutti i casi in cui venga a conoscenza di atti o fatti che possano integrare violazioni alle disposizioni del CTS o del DIS.

In caso di accertata violazione delle disposizioni di cui ai citati decreti, il titolare dell'attività ispettiva diffida l'organo di amministrazione dell'ente a regolarizzare i comportamenti illegittimi entro un congruo termine[45].

In caso di ostacolo allo svolgimento dell'attività ispettiva o di mancata ottemperanza alla diffida, il Ministro cui è attribuita la vigilanza può nominare un commissario *ad acta*, anche nella persona del legale rappresentante dell'ente, che affianchi gli organi del medesimo e provveda allo specifico adempimento richiesto[46].

Nel caso di irregolarità non sanabili o non sanate, il Ministro cui è attribuita la vigilanza dispone la perdita della qualifica di ETS o di impresa sociale[47]. Il provvedimento è trasmesso al RUNTS perché provveda alla cancellazione dell'ente e, rispettivamente, al Registro delle persone giuridiche o a quello delle imprese, per i provvedimenti di competenza.

Alla cancellazione dell'ente il RUNTS provvede anche a seguito di provvedimenti della competente Autorità giudiziaria ovvero tributaria, divenuti definitivi, ma si tratta comunque di un atto autonomo.

Per gli enti religiosi civilmente riconosciuti e costituiti in ETS o in ramo ETS la perdita della relativa qualifica comporta la devoluzione del patrimonio. Si tratta qui esclusivamente dell'incremento del patrimonio destinato, così come realizzato negli esercizi in cui l'ente è stato iscritto nel RUNTS.

Avverso entrambi gli atti (provvedimento di perdita della qualifica e cancellazione dal RUNTS) è ammesso ricorso innanzi al giudice amministrativo.

La cancellazione non preclude comunque una nuova successiva iscrizione da parte del medesimo ente. La perdita della qualifica di ETS fa venir meno la possibilità di avvalersi delle convenzioni sottoscritte dalle amministrazioni pubbliche per l'affidamento di attività o servizi sociali di interesse generale in favore di terzi (art. 56 CTS), ovvero di servizi di trasporto sanitario di emergenza e urgenza (art. 57 CTS), il beneficio della "indifferenza urbanistica" della sede e dei locali in cui svolgeva l'attività (art. 71 CTS), le misure di sostegno e le agevolazioni fiscali, quando previste (Titolo X CTS).

Perdita della qualifica di "ente non commerciale" ai fini fiscali

Si è già anticipato come agli ETS e alle IS non si applica la disposizione in materia di "perdita della qualifica di ente non commerciale" ai fini fiscali, di cui all'art. 149 T.U.I.R.[48].

Resta dunque inteso che, per gli enti religiosi civilmente riconosciuti, in caso di perdita della qualifica ETS o IS, continua ad applicarsi la disposizione dell'art. 7, comma 3, della Legge 25 marzo 1985, n. 121 di ratifica ed esecuzione del protocollo modificativo del Concordato tra la Repubblica italiana e la Santa Sede[49].

Note:

44 Cfr., al riguardo, più amp., F. Magliulo, "Trasformazione, fusione e scissione degli enti *non profit* dopo la riforma del Terzo settore", in *Rivista del Notariato*, anno LXII, fasc. 1/2018, Giuffrè editore Milano, pagg. 29-109.

45 Cfr. il combinato disposto dell'art. 92 del CTS e 15, commi 6 - 8 del DIS.

46 Il Ministero competente è quello del Lavoro e delle Politiche sociali; per le cooperative sociali è il Ministero per lo Sviluppo economico.

47 Il Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali vi provvede attraverso la Direzione Generale del Terzo settore.

48 Cfr., al riguardo, art. 89, comma 1, lett. a) del CTS (Coordinamento normativo) e l'art. 18 del DIS.

49 L'art. 7, comma 3, Legge n. 121/1985 recita: "Agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione. Le attività diverse da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Va pure precisato che, mentre la perdita della qualifica ETS o IS comporta automaticamente il venir meno del godimento delle misure fiscali e di sostegno previste dal Titolo X del CTS, la perdita della qualifica di ente non commerciale ai fini fiscali non comporta necessariamente anche la perdita della qualifica di ETS o IS.

Quest'ultima può - come detto - conseguire a provvedimenti della competente Autorità tributaria, divenuti definitivi, ma resta un provvedimento autonomo del Ministro competente (Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali o Ministero dello Sviluppo economico).

A tale proposito, gli artt. 94 del CTS e 18, comma 8 del DIS stabiliscono che l'Amministrazione finanziaria esercita autonomamente attività di controllo in merito al possesso dei requisiti richiesti per fruire delle agevolazioni fiscali previste per i soggetti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore, avvalendosi dei poteri istruttori fissati dagli artt. 32 e 33 del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e dagli artt. 51 e 52 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 applicabili all'ente in ragione dell'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore, trasmettendo al RUNTS, a seguito dell'attività di controllo ed ove ne ricorrano i presupposti, ogni elemento utile ai fini della valutazione in merito all'eventuale cancellazione dal Registro unico.

A sua volta, l'Ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore trasmette all'Amministrazione finanziaria gli esiti dei controlli di competenza, ai fini dell'eventuale assunzione dei conseguenti provvedimenti.

In presenza di violazioni, l'Amministrazione finanziaria disconosce la spettanza del regime fiscale applicabile all'ente in ragione dell'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore.

L'Ufficio che procede alle attività di controllo ha l'obbligo, a pena di nullità del relativo atto di accertamento, di invitare l'ente a comparire per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento.

L'Ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore trasmette all'Amministrazione finanziaria gli esiti dei controlli di competenza, ai fini dell'eventuale assunzione dei conseguenti provvedimenti.

La disapplicazione del regime fiscale di maggior favore, conseguente al disconoscimento della natura di "non commerciale" dell'ETS interessato, riflette, peraltro, la norma più generale contenuta nello "Statuto dei diritti del contribuente", riguardante l'abuso del diritto o elusione fiscale, che si verifica allorquando "una o più operazioni prive di sostanza economica, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti". Tale circostanza determina la non opponibilità di tali operazioni all'Amministrazione finanziaria la quale, appunto, ne disconosce i vantaggi e calcola i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi, tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni elusive[50].

Si pensi all'ipotesi dell'istituzione di un ETS "di comodo" che svolga in tutto e per tutto attività di natura "commerciale" e che benefici però, indebitamente, dietro lo schermo così formalmente predisposto, dei vantaggi fiscali che tale schermo gli consente.

Un tale meccanismo elusivo, lungi dal perseguire le "finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale" contemplate dalla riforma del Terzo settore, si rivelerebbe suscettibile di produrre non soltanto l'indebito godimento del regime fiscale e delle misure di sostegno predisposte per gli enti *no profit* e per le operazioni da essi poste in essere, ma anche di riversare sul mercato dei beni e servizi sociali una situazione di concorrenza fiscalmente dannosa, perché meno onerosa per chi la pratica[51].

Pare evidente l'impatto negativo sulla restante platea degli attori economici.

Note:

50 Cfr. art. 10-*bis*, Legge 27 luglio 2000, n. 212, come modificato dall'art. 7 del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156. Tale norma costituisce una regola generale antielusiva (*anti-abuse rule*) riconosciuta, anche dall'Unione Europea, per effetto dell'art. 6 della Direttiva del Consiglio EU 2016/1164.

51 Sul tema della "concorrenza fiscale dannosa" pare utile il rinvio alla risoluzione 2022, causa C-132/13 del 7 ottobre 2021 del Parlamento europeo dal titolo: "Riforma della strategia dell'UE sulle pratiche fiscali dannose" (compresa la riforma del gruppo "Codice di condotta") in Gazzetta ufficiale dell'Unione Europea C 132/167 del 24 marzo 2022.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Perdita della personalità giuridica

Come detto, né la perdita della qualifica di ETS o IS, né la perdita della qualifica di "ente non commerciale" hanno rilievo ai fini della conservazione della personalità giuridica di diritto privato acquisita con il riconoscimento dell'ente e con la sua iscrizione nel Registro delle persone giuridiche o delle imprese. Tale personalità viene meno, quindi, solo a seguito della cancellazione da tali registri o di provvedimento del giudice ordinario, ricorrendone i presupposti[52].

Considerazioni conclusive

Sin dai tempi del Concilio Vaticano II, la Chiesa cattolica ha favorito presso i fedeli lo sviluppo di un rinnovato fermento operativo, volto a tradurre nel mondo contemporaneo gli insegnamenti del Vangelo, affidando all'apostolato dei laici il compito di completare il Ministero pastorale, "nell'ordine spirituale e in quello temporale, così da essere anch'essi cooperatori della verità" (3Gv8)[53].

Il mondo dell'associazionismo d'ispirazione cattolica si è così arricchito di una moltitudine di nuove entità - gli enti *no profit* appunto - che hanno trovato settori sempre più diversificati d'intervento rispetto alle attività "diverse" (assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro) menzionate dal diritto concordatario, riconosciute strumentali all'"esercizio della religione e del culto".

Si pensi ai settori della sanità, della ricerca scientifica, della cooperazione allo sviluppo, della radiodiffusione sonora, dell'ambiente: essi costituiscono oggi il campo in cui si espletano le attività di "interesse generale" su cui si innesta la riforma del Terzo settore, capaci di muovere un gran numero di persone e ingenti masse di denaro e che richiedono specifiche competenze tecniche, economiche e giuridiche[54].

Come già evidenziato, gli enti "ecclesiastici" devono svolgere in modo costitutivo ed essenziale attività di religione o di culto (art. 2 della Legge n. 222/1985). D'altra parte, lo svolgimento di attività "diverse" deve essere coerente con il fine e la struttura dell'ente: lo si ricava dal combinato disposto dell'art. 7, comma 3, della Legge n. 121/1985 e dell'art. 15 della Legge n. 222/1985.

Allo stesso modo, la riforma del Terzo settore consente lo svolgimento di attività "diverse" a condizione che l'atto costitutivo o lo statuto lo consentano e siano secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale (cfr. art. 6 CTS).

La costituzione di un ETS o di un ramo di quello consente all'ente religioso civilmente riconosciuto di svolgere in modo esclusivo o principale le attività di religione e culto, lasciando all'ETS neocostituito o ad un ramo di esso (in quest'ultimo caso l'ente ne conserva però saldamente il controllo istituzionale) l'esercizio di attività di interesse generale, che restano secondarie rispetto al Ministero pastorale.

Note:

52 Cfr. Cass., SS.UU. civ., 20 marzo 2009, n. 6771, cit.

53 Pare opportuno richiamare, brevemente, qualche stralcio di due dei documenti conciliari che hanno dato inizio a tale percorso: il Decreto *Apostolicam actuositatem* e la Costituzione pastorale *Gaudium et spes* promulgati da papa Paolo VI, rispettivamente, il 18 novembre e il 7 dicembre 1965. Nel primo si legge: "Il sacro Concilio, volendo rendere più intensa l'attività apostolica del popolo di Dio, con viva premura si rivolge ai fedeli laici, dei quali già altrove ha ricordato il ruolo proprio e assolutamente necessario che essi svolgono nella missione della Chiesa. L'apostolato dei laici, infatti, derivando dalla loro stessa vocazione cristiana, non può mai venir meno nella Chiesa. La stessa sacra Scrittura mostra abbondantemente quanto spontanea e fruttuosa fosse tale attività ai primordi della Chiesa (...) I nostri tempi poi non richiedono minore zelo da parte dei laici; anzi le circostanze odierne richiedono assolutamente che il loro apostolato sia più intenso e più esteso.

Infatti, l'aumento costante della popolazione, il progresso scientifico e tecnico, le relazioni umane che si fanno sempre più strette, non solo hanno allargato straordinariamente il campo dell'apostolato dei laici, in gran parte accessibile solo ad essi, ma hanno anche suscitato nuovi problemi, che richiedono il loro sollecito impegno e zelo. (...) Siccome poi ai nostri giorni le donne prendono parte sempre più attiva a tutta la vita sociale, è di grande importanza una loro più larga partecipazione anche nei vari campi dell'apostolato della Chiesa".

Dal Decreto *Gaudium et spes* si ricava poi l'inscindibilità tra la vicenda umana e quella cristiana: "Le gioie e le speranze, le tristezze le angosce degli uomini d'oggi, dei poveri soprattutto e di tutti coloro che soffrono sono pure le gioie e le speranze, le tristezze e le angosce dei discepoli di Cristo, e nulla vi è di genuinamente umano che non trovi eco nel loro cuore (...) Perciò la comunità dei cristiani si sente realmente e intimamente solidale con il genere umano e con la sua storia".

54 Secondo ISTAT - Censimento permanente delle istituzioni *non profit*, 15 ottobre 2021, il Terzo settore conta in Italia circa 362.000 soggetti giuridici che impiegano oltre 860.000 dipendenti e oltre 6 milioni di volontari e genera un volume d'affari di circa 80 miliardi di euro, contribuendo al 5% del PIL.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

L'ETS o il ramo debbono, tuttavia, svolgere tali attività in modo coerente con le finalità e la struttura dell'ente religioso che ad esse ha dato vita.

Le ragioni della scelta di costituire un ente del Terzo settore o un ramo ETS o IS e richiederne l'iscrizione al RUNTS dipendono, in fondo, dalla consapevolezza degli enti religiosi civilmente riconosciuti - non solo di quelli ecclesiastici e non solo di quelli cattolici - circa la funzione oggi assolta dai soggetti economici che operano sul mercato della produzione e distribuzione dei beni e servizi sociali.

Tali soggetti, pur ispirandosi ai fondamenti confessionali da cui traggono origine, sono andati via via costituendo una realtà che è sì complementare al Ministero pastorale, ma da quello sempre più distaccata per oggetto, scopo e impatto sociale e per questo meritevole di una propria autonomia giuridica (regolamento), patrimoniale ed amministrativo - contabile (patrimonio destinato e contabilità separata), atta a perseguire in modo più efficiente ed efficace la missione laicale che ad essi è stata affidata.

Non, dunque - come osserva la CEI nella sua nota di accompagnamento al modulario per la costituzione di un nuovo ETS o una nuova impresa sociale - l'opportunità di conservare all'ente religioso un contributo dello Stato (cinque per mille) ma la ponderata valutazione della missione primaria dell'ente religioso, delle risorse umane e finanziarie disponibili, dell'onerosità del costituendo apparato amministrativo-contabile, delle competenze tecnico-scientifiche, economiche, giuridico-contabili necessarie a corrispondere alle sfide dell'impegno sociale che la riforma del Terzo settore ha inteso disciplinare[55].

Stanno qui, in fondo, le difficoltà e le ragioni di una scelta, volta a tradurre in atti concreti le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale che certamente non sono estranee alla platea degli enti religiosi civilmente riconosciuti e alla loro ricerca del bene comune.

Tali atti, però, potrebbero essere più agevolmente compiuti da altri enti - gli ETS o le IS - dotati di un'autonoma veste giuridica e di risorse specificamente dedicate.

In proposito, appaiono illuminanti le parole del Sommo Pontefice in un recente libro - intervista: "La Chiesa non è una ONG, la Chiesa è un'altra cosa"[56].

Note:

55 Mette conto segnalare come gli "enti religiosi civilmente riconosciuti" continuino ad essere considerati dal Governo, meritevoli di misure di sostegno. Così accade, ad es., per l'ampia platea di soggetti presi in considerazione, nell'ambito delle "Disposizioni urgenti in favore degli enti del Terzo settore" contenute nell'art. 8 del D.L. 23 settembre 2022, n. 144, recante "Ulteriori misure urgenti in materia di politica energetica nazionale, produttività delle imprese, politiche sociali e per la realizzazione del piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR)", tra i quali risultano, appunto gli enti religiosi in parola, sicché risulta più che pertinente il richiamato monito della CEI a non considerare l'elemento finanziario (accesso ai contributi pubblici) dirimente, da solo, ai fini della scelta sulla costituzione dell'ente religioso civilmente riconosciuto in ETS e sulla sua iscrizione al RUNTS.

56 Le parole sono tratte dal volume di G. Valente, *Papa Francesco: "Senza di lui non possiamo far nulla. Essere missionari oggi nel mondo", Libreria Editrice Vaticana*, SCV, 2019.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

ONLUS: quando è possibile beneficiare del bonus per l'acquisto di beni strumentali nuovi?

di **Salvatore Servidio**

L'approfondimento

L'Agenzia delle entrate, con la risposta n. 522/2022, ha chiarito che le ONLUS possono beneficiare del credito d'imposta per beni strumentali nuovi a condizione che le attività per cui sono acquistati i beni agevolabili, si qualifichino, ai fini fiscali, quali attività aventi natura commerciale.

Riferimenti

Agenzia delle entrate, risposta a interpello 21 ottobre 2022, n. 522

D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, art. 10, comma 1

L'Agenzia delle entrate si è occupata, con la risposta a interpello 21 ottobre 2022, n. 522, del caso di acquisti nel 2021 e nel 2022 di beni strumentali nuovi per l'esercizio delle attività direttamente connesse, al fine dell'ammissione di una ONLUS all'agevolazione del credito d'imposta per beni strumentali nuovi ed ha affermato che è possibile accedere al credito d'imposta per l'acquisto di beni strumentali anche per le ONLUS, ma solamente se le attività per cui sono acquistati tali beni, si qualificano, ai fini fiscali, quali attività aventi natura commerciale.

Il caso

Nella fattispecie in esame, l'istante dichiara di essere una ONLUS che ha intenzione di iscriversi nel Registro unico del Terzo settore previsto dall'art. 45 del D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (c.d. Codice del Terzo settore - CTS) e di aver già adeguato il proprio statuto alla nuova disciplina ETS.

L'ente opera nel sociale (interventi e servizi sociali; alloggio sociale; accoglienza umanitaria; beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti) e svolge attività "diverse" ai sensi dell'art. 6 del CTS.

Nello specifico, l'istante opera nei seguenti settori:

a) interventi e servizi sociali (art. l, commi 1 e 2, della Legge 8 novembre 2000, n. 328), e interventi, servizi e prestazioni (Legge 5 febbraio 1992, n. 104 e Legge 22 giugno 2016, n. 112);
b) alloggio sociale (Decreto del Ministero delle infrastrutture del 22 aprile 2008), nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi;
c) accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti;
d) beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti (Legge 19 agosto 2016, n. 166), o erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale.

Inoltre, l'istante dispone di partita IVA con il codice attività 879000 (altre strutture di assistenza sociale), avendo stipulato convenzioni con la Prefettura per

Salvatore Servidio - Pubblicista

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

l'affidamento del servizio di gestione di centri di accoglienza a favore di cittadini stranieri richiedenti protezione internazionale e con alcuni Comuni per l'accoglienza di persone in situazioni disagiate ivi residenti.

La ONLUS ritiene dunque che la predetta attività esercitata in convenzione costituisca attività commerciale "direttamente connessa" e soggetta ad IVA. A tal fine ha adempiuto all'obbligo di tenuta della contabilità separata per le attività istituzionali (art. 20-*bis*, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; si ricorda che ai fini IVA la detrazione per gli enti non commerciali è disciplinata dall'art. 19-*ter* del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) e quelle "direttamente connesse" che non concorrono alla formazione del reddito imponibile pur costituendo attività commerciale.

Inoltre, rappresenta di aver acquistato nel 2021 e di aver in programma di acquistare nel 2022 "beni strumentali nuovi" per l'esercizio delle descritte "attività direttamente connesse" e, pertanto, chiede di avvalersi delle disposizioni previste dall'art. 1, commi da 1051 a 1065, della Legge 30 dicembre 2020, n. 178 (c.d. Credito d'imposta per beni strumentali nuovi).

Quadro normativo di riferimento

Sul piano normativo occorre ricordare che l'art. 1, commi da 1051 a 1063, della Legge n. 178/2020 (Legge di bilancio 2021), ha riformulato la disciplina del credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi materiali e immateriali destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato.

Nello specifico, il comma 1053 dell'art. 1 della Legge n. 178/2020, dispone che sono agevolabili gli investimenti in beni materiali e immateriali nuovi strumentali all'esercizio d'impresa, ad eccezione dei beni indicati all'art. 164, comma 1, del T.U.I.R., dei beni per i quali il Decreto del Ministero delle Finanze 31 dicembre 1988, recante la tabella dei coefficienti di ammortamento ai fini fiscali, stabilisce aliquote inferiori al 6,5%, dei fabbricati e delle costruzioni, dei beni di cui all'allegato 3 annesso alla Legge 28 dicembre 2015, n. 208, nonché dei beni gratuitamente devolvibili delle imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento dei rifiuti.

La menzionata disciplina, applicabile agli investimenti effettuati a partire dal 16 novembre 2020, si pone in linea di continuità con il precedente intervento operato dall'art. 1, commi da 184 a 197, della Legge 27 dicembre 2019, n. 160 (Legge di bilancio 2020), nell'ambito della ridefinizione della disciplina degli incentivi fiscali previsti dal "Piano nazionale Impresa 4.0", il quale, a sua volta, aveva già sostituito le precedenti agevolazioni per investimenti in beni strumentali nuovi, fruite sotto forma di maggiorazione del costo fiscalmente ammortizzabile, note come "super" e *iper* ammortamento (v. circolare 17 maggio 2022, n. 14/E).

La novità più importante recata dalla citata Legge n. 160/2019 in materia di agevolazioni per gli investimenti in beni strumentali ha riguardato la "trasformazione" del beneficio, accordato dalle precedenti normative in forma di maggiorazione del costo rilevante agli effetti delle quote di ammortamento deducibili dal reddito d'impresa (o di lavoro autonomo), in forma di credito d'imposta utilizzabile esclusivamente in compensazione e senza limiti di fruizione.

La Legge di bilancio 2021, riformulando la disciplina agevolativa in oggetto, ne ha confermato la struttura fondamentale ma con alcune novità:

- il perimetro di applicazione viene esteso anche ai beni immateriali generici;
- è stata potenziata l'entità del *bonus* tramite innalzamento delle aliquote agevolative;
- sono aumentati i limiti massimi delle spese ammissibili;
- sono stati modificati i tempi di fruizione del credito.

Successivamente, l'art. 1, commi da 1051 a 1063, della Legge n. 178/2020 (Legge di bilancio 2021) ha riformulato la disciplina agevolativa in oggetto confermandone la struttura fondamentale ma con alcune novità:

- il perimetro di applicazione viene esteso anche ai beni immateriali generici;
- è stata potenziata l'entità del *bonus* tramite innalzamento delle aliquote agevolative;

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

- sono aumentati i limiti massimi delle spese ammissibili;
- sono stati modificati i tempi di fruizione del credito.

Da ultimo, l'art. 1, commi da 44 a 46, della Legge 30 dicembre 2021, n. 234 (Legge di bilancio 2022), ha prorogato e rimodulato la disciplina del credito d'imposta limitatamente agli investimenti aventi ad oggetto i beni materiali e immateriali funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello "Industria 4.0".

Si ricorda altresì che, in merito al momento di "effettuazione" dell'investimento, la circolare 30 marzo 2017, n. 4/E (le cui delucidazioni, in quanto compatibili, risultano estendibili anche alla nuova disciplina del credito d'imposta recata dall'art. 1, commi 184-197, della Legge n. 160/2019, e dall'art. 1, commi 1051-1063, della Legge n. 178/2020), chiarisce che l'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione segue le regole generali della competenza previste dall'art. 109, commi 1 e 2, del T.U.I.R., secondo il quale le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, per i beni mobili, "alla data della consegna o spedizione ..., ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale", senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà.

Comunicazione al MiSE per i crediti d'imposta

È appena il caso di rammentare anche, per completezza, che in relazione ad alcuni incentivi fiscali collegati al "Piano nazionale Impresa 4.0", la Legge n. 160/2019 ha previsto una comunicazione di dati al Ministero dello Sviluppo economico al fine di acquisire le informazioni necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia delle misure agevolative. In attuazione di tali disposizioni, il MiSE ha quindi pubblicato sul proprio sito *internet* tre DD.MM. del 6 ottobre 2021, i quali approvano i modelli di comunicazione dei dati e delle altre informazioni riguardanti l'applicazione, rispettivamente:

- del credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese, di cui all'art. 1, commi 189-190, della Legge n. 160/2019, e all'art. 1, commi 1051-1063, della Legge n. 178/2020, Decreto direttoriale 6 ottobre 2021 - Modello comunicazione credito d'imposta beni strumentali;
- del credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, attività di innovazione tecnologica e attività di *design* e ideazione estetica, di cui all'art. 1, commi 200, 201 e 202, della Legge n. 160/2019, così come definite dal D.M. 26 maggio 2020, Decreto direttoriale 6 ottobre 2021 - Modello comunicazione credito d'imposta per ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, *design* e ideazione estetica;
- nonché del credito d'imposta per le spese di formazione 4.0, di cui all'art. 1, commi 46-56, della Legge 27 dicembre 2017, n. 205 e al D.M. 4 maggio 2018, Decreto direttoriale 6 ottobre 2021 - Modello comunicazione credito d'imposta formazione.

Tutti i suddetti DD.MM. 6 ottobre 2021 stabiliscono che l'invio del modello di comunicazione non costituisce presupposto per l'applicazione del credito d'imposta e i dati e le informazioni in esso indicati sono acquisiti dal MiSE al solo fine di valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia delle misure agevolative e l'eventuale mancato invio del modello non determina comunque effetti in sede di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria della corretta applicazione della disciplina agevolativa.

La comunicazione dei dati deve avvenire utilizzando gli appositi modelli approvati dallo specifico D.M. 6 ottobre 2021, firmato digitalmente dal legale rappresentante dell'impresa, tramite PEC agli indirizzi segnalati dai rispettivi decreti.

I termini di presentazione con riferimento ai crediti d'imposta maturati nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 (2020 per i soggetti "solari"), erano fissati al 31 dicembre 2021, mentre con riferimento ai crediti d'imposta maturati nei periodi d'imposta agevolabili successivi al predetto periodo d'imposta, il modello di comunicazione va trasmesso entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi riferita a ciascun periodo d'imposta di effettuazione degli investimenti (e quindi entro il 30 novembre 2022 per i soggetti "solari" con riferimento ai crediti d'imposta 2021).

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

IN SINTESI

La ONLUS per gli acquisti di beni strumentali nuovi, nell'ambito delle attività di accoglienza di cittadini stranieri e di minori tolti alle famiglie di origine, non può avvalersi del credito d'imposta per beni strumentali nuovi, trattandosi di attività svolte nell'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale. La ONLUS potrà fruire dell'agevolazione se le attività per cui sono acquistati i beni strumentali nuovi agevolabili, si qualificano, ai fini fiscali, quali attività aventi natura commerciale.

Ambito soggettivo di applicazione del credito di imposta

Con specifico interesse per la soluzione del quesito di specie, ai sensi del comma 1051 dell'art. 1 della Legge n. 178/2020: "A tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, comprese le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e dal regime fiscale di determinazione del reddito dell'impresa, che effettuano investimenti in beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato, a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2022, ovvero entro il 30 giugno 2023, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione, è riconosciuto un credito d'imposta alle condizioni e nelle misure stabilite dai commi da 1052 a 1058, in relazione alle diverse tipologie di beni agevolabili".

In sintesi, in base alla normativa recata dalla citata Legge di bilancio 2021, alle imprese che, a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2022 (ovvero entro il 30 giugno 2023, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione), effettuano investimenti in beni strumentali nuovi materiali e immateriali funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese, secondo il modello "Industria 4.0" (inclusi, rispettivamente, negli allegati A e B annessi alla Legge 11 dicembre 2016, n. 232), è riconosciuto un credito d'imposta alle condizioni e nelle misure stabilite nei commi 1056, 1057 e 1058 dell'art. 1 della predetta Legge di bilancio 2021.

Per gli investimenti effettuati nel medesimo arco temporale e aventi ad oggetto beni strumentali "ordinari" (cioè diversi dai "beni materiali e immateriali 4.0"), il credito d'imposta compete alle condizioni e nelle misure stabilite dai commi 1054 e 1055 del medesimo art. 1 della Legge di bilancio 2021.

L'ambito soggettivo delineato dalla disposizione normativa in commento ricomprende, come precisato dalla circolare esplicativa 23 luglio 2021, n. 9/E, anche "gli enti non commerciali, con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata" (v. art. 73, comma 1, lett. b e c, del T.U.I.R.).

Si precisa, inoltre, che i commi 1051 e 1061 citati non pongono alcuna condizione riguardante la data di inizio dell'attività e, pertanto, rientrano nell'ambito soggettivo di applicazione del beneficio anche i soggetti che intraprendono l'attività a partire dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore della disciplina in esame (16 novembre 2020).

Con la conseguenza che, in linea generale, chiariscono le Entrate nella risposta a interpello n. 522/2022, nel caso in esame, la ONLUS istante potrà fruire dell'agevolazione in oggetto, se le attività per cui sono acquistati i "beni strumentali nuovi" agevolabili, si qualificano, ai fini fiscali, quali attività aventi natura commerciale.

ONLUS: attività istituzionali e attività direttamente connesse

Per stabilire, tuttavia, se le attività per cui sono acquistati i "beni strumentali nuovi" agevolabili, si qualificano, ai fini fiscali, quali attività aventi natura commerciale, occorre rapportarsi all'art. 10, comma 1, D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 (contenente "Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale"), che elenca le previsioni statutarie necessarie per il conseguimento della qualifica di ONLUS.

Specificamente, dopo avere stabilito che sono organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) le associazioni, i comitati, le fondazioni, le società

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

cooperative e gli altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica, i cui statuti o atti costitutivi, redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, la lett. a) del comma 1 dell'art. 10 elenca i settori di attività nei quali le ONLUS possono operare e la successiva lett. b) stabilisce che le ONLUS devono perseguire esclusivamente finalità di solidarietà sociale.

Sostanzialmente, come chiarito dalla circolare 26 giugno 1998, n. 168 del Ministero delle Finanze, i settori di attività elencati art. 10, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 460/1997 vengono distinti ai fini dell'individuazione delle finalità di solidarietà sociale in due categorie:

1) settori per i quali le finalità di solidarietà sono correlate alle condizioni dei destinatari;
2) settori per i quali le finalità di solidarietà sociale si considerano immanenti, per espressa previsione normativa".

Le "finalità di solidarietà sociale" si considerano immanenti, con riguardo ai settori tassativamente elencati al comma 4 dell'art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997. Trattasi delle attività svolte nei settori della assistenza sociale e sociosanitaria, della beneficenza, della tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico (Legge 1° giugno 1939, n. 1089), ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al D.P.R. 30 settembre 1963, n. 1409, della tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi di cui all'art. 7 del D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, della ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni ovvero da esse affidate ad università, enti di ricerca ed altre fondazioni che la svolgono direttamente, nonché le attività di promozione della cultura e dell'arte per le quali sono riconosciuti apporti economici da parte dell'Amministrazione centrale dello Stato.

Per gli altri settori di attività, invece, le finalità di solidarietà sono correlate alle condizioni di svantaggio dei destinatari (v. la citata circolare del Ministero delle Finanze n. 168/1998).

Tali settori sono i seguenti:

- assistenza sanitaria;
- istruzione;
- formazione;
- sport dilettantistico;
- promozione della cultura e dell'arte;
- tutela dei diritti civili.

Con l'introduzione dell'art. 111-*ter* (ora art. 150) nel D.P.R. n. 917/1986, disciplinante il trattamento delle attività svolte dalle ONLUS ai fini delle imposte sui redditi, il legislatore ha operato una netta distinzione tra attività istituzionali indicate al comma 1, lett. a), dell'art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997 intese all'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale e attività connesse.

Le attività istituzionali sono, infatti, del tutto escluse dall'area della commercialità; conseguentemente tali attività sono completamente irrilevanti ai fini delle imposte sui redditi.

A differenza delle attività istituzionali, le attività connesse mantengono la natura di attività commerciali, ma non concorrono alla formazione del reddito imponibile per espressa previsione contenuta nell'art. 111-*ter*, comma 2, del T.U.I.R. ("2. I proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibile").

Le uniche attività aventi natura commerciali che le ONLUS possono svolgere, dunque, sono:

- quelle "direttamente connesse" all'attività istituzionale, ossia le attività ricomprese nei settori di assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte e tutela dei diritti civili, svolte in assenza delle condizioni di svantaggio dei soggetti destinatari degli interventi (art. 10, comma 1, lett. a, D.Lgs. n. 460/1997);
- quelle "accessorie" per natura a quelle istituzionali.

Nel caso in esame, l'istante ha dichiarato di svolgere per gli anni d'imposta 2021 e 2022 le seguenti attività: "accoglienza minori tolti alle famiglie d'origine con decreto del Tribunale minorile" e di "accoglienza di richiedenti asilo così come richiesto dal competente Ufficio Territoriale Governativo".

Al riguardo, l'Agenzia delle entrate ritiene che tali attività, essendo svolte nell'esclusivo perseguimento di "finalità di solidarietà sociale", rientrino tra i settori istituzionali previsti dal comma 1, dell'art. 10, del

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

D.Lgs. n. 460/1997 e, come già esposto, non si possono qualificare commerciali, ai fini delle imposte dirette ai sensi dell'art. 150 del T.U.I.R. In base al quale, per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), ad eccezione delle società cooperative, non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale).

Di conseguenza, conclude l'Agenzia delle entrate, l'istante, per gli acquisti "di beni strumentali nuovi", effettuati negli anni 2020 e 2021, nell'ambito delle attività di accoglienza di cittadini stranieri e di "minori tolti alle famiglie di origine", non può avvalersi delle disposizioni previste dall'art. 1, commi da 1051 a 1063, della Legge n. 178/2020, ossia del c.d. credito d'imposta per beni strumentali nuovi.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Enti non profit: trattamento IRAP del personale in distacco e deducibilità dei contributi da parte del soggetto fondatore

di **Federico Gavioli**

L'approfondimento

In materia di determinazione della base imponibile IRAP degli enti non profit che esercitano attività non commerciale, è consentito che l'ammontare delle retribuzioni spettanti al personale in distacco concorra a formare la base imponibile IRAP del soggetto distaccatario; tale soluzione interpretativa può trovare applicazione anche nell'ipotesi in cui l'ente non profit (nel caso di specie, fondazione) si qualifica come ente non commerciale. Inoltre, la fondazione destinataria delle erogazioni liberali effettuate dal fondatore, può in alcuni casi erogare a sua volta le somme ricevute a titolo di liberalità a favore di soggetti terzi che si occupano direttamente di realizzare specifici progetti di utilità sociale.

Riferimenti

Agenzia delle entrate, risposta a interpello 13 ottobre 2022, n. 510

Art. 73, comma 1, lett. c), del T.U.I.R., art. 143, comma 1, art. 100, comma 2, lett. a)

L'Agenzia delle entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 510 del 13 ottobre 2022, riguardante una serie di chiarimenti in materia di fondazioni ed enti *non profit* con particolare riferimento al trattamento IRAP, in relazione al personale distaccato presso la fondazione.

I quesiti posti alle Entrate

La fondazione istante è stata costituita da una S.p.A., socio fondatore, controllata da Beta e partecipata da quest'ultimo e per la restante parte da una pluralità di enti.

La fondazione ai sensi degli artt. 14 e seguenti del Codice civile, si qualifica come "fondazione riconosciuta" di diritto privato, in forza del riconoscimento, ai sensi del decreto del D.P.R. 10 febbraio 2000, n. 361, conseguito in data 6 luglio 2020.

In base all'atto costitutivo e allo statuto, la fondazione non ha fini di lucro e persegue esclusivamente scopi di pubblica utilità, sociale, culturale e di promozione dello sviluppo in ogni ambito.

Con riguardo all'attività svolta, la fondazione istante ha chiarito, con documentazione integrativa, che essa si sostanzia in tre principali settori di intervento:

- "assistenza e ricerca scientifica";
- "educazione";
- "istruzione".

La fondazione, mediante apposito stanziamento di fondi, sostiene iniziative nei diversi settori di interesse. In particolare, oltre a realizzare iniziative in via diretta, svolge anche una funzione erogativa verso altri soggetti, con i quali le iniziative possono, o

Federico Gavioli - Dottore commercialista, revisore legale e giornalista pubblicista

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

meno, essere cogestite. A tal fine, la fondazione eroga i propri fondi attraverso le seguenti modalità:

1) donazione modale nei riguardi di altri enti;
2) sponsorizzazione di iniziative realizzate da altri enti;
3) acquisto diretto di beni o servizi per la realizzazione di attività, direttamente o in *partnership* con altri enti.

La fondazione, inoltre, relativamente alle attività istituzionali eroga fondi nei riguardi di altri enti, svolgendo il ruolo di catalizzatore di risorse, raccolte presso il fondatore, che vengono erogate a sostegno di progetti coerenti con scopi statutari. In tal senso, l'erogazione avviene nei riguardi dei *non profit partner*, tenuti anche a una rendicontazione, nei riguardi della fondazione, dell'utilizzo dei fondi ricevuti.

La fondazione istante chiede:

a) se possa qualificarsi, ai fini fiscali, quale "ente non commerciale" *ex* art. 73, comma 1, lett. c), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, c.d. T.U.I.R.;
b) se i contributi erogati dal fondatore alla fondazione (quelli iniziali e quelli eventualmente successivi) siano deducibili quali erogazioni liberali in capo al fondatore *ex* art. 100, comma 2, lett. a), del T.U.I.R., e se la deducibilità riguardi sia le erogazioni rivolte a sostenere attività poste in essere direttamente dalla fondazione (anche attraverso contratti di servizio con terzi), in quanto ente con personalità giuridica, non lucrativo e costituito per il perseguimento delle finalità di cui all'art. 100 del T.U.I.R., sia quelle rivolte a costituire contributi erogati dalla stessa fondazione a soggetti terzi che siano dotati di personalità giuridica senza scopo lucrativo e per attività svolte in diretta attuazione delle medesime finalità di cui all'art. 100, a esclusione, quindi, degli importi erogati in favore di Beta;
c) se i contributi erogati dal fondatore, a partire dal 2021, attingendo direttamente ad una quota del suo utile, siano deducibili dal reddito della fondazione *ex* art. 100, comma 2, lett. a), del T.U.I.R., anche se non imputati al conto economico;
d) conferma che le retribuzioni relative al personale in servizio presso la fondazione in forza di distacco dal fondatore concorrano al valore della produzione netta, ai fini IRAP della fondazione, ai sensi dell'art. 10, comma 1, del D.Lgs. 15 novembre 1997, n. 446.

Vediamo di analizzare alcuni punti della corposa risposta fornita dai tecnici delle Entrate.

Aspetti fiscali degli enti non profit

Sul piano fiscale, alle fondazioni si applicano le disposizioni normative di cui al Titolo II del T.U.I.R., concernente l'imposta sul reddito delle società. I soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società sono indicati dall'art. 73, comma 1, del T.U.I.R., che individua, tra gli altri, alla lett. b) "gli enti pubblici e privati diversi dalle società, (...) residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali" e alla lett. c) "gli enti pubblici e privati diversi dalle società, (...) residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali".

Per gli enti commerciali residenti di cui al citato art. 73, comma 1, lett. b) del T.U.I.R., il reddito complessivo è considerato, ai sensi dell'art. 81 del citato Testo Unico, reddito di impresa da qualsiasi fonte provenga. Infatti, a quest'ultima categoria reddituale, definita dall'art. 55 del T.U.I.R., vengono attratti i redditi fondiari, di capitale e diversi posseduti dagli enti commerciali.

Per gli enti non commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lett. c) del T.U.I.R., il reddito complessivo è costituito, ai sensi del successivo art. 143, comma 1, dalla somma dei redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione.

Pertanto, per gli enti non commerciali, i redditi di impresa si configurano come una delle categorie reddituali che concorrono a formare il reddito complessivo da assoggettare ad imposta.

Ai sensi del comma 4, dell'art. 73, sopra richiamato, l'"oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Ai fini della qualificazione tributaria di un ente come commerciale o non commerciale, rilevano, quindi, i criteri dettati dall'art. 73 del T.U.I.R., in base ai quali un ente si considera come "ente non commerciale" quando, a prescindere dalle finalità perseguite e dall'assenza del fine di lucro, non ha come oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di un'attività commerciale, intendendo per oggetto esclusivo o principale l'attività essenziale svolta per realizzare direttamente gli scopi primari dell'ente così come indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.

Al riguardo, va precisato che la commercialità, o meno, di un'attività è determinata in base a parametri oggettivi che prescindono dalle motivazioni del soggetto che la pone in essere. Tali parametri sono enunciati dalle disposizioni recate, agli effetti delle imposte sui redditi, dall'art. 55 del T.U.I.R. che disciplina i redditi che derivano dall'esercizio di imprese commerciali.

Ai sensi di tale norma, si intende per esercizio di imprese commerciali l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva delle attività commerciali di cui all'art. 2195 del Codice civile, anche se non organizzate in forma di impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma di impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 del Codice civile. In sostanza, la qualificazione commerciale ai fini fiscali dell'attività svolta deve essere operata verificando se l'attività possa ricondursi fra quelle previste dall'art. 2195 del Codice civile ovvero, qualora consista nella prestazione di servizi non riconducibili al citato art. 2195, se la stessa venga svolta con organizzazione in forma di impresa.

Nell'ambito delle norme relative alla determinazione del reddito degli enti non commerciali, l'art. 143, comma 1, secondo periodo, del T.U.I.R. stabilisce che per gli enti non commerciali "non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 del Codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione".

La qualifica della natura dell'ente da parte dell'Amministrazione finanziaria comporta valutazioni di fatto, non valutabili in sede di interpello, che si basano sia sull'esame delle disposizioni contenute nello statuto che sulle concrete modalità organizzative e gestionali di svolgimento delle singole attività da parte dell'ente.

La qualificazione ai fini fiscali, quale "ente non commerciale"

Con riferimento alla risposta al punto a), l'Agenzia delle entrate evidenzia che la fondazione si è costituita nel giugno 2020; l'attività essenziale svolta dalla fondazione per la realizzazione dei propri scopi primari rivestirebbe natura non commerciale in quanto consisterebbe, in via principale, nell'erogazione o nella donazione modale di fondi destinati a enti terzi, al fine di sostenerne progetti specifici in ambiti di interesse della fondazione stessa.

L'art. 5 dello statuto della fondazione prevede che essa possa effettuare, in via non principale, tutte le attività consentite dalla legge, compresa, a titolo esemplificativo, ogni attività di carattere economico, finanziario, patrimoniale, commerciale, immobiliare, mobiliare e culturale, ovvero attività che, in base alla norma fiscale, sono in linea generale da qualificare come attività commerciali rientranti tre le attività di cui all'art. 2195, del Codice civile.

In relazione alla detenzione di partecipazioni nella società commerciale, l'Agenzia delle entrate osserva, in linea con quanto già affermato dall'Amministrazione finanziaria (cfr. risposta n. 481 del 19 ottobre 2020, risoluzione del 30 giugno 2005, n. 83/E e circolare 31 ottobre 2007, n. 59/E, par. 2), che un ente non commerciale può, in via generale, detenere una partecipazione, anche totalitaria, in società di capitali, a condizione che la detenzione della partecipazione societaria venga gestita con modalità operative e gestionali diverse da quelle tipiche dell'attività commerciale.

In sostanza il ruolo effettivamente svolto dall'ente non commerciale deve sostanziarsi in una gestione statico-conservativa delle partecipazioni, in cui l'impiego delle risorse patrimoniali deve essere finalizzato alla percezione di utili da destinare al raggiungimento degli scopi istituzionali. In tale ultimo caso la detenzione di partecipazioni, acquisite anche tramite

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

donazione, non configura l'esercizio di attività di impresa ed i dividendi percepiti costituiscono redditi di capitale.
Diversamente nell'ipotesi in cui la detenzione di partecipazioni societarie venga effettuata nell'ambito di un'attività gestita con i connotati tipici dell'attività commerciale (professionalità, sistematicità e abitualità), la stessa, produrrà reddito d'impresa.
L'Agenzia delle entrate è del parere che alla luce di quanto rappresentato, stante la dichiarata impossibilità per la fondazione di condizionare direttamente e in via esclusiva l'attività di impresa della società, la cui partecipazione al capitale sociale sia "effettivamente" limitata ad una mera gestione statica, ritiene sussistente la natura non commerciale di tale particolare attività da parte della fondazione.
Più precisamente, l'Agenzia delle entrate, alla luce di quanto rappresentato e dichiarato, ritiene che la fondazione sembra esercitare in via "preponderante" un'attività "erogativa" di natura non commerciale per la realizzazione di iniziative nei settori di interesse o per il sostegno finanziario a iniziative e/o progetto di interesse generale e/o di utilità sociali promossi ed organizzati da soggetti terzi e, pertanto, ritiene che possa qualificarsi come "ente non commerciale", ai sensi dell'art. 73, comma 1, lett. c), del T.U.I.R.

Deducibilità delle erogazioni liberali

L'Agenzia delle entrate con riferimento al quesito *sub* b), osserva che l'art. 100, comma 2, lett. a), del T.U.I.R. disciplina la deducibilità delle "erogazioni liberali fatte a favore di persone giuridiche che perseguono esclusivamente finalità comprese fra quelle indicate nel comma 1 o finalità di ricerca scientifica (...) per un ammontare complessivamente non superiore al 2% del reddito d'impresa dichiarato".
Le finalità della disposizione in esame sono quelle di "educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto". Si tratta di un'elencazione tassativa, che non consente un'estensione generalizzata dell'agevolazione in esame in relazione a finalità diverse da quelle espressamente indicate.
La risoluzione n. 234/E, del 17 luglio 2002, dell'Agenzia delle entrate ha, altresì, precisato che la disposizione in esame privilegia l'aspetto "finalistico dell'erogazione", delimitando i beneficiari delle erogazioni stesse in relazione alle finalità perseguite in via esclusiva.

> Le erogazioni liberali previste dall'art. 100, comma 2, lett. a), del T.U.I.R. sono deducibili se il beneficiario dell'erogazione:
> 1) ha personalità giuridica;
> 2) persegue "esclusivamente" una o più finalità fra quelle di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria, culto e ricerca scientifica.

La deduzione è ammessa per le imprese che effettuano erogazioni a soggetti con finalità di interesse pubblico che il legislatore ha valutato meritevoli di sostegno, mentre non può trovare applicazione qualora il soggetto beneficiario svolga attività lucrativa.
La deduzione non spetta, pertanto, nel caso in cui le erogazioni siano effettuate in favore di società commerciali. Le finalità perseguite dai soggetti beneficiari, inoltre, devono essere verificate in forza delle norme primarie e regolamentari del settore di competenza e/o in base alle previsioni recate dagli statuti o atti costitutivi dei medesimi beneficiari, nonché in relazione alle concrete modalità di esplicazione delle suddette finalità.
La delimitazione dei destinatari delle erogazioni liberali sulla base delle finalità perseguite non preclude che l'ente beneficiario possa porre in essere attività che si qualificano, sotto il profilo fiscale, come attività commerciali, sempre che le stesse siano svolte in diretta attuazione delle finalità indicate dalla medesima disposizione agevolativa e con finalità e modalità non lucrative.
In particolare, l'assenza del fine di lucro che, come più volte chiarito, non coincide necessariamente con la "non commercialità" dell'ente, deve risultare da un'espressa previsione statutaria ed esplicitarsi nella concreta attività svolta, anche attraverso la destinazione del patrimonio e degli utili, di cui deve essere esclusa la ripartizione, alle stesse finalità sociali perseguite dall'ente.
Nel caso di specie, osserva l'Agenzia delle entrate, risulta che la fondazione è stata costituita per promuovere progetti di pubblica utilità, di promozione dello sviluppo socioculturale e di interesse sociale, potendo svolgere anche attività di sponsorizzazione e di erogazione di liberalità in favore di soggetti terzi, in

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

coerenza con la natura e le finalità perseguite dall'ente. Nell'ambito delle proprie funzioni, la fondazione assume dunque il ruolo di "catalizzatore" delle risorse erogate dal fondatore per il raggiungimento degli scopi perseguiti.

La fondazione destinataria delle erogazioni liberali effettuate dal fondatore, può dunque in alcuni casi erogare a sua volta le somme ricevute a favore di soggetti terzi che si occupano direttamente di realizzare specifici progetti di utilità sociale. Come già avuto modo di chiarire la prassi dell'Amministrazione finanziaria, la circostanza che la fondazione persegua, tra l'altro, le proprie finalità intervenendo a sostegno di progetti realizzati da terzi, non preclude l'applicabilità della norma agevolativa in esame, sempre che questi ultimi:

1) abbiano gli stessi requisiti dei soggetti destinatari delle erogazioni liberali previste dall'art. 100, comma 2, lett. a), del T.U.I.R. (personalità giuridica, finalità "non lucrative" e perseguimento "esclusivo" delle finalità previste dalla norma);
2) realizzino "direttamente" i progetti in questione (cfr. risoluzione n. 411/E del 30 ottobre 2008).

Non è consentito, infatti, il fenomeno delle erogazioni a catena attraverso molteplici passaggi di denaro tra enti diversi (cfr. circolare n. 12/E del 9 aprile 2009, paragrafo 2.2).

In coerenza con quanto già chiarito nella risoluzione n. 74/E/2014, le Entrate ricordano che la specifica destinazione delle erogazioni fatte dal fondatore alla fondazione e da questa ultima a soggetti terzi rende necessaria, da una parte, la tracciabilità della donazione nelle diverse fasi attraverso strumenti bancari e postali che evidenzino la particolare causa del versamento, dall'altra, l'esistenza di un progetto già definito (e non di un programma generico) prima dell'effettuazione dell'erogazione da parte della fondazione medesima, nell'ambito di una o più delle finalità espressamente previste dall'art. 100, comma 2, lett. a) del T.U.I.R.

Ciò in coerenza:

- con il dato letterale della norma, secondo cui la deducibilità è ammessa in applicazione del principio di cassa (in luogo dell'ordinario principio di competenza);
- con la *ratio* stessa della previsione in esame, in considerazione della natura tassativa delle finalità ritenute meritevoli di tutela e, come tali, "agevolabili".

In sostanza, l'Agenzia delle entrate, nel rispetto delle condizioni legislativamente previste e in conformità agli indirizzi interpretativi forniti in sede di prassi, ritiene in definitiva che il fondatore possa, in via di principio, beneficiare della previsione di cui all'art. 100, comma 2, lett. a), del T.U.I.R.

Personale distaccato presso la fondazione: il trattamento fiscale

Con riferimento al quesito *sub* e), l'Agenzia delle entrate osserva che l'art. 10, comma 1, del Decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, dispone che "Per gli enti privati non commerciali (...) che svolgono esclusivamente attività non commerciali, la base imponibile è determinata in un importo pari all'ammontare delle retribuzioni spettanti al personale dipendente, dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (...), e dei compensi erogati per collaborazione coordinata e continuativa (...), nonché per attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente".

In relazione alle modalità determinazione della base imponibile IRAP delle società di capitali, il comma 4-*octies* dell'art. 11, del Decreto legislativo n. 446/1997 dispone che "per i soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9, è ammessa in deduzione la differenza tra il costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato e le deduzioni spettanti ai sensi dei commi 1, lett. a), 1-*bis*, 4-*bis*.1 e 4-*quater* del presente articolo".

Con la circolare 9 giugno 2015, n. 22/E l'Agenzia delle entrate ha chiarito che il "nuovo" comma 4-*octies* dell'art. 11, riconosce la possibilità di dedurre il differenziale tra le spese relative al personale dipendente impiegato a tempo indeterminato e le deduzioni spettanti ai sensi dell'art. 11. L'agevolazione risulta, dunque, correlata alla natura del rapporto di impiego tra il datore di lavoro e i propri dipendenti.

L'Agenzia delle entrate ritiene che l'ammontare delle retribuzioni relative al personale in distacco dal fondatore concorrerà interamente, come componente positivo, al valore della produzione netta della fondazione, a norma dell'art. 10, comma 1, del Decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Le opportunità

a cura di **Bruno Pagamici**

... dall'Europa

(Programma "Europa Creativa", sezione "Cultura"; Bandi CREA-CULT-2023-COOP, pubblicati sul sito https: //ec.europa.eu/info/funding-tenders/opportunities/portal/screen/home)

(Scadenza presentazione domande: 23 febbraio 2023)

Progetti di cooperazione culturale

Nell'ambito del programma "Europa Creativa", la Commissione europea ha aperto il bando 2023 della sezione "Cultura" per il sostegno di progetti di cooperazione europea di cooperazione, con una dote di circa 60 milioni di euro.

Cooperative ed enti non profit

La partecipazione è aperta alle persone giuridiche, pubbliche e private, attive nei settori culturali e creativi. Il capofila di progetto dovrà essere legalmente costituito da almeno 2 anni alla data di scadenza del bando (23 febbraio 2023).

Progetti ammessi

Saranno agevolati progetti riguardanti tutti i settori della cultura e creatività ad esclusione dell'audiovisivo.
Il termine "settori culturali e creativi" indica tutti i settori le cui attività si basano su valori culturali o artistici e altre espressioni creative individuali o collettive.
Le attività possono includere lo sviluppo, la creazione, la produzione, la diffusione e la conservazione di beni e servizi, che incarnano espressioni culturali, artistiche o altre espressioni creative, nonché l'istruzione o la gestione, relative a tali attività. I settori comprendono, tra l'altro, architettura, archivi, biblioteche e musei, artigianato artistico, audiovisivi (inclusi *film*, televisione, videogiochi e multimedia), patrimonio culturale materiale e immateriale, *design* (incluso il *fashion design*), *festival*, musica, letteratura, arte dello spettacolo, libri ed editoria, radio e arti visive.
I progetti presentati:

- potranno essere:
  - progetti di cooperazione di piccola scala, ossia progetti che coinvolgono almeno 3 *partner* (il capofila di progetto + almeno 2 *partner*) provenienti da almeno 3 diversi Paesi ammissibili ad Europa Creativa;
  - progetti di cooperazione di media scala, ossia progetti che coinvolgono almeno 5 *partner* (il capofila di progetto + almeno 4 *partner*) provenienti da 5 diversi Paesi ammissibili ad Europa Creativa;
  - progetti di cooperazione di larga scala, ossia progetti che coinvolgono almeno 10 *partner* (il capofila di progetto + almeno 9 *partner*) provenienti da 10 diversi Paesi ammissibili ad Europa Creativa;

Bruno Pagamici - Dottore Commercialista in Macerata

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

- dovranno contribuire a uno dei seguenti obiettivi:
  - obiettivo 1 - Creazione e circolazione transnazionale: rafforzare la creazione e la circolazione transnazionale di opere e artisti europei;
  - obiettivo 2 - Innovazione: rafforzare la capacità dei settori culturali e creativi europei di coltivare talenti, innovare, prosperare e generare posti di lavoro e crescita;
- dovranno affrontare almeno una (e massimo due) delle seguenti priorità:
  - pubblico: aumentare l'accesso e la partecipazione alla cultura, nonché il coinvolgimento e lo sviluppo del pubblico sia fisicamente che digitalmente;
  - inclusione sociale: promuovere la resilienza e migliorare l'inclusione sociale nella/attraverso la cultura, in particolare per le persone con disabilità e le persone appartenenti a minoranze e gruppi socialmente emarginati, e promuovere il dialogo interculturale;
  - sostenibilità: in linea con il *Green Deal* europeo e il Nuovo *Bauhaus* europeo, co-creare, adottare e diffondere pratiche più rispettose dell'ambiente, nonché sensibilizzare sullo sviluppo sostenibile attraverso attività culturali;
  - digitale: aiutare i settori culturali e creativi a intraprendere o accelerare la loro transizione digitale, anche in risposta alla crisi da COVID-19;
  - dimensione internazionale: sviluppare la capacità dei settori culturali e creativi europei, comprese le organizzazioni di base e le *micro*-organizzazioni, di operare a livello internazionale;
  - priorità specifiche settoriali, ovvero attività di *capacity building*, formazione e sviluppo delle competenze nei seguenti settori: musica, editoria e libro, architettura, patrimonio culturale, moda e *design*, turismo culturale sostenibile. L'obiettivo è promuovere talenti e migliorare le capacità imprenditoriali e di sviluppo professionale di artisti e professionisti dei settori indicati, per adattarsi a nuovi processi creativi, modelli di *business* e sviluppi del mercato e abbracciare la transizione digitale ed ecologica;
- dovranno avere una durata massima di 48 mesi.

Misura del contributo

Il contributo comunitario coprirà:
- per progetti di cooperazione di piccola scala: fino all'80% dei costi totali ammissibili del progetto, per un massimo di 200.000 euro;
- per progetti di cooperazione di media scala: fino al 70% dei costi totali ammissibili del progetto, per un massimo di 1.000.000 euro;
- per progetti di cooperazione di larga scala: fino al 60% dei costi totali ammissibili del progetto, per un massimo di 2.000.000 euro.

Presentazione domanda

Dovrà essere presentata entro il 23 febbraio 2023 (ore 17, ora di Bruxelles), esclusivamente per via telematica attraverso il portale *Funding and Tender Opportunities* (https: //ec.europa.eu/info/funding-tenders/opportunities/portal/screen/home).

... dallo Stato

(PNRR, Missione 1, Componente 3, Investimento 3.3, Sub-Investimento 3.3.2; Decreto direttoriale Ministero della Cultura - Direzione Generale Creatività Contemporanea 20 ottobre 2022 n. 385: Avviso pubblico "Transizione digitale organismi culturali e creativi")
(Scadenza presentazione domande: 1° febbraio 2023)

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

PNRR: bando TOCC

Ammonta a 115 milioni di euro la dote dell'Avviso pubblico "Transizione digitale organismi culturali e creativi" (TOCC), promosso dal Ministero della Cultura nell'ambito del PNRR a sostegno dell'innovazione e della digitalizzazione delle *micro* e piccole cooperative, degli enti del Terzo settore e delle organizzazioni *profit* e *no profit*.
Almeno il 40% delle risorse è riservato a soggetti che hanno unità locale nelle Regioni del Mezzogiorno (Abruzzo, Molise, Campania, Basilicata, Puglia, Calabria, Sicilia, Sardegna).

Cooperative ed enti non profit

Le domande potranno essere presentate, in forma singola o con progetti a rete, da:
- *micro* e piccole cooperative;
- associazioni non riconosciute;
- fondazioni;
- organizzazioni dotate di personalità giuridica *no profit*;
- enti del Terzo settore, iscritti o in corso di iscrizione al RUNTS.

Nel caso di progetti a rete è richiesta la presenza di un minimo di 3 ed un massimo di 5 proponenti.
Ai fini dell'ammissibilità, i soggetti richiedenti dovranno:
- operare nei seguenti ambiti di attività:
  - musica;
  - audiovisivo e radio;
  - moda;
  - architettura e *design*;
  - arti visive;
  - spettacolo dal vivo e *festival*;
  - patrimonio culturale materiale e immateriale;
  - artigianato artistico;
  - editoria, libri e letteratura;
  - area interdisciplinare (per chi opera in più di un ambito di intervento tra quelli elencati);
- essere iscritti, ove previsto, nel Registro delle imprese tenuto presso la CCIAA territorialmente competente;
- risultare nel pieno e libero esercizio dei propri diritti, non essere in stato di scioglimento o liquidazione e non essere sottoposti a procedure di fallimento o di concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa o volontaria e ad amministrazione controllata o straordinaria;
- essere in regola con le disposizioni vigenti in materia di normativa edilizia e urbanistica, del lavoro, della prevenzione degli infortuni e della salvaguardia dell'ambiente;
- trovarsi in una situazione di regolarità contributiva;
- avere titolo a ricevere aiuti *de minimis* secondo quanto disposto dal Regolamento UE 1407/2013;
- avere restituito le agevolazioni godute per le quali è stato disposto dalla Pubblica amministrazione un ordine di recupero;
- non avere ricevuto e, successivamente, non rimborsato o depositato in un conto bloccato, gli aiuti individuati quali illegali o incompatibili dalla Commissione europea di cui all'art. 4 del D.P.C.M. 23 maggio 2007.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Progetti ammessi

Verranno finanziati interventi finalizzati:

- alla creazione di nuovi prodotti culturali e creativi per la diffusione live e *on line* capaci di interagire molteplici linguaggi espressivi e di adottare narrazioni innovative;
- alla circolazione e diffusione dei prodotti culturali verso nuovo pubblico (diminuzione del divario territoriale, raggiungimento categorie deboli) e verso l'estero (ad es. sviluppo e ideazione di formati per lo streaming, dal vivo e non);
- alla realizzazione di attività per la fruizione del proprio patrimonio attraverso modalità e strumenti innovativi di offerta (piattaforme digitali, *hardware*, *software* per nuove modalità di fruizione e nuovi *format* narrativi, di comunicazione e promozione) volte a garantire un beneficio in termini di impatto economico, culturale e/o sociale, salvaguardando adeguatamente la tutela della proprietà intellettuale;
- alla digitalizzazione del proprio patrimonio con obiettivo di conservazione, maggiore diffusione, condivisione attraverso la coproduzione, cooperazione transfrontaliera e circolazione internazionale, soprattutto nell'Unione Europea;
- all'incremento all'utilizzo del *crowdsourcing* e lo sviluppo di piattaforme *open source* per la realizzazione e condivisione di progetti *community-based*.

I progetti dovranno:

- avere un valore massimo di 100.000 euro, al netto di IVA, ove questa non rappresenti un costo per il soggetto realizzatore (in ogni caso l'IVA deve essere tracciata separatamente);
- essere avviati dopo la presentazione della domanda;
- prevedere una durata massima di 18 mesi a partire dalla data di accettazione del provvedimento di ammissione al contributo.

Saranno ritenute ammissibili le spese riferite a:

1) impianti, macchinari, attrezzature, arredi e mezzi mobili, questi ultimi ammissibili purché strettamente necessari e collegati al ciclo di produzione o erogazione dei servizi;
2) servizi specialistici e beni immateriali ad utilità pluriennale, limitatamente a programmi informatici, brevetti, licenze e marchi, nonché certificazioni, *know-how* e conoscenze tecniche, anche non brevettate correlate al progetto da realizzare;
3) opere murarie fino al limite massimo del 20% del progetto di spesa ammissibile (investimento e capitale circolante), per l'adeguamento alle condizioni necessarie alla realizzazione dell'investimento proposto e finanziato, delle unità locali dei soggetti realizzatori;
4) esigenze di capitale circolante, fino al limite massimo del 20% delle spese complessivamente ammissibili. Tali spese comprendono:
   - materie prime, materiali di consumo, semilavorati e prodotti finiti connessi al processo produttivo;
   - utenze relative all'unità locale;
   - canoni di locazione relativi all'unità locale;
   - prestazioni di servizi strettamente funzionali al progetto finanziato non rientranti direttamente nelle spese per servizi specialistici di cui al punto 2);
   - nuovo personale assunto per il progetto finanziato, che non benefici di altre agevolazioni.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Misura del contributo

L'agevolazione consiste in un contributo a fondo perduto, in *de minimis*, fino all'80% delle spese, nel limite massimo di 75.000 euro.
I soggetti beneficiari dovranno garantire la copertura finanziaria residua del progetto apportando un contributo finanziario, attraverso risorse proprie, per un importo pari alla quota parte della spesa ammissibile (più IVA) non coperta dal contributo, purché non oggetto di precedenti agevolazioni.

Presentazione domanda

Dovrà essere presentata entro le ore 18:00 del 1° febbraio 2023, esclusivamente tramite la piattaforma *on line* di Invitalia (www.invitalia.it).

... dallo Stato

(Decreto Legge 21 giugno 2013, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla Legge 9 agosto 2013, n. 98, e successive modifiche ed integrazioni, art. 2; circolare del Ministero delle Imprese e del Made in Italy 6 dicembre 2022, n. 410823: termini e modalità di presentazione delle domande per la concessione e l'erogazione del contributo)
(Presentazione domande: a sportello)

Nuova Sabatini Green

Operativa, dal 1° gennaio 2023, la nuova linea di intervento Nuova Sabatini *Green* a supporto di investimenti finalizzati a migliorare l'ecosostenibilità dei prodotti e dei processi produttivi.
La nuova linea di intervento si affianca alle linee di intervento "classiche" per gli investimenti ordinari e per gli investimenti 4.0.
Indicazioni e chiarimenti in merito alle modalità applicative sono state fornite dal Ministero delle Imprese e del *Made in Italy* con la circolare n. 410823 del 6 dicembre 2022.

Cooperative ed enti non profit

Per tutte le linee di intervento, potranno beneficiare delle agevolazioni le *micro*, piccole e medie cooperative, anche sociali, di tutti i settori produttivi, inclusi agricoltura e pesca, ad eccezione delle attività finanziarie e assicurative (di cui alla sezione K della classificazione delle attività economiche Ateco 2007), in possesso, alla data di presentazione della domanda, dei seguenti requisiti:

- essere regolarmente costituite ed iscritte nel Registro delle imprese, ovvero nel Registro delle imprese di pesca;
- essere nel pieno e libero esercizio dei propri diritti, non essendo in liquidazione volontaria o sottoposte a procedure concorsuali;
- non avere ricevuto e non rimborsato aiuti individuati quali illegali o incompatibili dalla Commissione europea, ferma restando la possibilità per l'impresa di regolarizzare la propria posizione, anche successivamente alla data di presentazione della domanda;
- non essere in condizioni di difficoltà, ai sensi dei Regolamenti comunitari 651/2014, 702/2014 e 1338/2014.

Saranno ammesse anche le imprese estere, con sede in uno Stato membro e che non hanno una sede operativa in Italia (il possesso della predetta unità dovrà essere dimostrato, pena la revoca delle agevolazioni concesse, in sede di presentazione della richiesta di erogazione del contributo).

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Progetti ammessi

Saranno ammissibili alle agevolazioni le spese relative all'acquisto, anche in *leasing* finanziario, di beni strumentali nuovi di fabbrica, strettamente funzionali alla realizzazione dei programmi concernenti:

- investimenti in beni strumentali "ordinari": l'acquisto, o l'acquisizione nel caso di operazioni di *leasing* finanziario, di macchinari, impianti, beni strumentali di impresa, attrezzature nuovi di fabbrica ad uso produttivo e *hardware* classificabili, nell'attivo dello stato patrimoniale, alle voci B.II.2, B.II.3 e B.II.4, dell'art. 2424 del Codice civile, nonché di *software* e tecnologie digitali destinati a strutture produttive già esistenti o da impiantare;
- investimenti 4.0: l'acquisto, o l'acquisizione nel caso di operazioni di *leasing* finanziario, di beni materiali nuovi di fabbrica e immateriali, aventi come finalità la realizzazione di investimenti in tecnologie, compresi gli investimenti in *big data*, *cloud computing*, banda ultralarga, *cybersecurity*, robotica avanzata e meccatronica, realtà aumentata, manifattura 4D, *Radio frequency identification* (RFID) e sistemi di tracciamento e pesatura dei rifiuti, come elencati, rispettivamente, negli allegati A e B alla Legge di bilancio 2017 (Legge n. 232/2016);
- investimenti *green*: l'acquisto, o l'acquisizione nel caso di operazioni di *leasing* finanziario, di macchinari, impianti e attrezzature nuovi di fabbrica ad uso produttivo, a basso impatto ambientale, nell'ambito di programmi finalizzati a migliorare l'ecosostenibilità dei prodotti e dei processi produttivi.

I beni oggetto di agevolazione dovranno essere ad uso produttivo e strumentali all'attività svolta dall'impresa ed essere ubicati presso l'unità produttiva dell'impresa in cui è realizzato l'investimento.

Gli investimenti dovranno:

- essere avviati successivamente alla data di trasmissione della domanda di accesso ai contributi. Per avvio dell'investimento si intende la data di inizio dei lavori di costruzioni relativi all'investimento oppure la data del primo impegno giuridicamente vincolante ad ordinare attrezzature o di qualsiasi altro impegno che renda irreversibile l'investimento, a seconda di quale condizione di verifichi prima;
- essere conclusi entro 12 mesi dalla data di stipula del contratto di finanziamento. A tale fine è presa in considerazione la data dell'ultimo titolo di spesa riferito all'investimento o, nel caso di operazione in *leasing* finanziario, la data dell'ultimo verbale di consegna dei beni.

Misura del contributo

Il meccanismo agevolativo della Nuova Sabatini prevede la concessione di un contributo (in conto impianti) da parte del Ministero dell'Industria e del *Made in Italy* condizionata all'adozione di una delibera di finanziamento, bancario o in *leasing* finanziario, deliberato da una banca/intermediario finanziario aderente alla misura (l'elenco è disponibile sul sito del Ministero dello Sviluppo economico).

L'ammontare del contributo è pari agli interessi calcolati sull'importo di un finanziamento di 5 anni ad un tasso d'interesse annuo pari al:

- 2,75% per gli investimenti in beni strumentali "ordinari";
- 3,575% per gli investimenti 4.0;
- 3,575% per gli investimenti *green*.

Il finanziamento, che dovrà essere stipulato solo successivamente alla data di presentazione della domanda e che potrà essere assistito dalla garanzia del fondo PMI fino all'80% dell'ammontare del finanziamento stesso, dovrà essere:

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

- interamente utilizzato per coprire gli investimenti ammissibili;
- di durata massima, comprensiva di un periodo di preammortamento o di *pre-*locazione non superiore a 12 mesi, di 5 anni decorrenti dalla data di stipula del contratto di finanziamento ovvero, nel caso di *leasing* finanziario, decorrenti dalla data di consegna del bene. Qualora la fornitura in *leasing* finanziario riguardi una pluralità di beni, la predetta durata massima decorre dalla data di consegna dell'ultimo bene;
- di importo non inferiore a 20.000 euro e non superiore a 4 milioni di euro, anche se frazionato in più iniziative di acquisto, per ciascuna impresa beneficiaria. Ai fini della verifica del rispetto del limite di 4 milioni di euro rileva l'importo complessivo dei finanziamenti già ammessi alle agevolazioni riferiti all'impresa beneficiaria, per i quali non siano ancora scaduti i termini di durata;
- erogato in un'unica soluzione, entro 30 giorni dalla stipula del contratto di finanziamento ovvero, nel caso di *leasing* finanziario, entro 30 giorni dalla data di consegna del bene.

Presentazione domanda

La domanda di contributo - compilata in formato elettronico utilizzando l'ultima versione del modulo resa disponibile nella sezione del Ministero dello Sviluppo economico "Beni strumentali (Nuova Sabatini)" - dovrà essere presentata, unicamente attraverso la PEC della cooperativa o di un suo procuratore speciale, alla banca/intermediario finanziario scelto tra quelle aderenti alla misura, unitamente alla richiesta di finanziamento.

... dallo Stato

(Decreto Ministero dello Sviluppo economico 27 gennaio 2022, Gazzetta Ufficiale 16 marzo 2022 n. 63: attuazione dell'Investimento 5.1 "Rinnovabili e batterie" del Piano nazionale di ripresa e resilienza PNRR attraverso lo strumento agevolativo dei contratti di sviluppo; Decreto direttoriale Ministero delle Imprese e del Made in Italy 16 novembre 2022: riapertura dello sportello di presentazione delle domande)

(Scadenza presentazione domande: 28 febbraio 2023)

PNRR: contratto di sviluppo "Rinnovabili e batterie"

È dotato di uno stanziamento di circa 358 milioni di euro il secondo sportello dei contratti di sviluppo PNRR "Rinnovabili e batterie", aperto dal Ministero delle Imprese e del *Made in Italy* con Decreto del 16 novembre 2022.

Cooperative

I contratti di sviluppo potranno essere presentati da cooperative, italiane o estere, di qualsiasi dimensione.

I progetti potranno essere realizzati anche da più soggetti in forma congiunta (anche mediante il ricorso di contratto di rete). In tal caso, i soggetti destinatari delle agevolazioni sono:

- l'impresa proponente, che promuove l'iniziativa imprenditoriale ed è responsabile della coerenza tecnica ed economica del contratto di sviluppo;
- le eventuali imprese aderenti, che realizzano progetti di investimento nell'ambito del contratto di sviluppo;
- i soggetti partecipanti agli eventuali progetti di ricerca, sviluppo e innovazione.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Progetti ammessi

I progetti presentati dovranno riguardare programmi di sviluppo concernenti settori produttivi connessi alle tecnologie per la generazione di energia da fonti rinnovabili, con particolare riferimento a:
- tecnologia PV (*PhotoVoltaics*): moduli fotovoltaici innovativi;
- industria eolica: produzione di aerogeneratori di nuova generazione e taglia medio-grande;
- batterie: produzione di accumulo elettrochimico.

Il programma di sviluppo proposto dovrà:
- prevedere la realizzazione di un programma di sviluppo industriale per la cui realizzazione sono necessari uno o più progetti di investimento ed eventualmente, progetti di ricerca, sviluppo e innovazione, strettamente connessi e funzionali tra di loro;
- prevedere spese e costi ammissibili degli investimenti di importo non inferiore a 20 milioni di euro.

Il progetto di investimento dovrà essere ultimato entro e non oltre il 30 giugno 2026, in coerenza con i vincoli temporali connessi all'utilizzo delle risorse del PNRR. Per ultimazione del progetto si intende la data dell'ultimo titolo di spesa richiesto alle agevolazioni.
L'iniziativa finanziata dovrà essere realizzata senza arrecare un danno significativo agli obiettivi ambientali (DNSH, *Do no significant harm*).

Misura del contributo

Le agevolazioni saranno concesse sotto forma di:
- contributo a fondo perduto in conto impianti;
- contributo a fondo perduto alla spesa;
- finanziamento agevolato, fino al 75% delle spese ammissibili.

L'ammontare e la forma dei contributi concedibili verranno definiti nell'ambito della fase di negoziazione.
Su richiesta dell'impresa e per programmi di sviluppo da realizzare sull'intero territorio nazionale, sarà possibile richiedere le agevolazioni previste dal regime di aiuto SA.102702 (2022/N) "Investimenti in favore di una ripresa sostenibile", autorizzato nell'ambito della sezione 3.13 del quadro temporaneo di aiuti nell'emergenza COVID-19. In tal caso, l'intensità dell'aiuto non potrà essere superiore al 15% dei costi ammissibili e l'importo complessivo dell'aiuto fino ad un massimo di 10 milioni di euro per impresa in termini nominali.

Presentazione domanda

Dovrà essere presentata entro le ore 17:00 del 28 febbraio 2023, esclusivamente *on line*, attraverso la piattaforma informatica di Invitalia.

... dallo Stato

(Decreto Ministero dello Sviluppo economico 31 dicembre 2021, Gazzetta Ufficiale 14 febbraio 2022 n. 37: ridefinizione delle procedure per la concessione ed erogazione delle agevolazioni previste dal Decreto 24 maggio 2017, in favore di progetti di ricerca e sviluppo, realizzati nell'ambito di accordi per l'innovazione, di rilevante impatto tecnologico e in grado di favorire percorsi di innovazione coerenti con gli obiettivi di sviluppo fissati dall'Unione Europea; Decreto direttoriale Ministero delle Imprese e del Made in Italy 14 novembre 2022: riapertura dello sportello di presentazione delle domande)
(Presentazione domande: dal 31 gennaio 2023, fino ad esaurimento fondi)

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Accordi per l'innovazione

È prevista per il 31 gennaio 2023 l'apertura del secondo sportello degli accordi per l'innovazione, l'intervento agevolativo del Ministero delle Imprese e del *Made in Italy* a sostegno di progetti di ricerca industriale e di sviluppo sperimentale nell'ambito delle c.d. tecnologie abilitanti fondamentali (KETs) riconducibili al secondo pilastro del programma quadro di ricerca e innovazione "Orizzonte Europa".

Cooperative

Le domande di agevolazione potranno essere presentate da cooperative di qualsiasi dimensione con sede in Italia:

- che esercitano in via prevalente un'attività industriale diretta alla produzione di beni e servizi o un'attività di trasporto per terra, per acqua o per aria (attività di cui all'art. 2195 del Codice civile, nn. 1 e 3), comprese le imprese artigiane di cui alla Legge n. 443/1985;
- agro-industriali che svolgono prevalentemente attività industriale;
- che esercitano in via prevalente le attività ausiliarie di cui al n. 5 dell'art. 2195 del Codice civile;
- che svolgono attività di ricerca, con personalità giuridica autonoma (centri di ricerca).

Ai fini dell'ammissibilità, i soggetti dovranno trovarsi in regime di contabilità ordinaria e disporre di almeno 2 bilanci approvati e depositati.

Come specificato nell'ambito delle FAQ pubblicate dal Ministero delle Imprese e del *Made in Italy*, fermo restando il rispetto dei requisiti soggettivi previsti, saranno ammessi anche consorzi con attività esterna e le società consortili.

I progetti potranno essere proposti anche in forma congiunta da un raggruppamento di massimo 5 proponenti che può comprendere anche organismi di ricerca e - limitatamente alle linee di intervento "Sistemi alimentari", "Sistemi di bio-innovazione nella bioeconomia dell'Unione" e "Sistemi circolari" - le imprese agricole che esercitano le attività di cui all'art. 2135 del Codice civile.

Progetti ammessi

Saranno ammissibili progetti di ricerca industriale e sviluppo sperimentale nell'ambito delle seguenti aree di intervento:

- tecnologie di fabbricazione;
- tecnologie digitali fondamentali, comprese le tecnologie quantistiche;
- tecnologie abilitanti emergenti;
- materiale avanzati;
- intelligenza artificiale e robotica;
- industrie circolari;
- industria pulita a basse emissioni di carbonio;
- malattie rare e non trasmissibili;
- malattie infettive, comprese le malattie trascurate e legate alla povertà;
- strumenti, tecnologie e soluzioni digitali per la salute e l'assistenza, compresa la medicina personalizzata;
- impianti industriali nella transizione energetica;
- competitività industriale nel settore dei trasporti;
- mobilità e trasporti puliti, sicuri e accessibili;
- mobilità intelligente;
- stoccaggio dell'energia;
- sistemi alimentari;
- sistemi di bio-innovazione nella bioeconomia dell'Unione;
- sistemi circolari.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

I progetti dovranno:

- essere diretti allo sviluppo di una delle seguenti tecnologie abilitanti fondamentali (KETs-*KeyEnabling Technologies*): materiali avanzati e nanotecnologia; fotonica e *micro*/nano elettronica; sistemi avanzati di produzione; tecnologie delle scienze della vita; intelligenza artificiale; connessione e sicurezza digitale;
- essere finalizzati alla realizzazione di nuovi prodotti, processi o servizi o al notevole miglioramento di prodotti, processi o servizi esistenti;
- prevedere spese e costi ammissibili non inferiori a 5 milioni di euro. Nel caso di progetti congiunti, ogni soggetto deve concorrere con almeno il 10% dei costi ammissibili o 5% se PMI;
- essere avviati successivamente alla presentazione della domanda di agevolazione;
- avere una durata non superiore a 36 mesi, prorogabili fino ad un massimo di 6 mesi (in ogni caso, i progetti dovranno essere conclusi entro il 31 dicembre 2026).

Misura del contributo

Le agevolazioni consistono in un contributo diretto alla spesa fino ad un massimo del:
- 50% dei costi ammissibili sostenuti per la ricerca industriale;
- 25% dei costi ammissibili sostenuti per lo sviluppo sperimentale.

Qualora richiesto, è previsto anche un finanziamento a tasso agevolato nel limite del 20% del totale dei costi ammissibili.
Una maggiorazione del contributo, fino al 10% per PMI e organismi di ricerca e al 5% per grandi imprese, potrà essere riconosciuto per i progetti congiunti in caso di collaborazione effettiva tra almeno una impresa e uno o più organismi di ricerca.

Presentazione domanda

Potrà essere presentata a partire dal 31 gennaio 2023 dal lunedì al venerdì dalle ore 10.00 alle ore 18.00, esclusivamente in via telematica sul sito fondocrescitasostenibile.mcc.it.
La procedura di precompilazione delle domande sarà attiva dal 17 gennaio 2023.

... dalle Regioni

Emilia-Romagna

(PR FESR 2021-2027, Azioni 2.1.2, 2.2. e 2.4.1; Deliberazione della Giunta Regionale 28 novembre 2022, n. 2092: bando per il supporto di interventi energetici e prevenzione sismica delle imprese)

(Scadenza presentazione domande: 22 febbraio 2023, salvo chiusura anticipata al raggiungimento eventuale delle 400 domande)

Bando Energia

La Giunta Regionale dell'Emilia-Romagna, con Deliberazione n. 2092 del 28 novembre 2022, approvato un bando, del valore di 13 milioni di euro, con contributi a supporto di interventi energetici e prevenzione sismica.

Cooperative ed enti non profit

Il bando è aperto ai seguenti soggetti con l'unità locale o la sede operativa nelle quali si realizza il progetto nel territorio della Regione Emilia-Romagna:
- cooperative, anche sociali;
- aggregazioni di imprese, costituite nella forma di contratto di rete (il contratto di rete dovrà essere stato stipulato e registrato presso la competente Camera di Commercio in data antecedente la data di presentazione della domanda);

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

- soggetti giuridici iscritti al Repertorio Economico Amministrativo (REA);
- consorzi con attività esterne.

Non potranno accedere i soggetti che candidano progetti in favore del settore della pesca e dell'acquacoltura, disciplinati dal Regolamento UE 1379/2013 o in favore del settore della produzione primaria di prodotti agricoli. La distinzione dovrà essere operata tenendo conto della funzione dell'immobile oggetto di riqualificazione o della destinazione dell'energia prodotta per autoconsumo.

Progetti ammessi

Verranno finanziati interventi finalizzati:

1) alla riqualificazione energetica degli edifici nei quali si svolge l'attività del soggetto richiedente;
2) alla realizzazione di nuovi impianti di produzione di energia da fonti rinnovabili destinate all'autoconsumo del soggetto richiedente;
3) al miglioramento/adeguamento sismico degli edifici nei quali si svolge l'attività del soggetto richiedente (solo se abbinati agli interventi al precedente punto 1 e/o 2).

Gli investimenti potranno essere avviati dalla data di presentazione della richiesta di contributo e dovranno essere conclusi entro il 31 dicembre 2024.

L'investimento complessivo per la realizzazione degli interventi proposti dovrà avere una dimensione finanziaria minima di 50.000 euro (IVA esclusa).

Misura del contributo

Sarà erogato un contributo a fondo perduto fino al 25% della spesa ritenuta ammissibile, così articolato:

- 10% della spesa ammissibile;
- 15% massimo della spesa ammissibile calcolato sulla base dell'attualizzazione dei costi di interessi per un mutuo di almeno 4 anni. Tale importo sarà calcolato considerando il valore del mutuo effettivamente stipulato dall'impresa (minimo il 50% dell'investimento) e la durata, applicando un tasso di interesse forfettario del 4%.

Il contributo potrà essere incrementato di 5 punti percentuali qualora ricorra una o più delle seguenti condizioni:

- il progetto candidato:
  - porti a conseguire, in media, una riduzione di almeno il 30% delle emissioni dirette e indirette di gas a effetto serra rispetto alle emissioni *ex ante*;
- oppure
  - corrisponda ad una ristrutturazione di livello medio quale definita nella raccomandazione UE 2019/786 della Commissione. Per ristrutturazione di livello medio, sulla base della definizione fornita dall'EU *Building Stock Observatory* (osservatorio europeo del parco immobiliare), si intende una ristrutturazione che porti ad un risparmio di energia primaria variabile tra il 30% e il 60%;
- il soggetto richiedente, in assenza di un obbligo di legge, abbia nominato volontariamente una figura quale *Energy manager* o esperto di gestione di energia oppure sia in possesso, per il sito produttivo oggetto di domanda, di certificazione ISO 50001;
- il sito produttivo sul quale si realizza l'intervento ricada nelle aree montane e/o nelle aree interne;
- il sito produttivo sul quale si realizza l'intervento ricada nelle aree 107.3.c dell'Emilia-Romagna;

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

- nel caso in cui il soggetto proponente sia in possesso di "*rating* di legalità" (per i raggruppamenti di imprese la premialità verrà attribuita qualora il numero di imprese facenti parte del raggruppamento in possesso del *rating* sia superiore al 50%).

Il contributo complessivo concedibile, anche nel caso di premialità, non potrà comunque superare l'importo massimo di 150.000 euro (nel caso di più domande presentate dallo stesso soggetto e riferite a unità locali diverse, tale soglia massima di contributo è riferita al soggetto proponente e non al singolo progetto presentato).

Presentazione domanda

Dovrà essere presentata tramite applicativo *web* SFINGE 2020, dalle ore 10.00 del 31 gennaio 2023 fino alle ore 13.00 del 22 febbraio 2023 (l'applicativo *web* SFINGE 2020 sarà reso disponibile 2 giorni prima dell'apertura dello sportello per la sola compilazione e validazione della domanda). La piattaforma informatica chiuderà anticipatamente al raggiungimento eventuale delle 400 domande.

Friuli-Venezia Giulia

(Programma di Sviluppo Rurale (PSR) 2014-2020 (PSR), Tipologia di intervento 6.4.1; Deliberazione della Giunta Regionale 28 ottobre 2022, n. 1621, B.U.R. 9 novembre 2022, n. 45: approvazione bando; Deliberazione di Giunta Regionale 2 dicembre 2022 n. 1887, B. U.R. 14 dicembre 2022, n. 50: modifica bando)

(Scadenza presentazione domande: 7 febbraio 2023)

Sviluppo di energie rinnovabili

Attraverso la Delibera n. 1621 del 28 ottobre 2022 (modificata con Delibera n. 1887 del 2 dicembre 2022), la Regione Friuli-Venezia Giulia ha varato il bando relativo all'intervento 6.4.1 "Sostegno a investimenti nella creazione e nello sviluppo di energie rinnovabili da parte delle aziende agricole" del Programma di Sviluppo Rurale 2014-2020.

Cooperative ed enti non profit

La platea dei soggetti beneficiari comprende:
- le cooperative agricole, anche sociali;
- le *micro* e piccole cooperative di utilizzazioni boschive, iscritte nell'elenco regionale delle imprese forestali di cui all'art. 25 della Legge regionale n. 9/2007.

I beneficiari, alla data di presentazione della domanda di contributo, dovranno:
- essere iscritti al Registro delle imprese della CCIAA, fatte salve le condizioni di esenzione dall'obbligo di iscrizione in base alla vigente normativa di riferimento;
- non dovranno essere imprese in difficoltà come definita all'art. 2, paragrafo 1, numero 14 del Regolamento UE 702/2014.

Progetti ammessi

Saranno agevolati interventi volti:
- allo sviluppo e alla realizzazione di tecnologie in grado di migliorare la remuneratività per le aziende agricole elevando i ricavi attraverso la commercializzazione della produzione energetica, la valorizzazione dei prodotti, dei sottoprodotti e dei residui aziendali, riducendo l'impronta ecologica e i consumi dell'azienda stessa;
- al miglioramento tecnologico di impianti a fonti rinnovabili già esistenti attraverso l'aumento dell'efficienza del processo o con interventi strutturali finalizzati ad una migliore gestione dei prodotti in entrata;

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

- allo sviluppo e all'installazione di impianti per l'utilizzo o la commercializzazione delle biomasse forestali per la conversione in energia;
- alla realizzazione di reti per la distribuzione di energia, diversa da quella elettrica, collegate agli interventi di cui ai punti precedenti.

Gli investimenti dovranno:
- essere interamente realizzati nelle aree rurali B, C e D della Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia;
- prevedere interventi per la produzione e la vendita di energia a terzi;
- nei casi previsti dalla normativa vigente, comportare che, alla data di presentazione della domanda di sostegno, il progetto, redatto da un tecnico abilitato, sia già stato comunicato o depositato presso le Autorità competenti ai fini dell'ottenimento delle necessarie autorizzazioni, concessioni, permessi, ecc.

Ai fini dell'ammissibilità, gli impianti:
- dovranno avere una capacità di produzione annuale superiore, almeno, del 25% del consumo energetico annuale complessivo dell'azienda;
- dovranno rispettare la normativa vigente in termine di qualità dell'aria ed emissioni in atmosfera, tenendo in considerazione anche i piani di qualità dell'aria laddove esistenti;
- se realizzati *ex novo*, non dovranno avere una capacità di produzione superiore a 1 MW, ridotta a 0,3 MW per gli impianti di digestione anaerobica;
- se cogenerativi: dovranno prevedere l'utilizzo, compreso l'autoconsumo, di almeno il 50% dell'energia termica prodotta;
- se destinati principalmente alla produzione di energia elettrica da biomasse organiche: dovranno essere dotati di separatore delle sostanze solido-liquide;
- se a energia solare, fotovoltaici o per produzione di calore: dovranno essere installati su edifici aziendali esistenti al fine di non consumare suolo;
- se idroelettrici: dovranno rispettare quanto disposto dalla Direttiva 2000/60/CE Direttiva quadro sulle acque.

Misura del contributo

Sarà concesso un contributo in conto capitale, in *de minimis* ai sensi del Regolamento UE n. 1407/2013, pari al:

1) 50% del costo ritenuto ammissibile nel caso di:
   – beneficiari che, alla data di presentazione della domanda di sostegno, sono giovani agricoltori già in possesso dei requisiti previsti dal bando 2022 per l'accesso individuale al tipo di intervento 6.1.1;
   – beneficiari che, alla data di presentazione della domanda di sostegno, sono giovani agricoltori già in possesso dei requisiti previsti dal bando 2022 per l'accesso individuale al tipo di intervento 6.1.1 e che si sono insediati in azienda nei 5 anni precedenti alla data di presentazione della domanda di sostegno;
   – imprese biologiche, cioè aventi SAU prevalenti a biologico ivi comprese quelle in conversione indipendentemente dalla localizzazione della SAU;
2) 45% del costo ritenuto ammissibile nel caso di beneficiari diversi da quelli di cui al punto 1) la cui SAU prevalente, alla data di presentazione della domanda di sostegno, ricade nelle zone montane e i cui investimenti sono interamente realizzati in queste zone;
3) 35% del costo ritenuto ammissibile nel caso di beneficiari diversi da quelli di cui al punto 1) e 2).

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Presentazione domanda

Dovrà essere presentata entro il 7 febbraio 2023, in formato elettronico sul portale del sistema informativo agricolo nazionale (www.sian.it).

Lazio

(Determinazione 5 dicembre 2022, n. G17037, B.U.R. 6 dicembre 2022, n. 100: Avviso pubblico "Ristrutturazione dei beni immobili confiscati alla criminalità organizzata")
(Scadenza presentazione domande: 23 febbraio 2023)

Ristrutturazione immobili confiscati alla criminalità organizzata

La Regione Lazio, con il bando approvato con determinazione n. G17037 del 5 dicembre 2022, mette a disposizione contributi per la ristrutturazione edilizia e impiantistica degli immobili confiscati alla criminalità organizzata presenti nel territorio regionale per realizzare attività socioassistenziale, culturale, turistico-sociale e/o di promozione della legalità.

Enti non profit

Le proposte progettuali potranno essere presentate da organismi del Terzo settore, per gli immobili confiscati che, alla data di presentazione della domanda, risultino loro assegnati da parte dell'Agenzia Nazionale Beni Confiscati e/o degli enti locali del Lazio.
Si considerano "organismi del Terzo settore" le seguenti persone giuridiche:

- le organizzazioni di volontariato;
- le associazioni di promozione sociale;
- gli enti filantropici;
- le cooperative sociali;
- le reti associative;
- le società di mutuo soccorso;
- le associazioni;
- le comunità terapeutiche e centri di recupero e cura di tossicodipendenti di cui al testo unico delle leggi in materia di disciplina degli stupefacenti e sostanze psicotrope, prevenzione, cura e riabilitazione dei relativi stati di tossicodipendenza, di cui al D.P.R. n. 309/1990;
- le associazioni di protezione ambientale riconosciute ai sensi dell'art. 13 della Legge n. 349/1986;
- le fondazioni, gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento, in via esclusiva o principale, di una o più attività "di interesse generale" in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi (si intendono "di interesse generale" le attività di cui all'art. 5, comma 1, del D.Lgs. n. 117/2017).

Progetti ammessi

Saranno agevolati progetti relativi a interventi edilizi di manutenzione ordinaria, straordinaria e ristrutturazione edilizia, compresi il ripristino dell'agibilità del bene e la sua messa in sicurezza con interventi di tipo strutturale, di finitura e/o di impiantistica, e l'abbattimento delle barriere architettoniche, riguardanti immobili confiscati.
I progetti dovranno avere l'obiettivo di consentire ai beneficiari, direttamente o indirettamente, di utilizzare e/o migliorare l'utilizzo di tali immobili confiscati per attività socioassistenziale, educativa, culturale, di turismo sociale e/o di promozione

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

della legalità. Il medesimo progetto potrà riguardare anche immobili confiscati distinti a condizione che le attività per le quali sono o saranno utilizzati sono funzionalmente collegate.
Non saranno ammissibili progetti già avviati alla data di pubblicazione del bando (avvenuta il 6 dicembre 2022) e quelli relativi ad immobili confiscati che, nei 5 anni precedenti tale data, siano stati già oggetto di finanziamenti da parte della Regione Lazio per interventi di ristrutturazione, manutenzione e/o recupero edilizio.
I progetti ammessi a contributo dovranno essere completati entro 18 mesi dalla data di concessione del contributo, salvo proroga autorizzata previa istanza adeguatamente motivata.

Misura del contributo

Il contributo regionale, a fondo perduto, coprirà fino al 100% dei costi ammissibili al netto dell'eventuale cofinanziamento previsto in fase di richiesta, con un massimo di 50.000 euro.

Presentazione domanda

Potrà essere inviata dalle ore 12:00 del 10 gennaio 2023 fino alle ore 18:00 del 23 febbraio 2023 esclusivamente *on line* mediante la piattaforma GeCoWEB Plus.
Per ciascun richiedente, è ammissibile la presentazione di una sola domanda.

Toscana

(Decreto 25 novembre 2022, n. 23894, supplemento n. 197 al B.U.R. 14 dicembre 2022, n. 50, parte III: bando per il sostegno a investimenti finalizzati al miglioramento delle condizioni di salute e sicurezza sui luoghi di lavoro: prima applicazione per il Settore "Moda"; Decreto 9 dicembre 2022, n. 24379: rettifica bando)
(Presentazione domande: a sportello)

Bando Sicurezza lavoro (settore moda)

Dalla Regione Toscana contributi per aumentare il livello di salute e sicurezza dei lavoratori nelle imprese della filiera della moda.
Il sostegno è previsto dal bando emanato con Decreto n. 23894 del 25 novembre 2022, rettificato con Decreto n. 24379 del 9 dicembre 2022.
La dotazione finanziaria disponibile è pari a 3 milioni di euro.

Cooperative ed enti non profit

Saranno ammesse le *micro*, piccole e medie (MPMI) cooperative, anche sociali, regolarmente iscritte alla CCIAA territorialmente competente, con sede o unità locale in Toscana ed esercitanti un'attività economica identificata come prevalente rientrante in uno dei seguenti Codici Ateco ISTAT 2007 della Filiera Produttiva della Moda: 13.10.00; 13.20.00; 13.30.00; 13.91.00; 13.92.10; 13.92.20; 13.93.00; 13.94.00; 13.95.00; 13.96.10; 13.96.20; 13.99.10; 13.99.20; 13.99.90; 14.11.00; 14.12.00; 14.13.10; 14.13.20; 14.14.00; 14.19.10; 14.19.21; 14.19.29; 14.20.00; 14.31.00; 14.39.00; 15.11.00; 15.12.01; 15.12.09; 15.20.10; 15.20.20; 16.29.11; 16.29.12; 20.42.00; 20.59.60; 22.29.01; 24.41; 32.12.10; 32.12.20; 32.13.01; 32.13.09; 32.50.50; 32.99.1; 32.99.20.

Progetti ammessi

Il contributo regionale potrà essere richiesto a fronte di progetti di investimento aventi almeno una delle seguenti finalità:

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

- attivazione di soluzioni informatiche che prevedano le seguenti funzionalità: tracciamento delle procedure di sicurezza attuate, notarizzazione delle procedure di cui sopra attraverso l'utilizzo di tecnologia *blockchain*, servizi di accessibilità per utenti esterni quali ispettori qualificati o altri utenti autorizzati in sola consultazione;
- adozione di sistema di gestione conforme alla norma tecnica ISO 45001.

Gli investimenti potranno avere avuto avvio prima della data di presentazione della domanda a partire dal 1° gennaio 2022 e, fermi restando gli adempimenti che la legislazione in materia di salute e sicurezza sui luoghi di lavoro prevede a carico dei diversi soggetti, dovranno essere specificamente destinati a migliorare la gestione della sicurezza dei lavoratori, avendo a riferimento le informazioni riportare sul documento di valutazione dei rischi (DVR) del soggetto beneficiario.
Il progetto dovrà avere una durata complessivo di 12 mesi, prorogabile fino ad un massimo di 3 mesi dietro presentazione di richiesta motivata.

Misura del contributo

Sarà riconosciuto un contributo a fondo perduto pari al 40% del totale delle spese ammissibili e per un importo non inferiore a 8.000 euro e non superiore a 50.000 euro. Nel caso in cui il progetto presentato sia stato condiviso dal proponente con l'impresa committente e/o con altre imprese appartenenti alla stessa filiera e l'accordo preveda l'utilizzo di metodi e tecnologie comuni, nonché l'implementazione di un modello uniforme di innovazione nell'organizzazione aziendale (con relativa attestazione di quest'ultima) l'importo massimo del contributo sarà pari a 60.000 euro.

Presentazione domanda

Potrà essere presentata fino ad esaurimento fondi, esclusivamente *on line*, tramite SPID, CIE, CNS sul portale di Sviluppo Toscana S.p.A., https: //accessosicuro. sviluppo.toscana.it/.

... dalle Fondazioni

Fondazione Cariplo

(Bando "Riprogettiamo il futuro", pubblicati sul sito www.fondazionecariplo.it/it/bandi/Bandi.html)

(Scadenza presentazione domande: 16 febbraio 2023)

Riprogettiamo il futuro

Ha un *budget* di 1.850.000 euro il bando "Riprogettiamo il futuro", aperto dalla fondazione Cariplo e diretto a rafforzare le competenze e la dimensione organizzativa degli enti del Terzo settore.

Enti non profit

Potranno presentare richiesta di contributo enti privati senza scopo di lucro:

- che operino nei territori di riferimento della fondazione Cariplo (Province lombarde e Province di Novara e del Verbano Cusio Ossola);
- legalmente costituiti prima del 1° gennaio 2020 e che dimostrino almeno 2 anni di operatività in ambito sociale, culturale e/o ambientale;
- che abbiano frequentato almeno il 90% dei corsi presenti nella piattaforma Cariplo *Social Innovation Lab*.

Tali soggetti potranno candidarsi singolarmente o in partenariato con altri enti privati *non profit*.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Progetti ammessi

Il bando sostiene lo sviluppo organizzativo degli enti *non profit* attivi in campo ambientale, culturale e dei servizi alla persona al fine di migliorare l'efficacia del loro operato, rafforzare la loro capacità di intervento alla luce dell'evoluzione del contesto e ampliare le rispettive comunità di riferimento.

In particolare, il bando si prefigge di:

- promuovere e facilitare il cambiamento interno all'organizzazione (*change management*); a titolo di esempio:
  - personale e gestione: valorizzare le professionalità e i talenti delle persone che operano nelle organizzazioni; ottimizzare i processi gestionali interni;
  - progettazione strategica: rafforzare le capacità di elaborazione e decisionali;
  - alleanze: creare e consolidare il lavoro di rete con altri attori (locali e/o internazionali) per il raggiungimento di obiettivi condivisi, anche orientandosi verso approcci "intersettoriali" e *intertarget*;
- favorire il protagonismo giovanile all'interno dell'ente proponente/del partenariato; a titolo di esempio:
  - percorsi di maggiore connessione con enti formativi per creare ulteriori opportunità lavorative e/o di *training on the job*, guardando anche a nuovi profili e competenze (ad es. il digitale);
  - presenza dei giovani all'interno della *governance* e/o sviluppo di processi decisionali che li coinvolgano nella pianificazione strategica;
  - promozione per i giovani di un volontariato di qualità che valorizzi le loro competenze e rafforzi le *soft skills*. Gli ambiti di lavoro proposti, coerentemente con il percorso formativo 2022 promosso tramite la piattaforma Cariplo *Social Innovation Lab*, sono: progettazione, digitale, *fundraising* e normative.

I progetti dovranno:

- essere chiaramente finalizzati allo sviluppo organizzativo dell'ente capofila e, se presenti, degli enti *partner*;
- riguardare uno o più dei seguenti ambiti di lavoro:
  - progettazione: adottare sempre di più all'interno delle organizzazioni una "cultura" della progettazione, collegata alla chiara definizione di obiettivi di cambiamento, al monitoraggio delle proprie azioni e alla stima del loro impatto; utilizzare nuovi approcci e strumenti operativi che siano in grado di coinvolgere sia il personale dell'ente sia altri attori del contesto di riferimento;
  - digitale: utilizzare le potenzialità offerte dalla tecnologia per perseguire una maggiore efficienza dei processi di lavoro, per rafforzare la collaborazione interna ed esterna, per far crescere l'organizzazione in termini di competenze e capacità di utilizzo del digitale, per costruire una filiera del dato (organizzare, utilizzare e comunicare) mirata ad acquisire una maggiore consapevolezza decisionale e strategica;
  - *fundraising*: ricercare nuove condizioni di sostenibilità attraverso una strategia di diversificazione dei proventi, rinnovando o costruendo nuove forme di relazione con le comunità di riferimento intorno a obiettivi comuni, anche attraverso una differenziazione degli strumenti di mobilitazione delle risorse (intese come risorse economiche, beni materiali, volontariato, competenze, idee, ecc.);
  - normative: alla luce dei cambiamenti recenti, avviare dei percorsi che consentano all'ente, a tutti i livelli, di cogliere le opportunità offerte dal nuovo assetto (es. scelta della forma giuridica più adatta, adeguamenti organizzativi, ecc.);
- avere avvio successivo al 16 febbraio 2023;
- avere durata massima 18 mesi.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Misura del contributo

Il contributo richiesto alla fondazione Cariplo dovrà essere compreso tra 15.000 e 50.000 euro e comunque non superiore all'80% dei costi totali del progetto (in caso di progetti presentati in partenariato, il massimo contributo richiedibile è pari a 70.000 euro).

Presentazione domanda

Dovrà essere presentata entro il 16 febbraio 2023, in via telematica collegandosi al sito www.fondazionecariplo.it.

CON I BAMBINI Impresa sociale

(Bando "Liberi di crescere", pubblicato sul sito www.conibambini.org/)
(Scadenza presentazione domande: 10 febbraio 2023)

Bando "Liberi di crescere"

L'impresa sociale "Con i Bambini", con il bando "Liberi di crescere", stanzia 10 milioni di euro a sostegno di progetti a favore dei figli minorenni di persone detenute.

Enti non profit

Le proposte dovranno essere presentate da *partnership* costituite da almeno 3 soggetti. All'interno di ogni raggruppamento dovrà essere identificato un soggetto (soggetto responsabile), che coordina i rapporti di tutti i *partner* con l'impresa sociale Con i Bambini, anche in termini di rendicontazione.
Il soggetto responsabile, alla data di pubblicazione del bando (avvenuta il 10 dicembre 2022), dovrà:

- essere un ente cui si applicano le disposizioni contenute nel Codice del Terzo settore (D.Lgs. n. 117/2017);
- essere stato costituito da almeno 2 anni in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata;
- non essere presente in altre proposte relative al bando in qualità di *partner*;
- avere la sede legale e/o operativa nella Regione di intervento;
- non avere più di un progetto, in qualità di soggetto responsabile, finanziato da Con i Bambini e ancora in corso.
- almeno un altro ente di Terzo settore (cui si applicano le disposizioni contenute nel Codice del Terzo settore D.Lgs. n. 117/2017);
- salvo nel caso la proposta preveda l'avvio di una nuova casa-famiglia protetta: l'istituto/i penitenziario/i con il quale si collaborerà per l'individuazione dei beneficiari e l'implementazione delle attività progettuali.

La *partnership* dovrà inoltre includere:

- (oltre al soggetto responsabile) almeno un altro ente di Terzo settore (cui si applicano le disposizioni contenute nel Codice del Terzo settore D.Lgs. 117/2017);
- (salvo nel caso la proposta preveda l'avvio di una nuova casa-famiglia protetta) l'istituto/i penitenziario/i con il quale si collaborerà per l'individuazione dei beneficiari e l'implementazione delle attività progettuali.

Gli altri soggetti della *partnership* (ulteriori rispetto al soggetto responsabile e a quelli di cui ai punti precedenti) potranno appartenere, oltre che al mondo del Terzo settore e della scuola, anche a quello delle istituzioni, dei sistemi regionali di istruzione e formazione professionale, dell'università, della ricerca e al mondo delle imprese.
La partecipazione di enti *for profit* in qualità di soggetti della *partnership* non dovrà essere finalizzata alla ricerca del profitto, ma all'apporto di competenze e risorse per la crescita e lo sviluppo del territorio e della comunità locale.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Progetti ammessi

Saranno sostenute iniziative, integrate e multidimensionali, che:

- favoriscano la presa in carico personalizzata dei figli minorenni di detenuti, in ambito scolastico ed extrascolastico, adottando strategie di intervento personalizzate in base alle fasce d'età e ai bisogni educativi;
- garantiscano una maggiore tutela dei figli in visita, nelle modalità e nelle condizioni di accesso alle carceri;
- favoriscano un ruolo attivo e consapevole dei genitori detenuti nella crescita e nell'educazione dei figli;
- intervengano nei contesti di esecuzione della pena, attraverso attività culturali, ludiche e ricreative dedicate alla diade genitore-figlio;
- prospettino occasioni di autoriflessione ed elaborazione della propria storia per i figli di detenuti e promuovano il loro protagonismo in esperienze positive di crescita;
- includano percorsi di supporto psicologico e di sostegno alla genitorialità per i genitori detenuti e per le famiglie attraversate dall'esperienza detentiva, specie quelle in condizioni di vulnerabilità socioeconomica, anche nella fase successiva alla scarcerazione;
- incoraggino la creazione di un sistema di supporto al nucleo familiare, mettendo in rete le risorse (umane ed economiche) presenti sul territorio;
- sostengano attività finalizzate al *capacity building*, al coordinamento, alla riflessione formativa e alla supervisione di operatori, educatori, insegnanti, funzionari giuridico-pedagogici, assistenti sociali e agenti di polizia penitenziaria.

Si raccomandano l'adozione di procedure dedicate alla tutela dei minorenni dai rischi di abuso, maltrattamento, sfruttamento e condotta inappropriata (*child safeguarding policy*) da parte degli operatori e la valutazione, la supervisione regolare e la prevenzione del rischio di stress lavoro-correlato e/o di *burn-out* di tutti gli operatori coinvolti.

I progetti dovranno:

- includere, nel piano delle azioni, risorse specifiche per la valutazione di impatto, nonché prevedere la localizzazione dell'intervento in un'unica Regione;
- garantire una quota di cofinanziamento monetario pari ad almeno il 10% del costo totale;
- prevedere che nessun soggetto della *partnership* gestisca una quota superiore al 50% del contributo richiesto e che almeno il 65% delle risorse sia gestito da enti del Terzo settore;
- prevedere una durata complessiva non inferiore ai 36 e non superiore ai 48 mesi.

Misura del contributo

Il contributo richiesto dovrà essere compreso tra 250.000 e 750.000 euro. L'aiuto effettivamente assegnato da Con i Bambini potrà eventualmente essere inferiore al contributo richiesto e alla soglia minima prevista.

Presentazione domanda

Dovrà essere presentata entro il 10 febbraio 2023 (ore 13:00) esclusivamente *on line*, tramite la piattaforma Chàiros raggiungibile tramite il sito *internet* www.conibambini.org.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Panorama normativo

Legislazione

Rendicontazione 5x1000: online la nuova piattaforma

(Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, Decreto direttoriale 13 dicembre 2022)

Il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali ha pubblicato il Decreto direttoriale n. 396 del 13 dicembre 2022 di adozione, ai sensi dell'art. 16, comma 1, del D.P.C.M. 23 luglio 2020, della modulistica relativa alla rendicontazione del cinque per mille.

L'atto costituisce un aggiornamento rispetto alla precedente modulistica (e relative linee guida) approvata con il Decreto direttoriale n. 488 del 22 settembre 2021, a seguito della messa a disposizione degli enti beneficiari del contributo di importo pari o superiore a 20.000 euro di una piattaforma informatica dedicata.

In tale piattaforma gli enti dovranno adempiere agli obblighi di compilazione, trasmissione e comunicazione di avvenuta pubblicazione del rendiconto, realizzandosi in tal modo la dematerializzazione della documentazione amministrativa.

Le disposizioni indicate nel decreto devono essere applicate a partire dal contributo finanziario 2021.

È utile ricordare che sono tenuti al rispetto delle linee guida i soggetti beneficiari del contributo del cinque per mille come individuati dall'art. 1, comma 1, lett. a), del D.P.C.M. 23 luglio 2020: "enti del Terzo settore iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore di cui all'art. 46, comma 1, del Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società".

In via transitoria, nelle more della piena operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore, i soggetti destinatari delle linee guida continuano ad essere i soggetti individuati dall'art. 1, comma 2, del D.P.C.M. in parola:

- enti del volontariato e delle altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale;
- associazioni di promozione sociale, iscritte nei registri nazionale, regionali e delle Province autonome di Trento e Bolzano;
- associazioni e fondazioni riconosciute.

Tutti i soggetti beneficiari, indipendentemente dall'ammontare dell'importo percepito, hanno l'obbligo di redigere il rendiconto e la relativa relazione illustrativa entro 12 mesi dalla data di percezione del contributo.

Parimenti, grava su tutti i soggetti beneficiari l'obbligo di conservare presso la propria sede il rendiconto e la relazione, unitamente ai giustificativi di spesa, per 10 anni decorrenti dalla data di redazione del rendiconto.

Solo i soggetti beneficiari di contributi pari o superiori a euro 20.000 hanno altresì l'obbligo di trasmettere il rendiconto e la relazione illustrativa entro 30 giorni dalla data ultima prevista per la redazione.

Oggetto della trasmissione sono esclusivamente il rendiconto e la relazione illustrativa, con esclusione, pertanto, dei singoli giustificativi di spesa, i quali non dovranno

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

essere inviati, bensì conservati in originale ed esibiti qualora il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali ne faccia richiesta.

Approvato il Codice etico per i professionisti incaricati

(Ministero delle Imprese e del Made in Italy, Decreto 1° dicembre 2022; Ministero delle Imprese e del Made in Italy, Codice etico allegato al Decreto 1° dicembre 2022)

Il Ministero delle Imprese e del *Made in Italy* ha pubblicato il Decreto 1° dicembre 2022 con allegato il Codice etico dei professionisti che svolgono incarichi nelle società fiduciarie e fiduciarie e di revisione ai sensi del D.L. n. 233/1986 (convertito con Legge n. 430/1986) e nelle società cooperative *ex* artt. 2545-*terdecies*, 2545-*sexiesdecies*, 2545-*septiesdecies* e 2545-*octiesdecies* c.c.

In particolare, il decreto chiarisce che il Codice etico è la carta dei diritti e doveri morali nonché mezzo efficace per prevenire comportamenti irresponsabili o illeciti da parte di chi opera in nome e per conto del Ministero.

Il Codice etico indica in sostanza i princìpi guida della condotta da adottare da parte dei professionisti nominati dal Ministero delle Imprese e del *Made in Italy* nell'esecuzione degli incarichi. Infatti, l'attività di tali soggetti deve essere rispettosa dei doveri di buona fede, lealtà, imparzialità e diligenza e degli obblighi di riservatezza, dev'essere inoltre conforme alla posizione di indipendenza nonché ossequiosa dei compiti di garanzia correlati.

Il codice deve essere applicato anche ai consulenti, ai tecnici ed ai collaboratori dei quali il professionista, debitamente autorizzato, si avvale per lo svolgimento delle proprie funzioni.

Il professionista incaricato, dal momento dell'accettazione dell'incarico, si impegna a rispettare il codice e a tenere una condotta ispirata ai princìpi di lealtà, imparzialità, integrità, onestà, trasparenza, competenza, indipendenza ed efficacia.

Egli deve evitare ogni atto o comportamento che violi o possa far ritenere violate le disposizioni di legge o di regolamento o contenute nel codice.

I rapporti tra il professionista e l'Amministrazione conferente l'incarico sono improntati a fiducia e collaborazione.

Il professionista si adopera per prevenire situazioni di conflitto d'interessi con l'incarico attribuito e deve informare tempestivamente l'Amministrazione conferente l'incarico degli eventuali interessi, anche di natura economica, che egli, il coniuge, i parenti entro il quarto grado, gli affini entro il secondo grado o i soggetti conviventi abbiano nelle attività o nelle decisioni di propria competenza astenendosi, in ogni caso, dal partecipare ad attività o decisioni che determinano o possono indurre tale conflitto o che possano minare l'integrità del rapporto fiduciario con l'Amministrazione conferente.

Il codice impegna altresì il professionista cessato dall'incarico a qualunque titolo a non trovarsi in una situazione di conflitto di interessi con i soggetti coinvolti nella procedura per il prosieguo e fino a conclusione della stessa.

Il professionista, unitamente ai propri dipendenti e collaboratori, si impegna nella comunicazione verbale e scritta rivolta a qualunque destinatario ad utilizzare un linguaggio chiaro, comprensibile e riguardoso del ruolo ricoperto.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Prassi

Erogazioni liberali per impresa sociale: il regime fiscale applicabile

(Agenzia delle entrate, risposta a interpello 19 dicembre 2022, n. 593)

L'Agenzia delle entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 593 del 19 dicembre 2022 in tema di regime fiscale delle erogazioni liberali di cui all'art. 83, commi 1 e 2 del D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (CTS) a favore di un consorzio.

Con il D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 2 agosto 2017, n. 179) è stato approvato, in attuazione dell'art. 1, comma 2, lett. b) della Legge 6 giugno 2016, n. 106, il "Codice del Terzo settore" che provvede al riordino e alla revisione organica della disciplina vigente in materia di enti del Terzo settore (ETS).

L'art. 83 del medesimo CTS dispone, inoltre, che dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche si detrae un importo pari al 30% degli oneri sostenuti dal contribuente per le erogazioni liberali in denaro o in natura a favore degli enti del Terzo settore di cui all'art. 82, comma 1, per un importo complessivo in ciascun periodo d'imposta non superiore a 30.000 euro. L'importo di cui al precedente periodo è elevato al 35% degli oneri sostenuti dal contribuente, qualora l'erogazione liberale sia a favore di organizzazioni di volontariato.

Le liberalità in denaro o in natura erogate a favore degli enti del Terzo settore di cui all'art. 82, comma 1, da persone fisiche, enti e società sono deducibili dal reddito complessivo netto del soggetto erogatore nel limite del 10% del reddito complessivo dichiarato.

L'eventuale eccedenza può 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.

In base al successivo comma 3, le disposizioni relative alle detrazioni e alle deduzioni si applicano a condizione che le liberalità siano utilizzate in base a quanto previsto dall'art. 8, comma 1, del CTS, ai sensi del quale il patrimonio degli enti del Terzo settore, comprensivo di eventuali ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate è utilizzato per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Dal punto di vista soggettivo, l'agevolazione prevista dall'art. 83 si applica, ai sensi del comma 1, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali in denaro o in natura a favore degli ETS di cui all'art. 82, comma 1, ovvero a tutti gli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore previsto dall'art. 45 dello stesso CTS (RUNTS), comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società.

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, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Pertanto, in base alla predetta disposizione possono assumere la qualifica di impresa sociale "tutti gli enti privati", tra cui anche i consorzi, inclusi quelli costituiti nelle forme societarie. Non ci sono, dunque, preclusioni riguardo la veste civilistica che può essere assunta dall'ente "impresa sociale", purché essa rientri tra le tipologie di soggetti privati riconosciute ed esistenti nell'ordinamento giuridico.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Fanno eccezione a tale regola le ipotesi disciplinate nell'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 112/2017, ai sensi del quale non possono acquisire la qualifica di impresa sociale le società costituite da un unico socio persona fisica, le amministrazioni pubbliche e gli enti i cui atti costitutivi limitino, anche indirettamente, l'erogazione dei beni e dei servizi in favore dei soli soci o associati.

Ai sensi dell'art. 11 del CTS, inoltre, per le imprese sociali, l'iscrizione nell'apposita sezione del Registro imprese soddisfa il requisito dell'iscrizione nel RUNTS.

Quindi laddove sussistano i requisiti per la qualifica di "impresa sociale" (la cui valutazione compete al Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali), l'ente rientra tra i soggetti destinatari delle erogazioni liberali deducili dal reddito complessivo o detraibili dall'imposta lorda del donante, ai sensi del citato art. 83 del CTS.

Bonus energia: la ONLUS può fruire del credito con riferimento alle sole "attività connesse"

(Agenzia delle entrate, risposta a interpello 14 dicembre 2022, n. 586)

Con la risposta a interpello n. 586 del 14 dicembre 2022 in tema di crediti di imposta per acquisto di energia elettrica e gas a favore di imprese non gasivore e non energivore e fruibilità da parte di una ONLUS.

L'art. 3 del Decreto Ucraina stabilisce che:

- alle imprese dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 16,5 kW, diverse dalle imprese a forte consumo di energia elettrica di cui al D.M. 21 dicembre 2017 del Ministro dello Sviluppo economico è riconosciuto, a parziale compensazione dei maggiori oneri effettivamente sostenuti per l'acquisto della componente energia, un contributo straordinario, sotto forma di credito di imposta, pari al 12% della spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica, effettivamente utilizzata nel secondo trimestre dell'anno 2022, comprovato mediante le relative fatture d'acquisto, qualora il prezzo della stessa, calcolato sulla base della media riferita al primo trimestre 2022, al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, abbia subito un incremento del costo per kWh superiore al 30% del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019;
- il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione entro la data del 31 dicembre 2022, non concorre alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive e non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109, comma 5, T.U.I.R. ed è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'IRAP, non porti al superamento del costo sostenuto.

L'art. 4 prevede per le imprese diverse da quelle a forte consumo di gas naturale un contributo straordinario, sotto forma di credito di imposta, pari al 20% della spesa sostenuta per l'acquisto del medesimo gas, consumato nel secondo trimestre solare dell'anno 2022, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici, qualora il prezzo di riferimento del gas naturale, calcolato come media, riferita al primo trimestre 2022, dei prezzi di riferimento del mercato infragiornaliero (MIGAS) pubblicati dal gestore dei mercati energetici (GME), abbia subito un incremento superiore al 30% del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Successivamente, con l'art. 2, commi 1 e 3, D.L. n. 50/2022, la percentuale di determinazione dei crediti in esame è stata variata, stabilendo per le imprese non energivore e non gasivore che i contributi straordinari aumentassero, rispettivamente, dal 12 al 15% e dal 20 al 25% della spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica e del gas.

Il D.L. n. 115/2022 (Decreto Aiuti *bis*), il D.L. n. 144/2022 (Decreto Aiuti *ter*) e, successivamente, il D.L. n. 176/2022 (Decreto Aiuti *quater*) hanno ampliato i periodi temporali di riferimento per l'applicazione delle misure agevolative.

Con riferimento all'applicazione delle agevolazioni per le imprese non energivore e non gasivore ed all'utilizzo del credito da esse derivanti sono stati forniti chiarimenti con le circolari 13 maggio 2022, n. 13/E, 16 giugno 2022, n. 20/E, 11 luglio 2022, n. 25/E e, da ultimo, con la circolare 29 novembre 2022, n. 36/E.

Con riferimento all'ambito soggettivo di applicazione delle norme, possono fruire della misura agevolativa le imprese:

- che non siano qualificabili come "imprese a forte consumo di energia elettrica" (energivore);
- che siano dotate di contatori con potenza disponibile pari o superiore a 16,5 kW (pari o superiore a 4,5 kW con riferimento al quarto trimestre 2022);
- i cui costi/prezzi medi per kWh della componente energia elettrica riferibili al primo trimestre 2022 abbiano subito un incremento in misura superiore al 30% del costo relativo al medesimo trimestre dell'anno 2019; oppure, nel caso di credito connesso al consumo di gas;
- le imprese diverse da quelle "a forte consumo di gas naturale" ai sensi dell'art. 5 del D.L. 1° marzo 2022, n. 17 (c.d. gasivore);
- i cui costi/prezzi medi del gas naturale per usi energetici riferibili al primo trimestre 2022 abbiano subito un incremento in misura superiore al 30% del costo relativo al medesimo trimestre dell'anno 2019.

Con la circolare n. 36/E/2022, in merito all'ambito soggettivo di applicazione è stato, altresì, chiarito che, in assenza di un'espressa esclusione normativa, possono beneficiare delle misure in commento sia gli enti commerciali gli enti non commerciali indipendentemente dalla loro natura (pubblica o privata) o dalla forma giuridica (consorzio, fondazione, ecc.), ivi comprese, ad esempio, le opere pie, le istituzioni pubbliche di assistenza e beneficienza (IPAB), le Aziende pubbliche di servizi alla persona (ASP), gli Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico (IRCSS) e le Aziende unità sanitarie locali (AUSL) e le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), nel presupposto che esercitino anche un'attività commerciale.

Nella medesima circolare è stato, inoltre, precisato che, con riferimento agli enti non commerciali ed alle ONLUS, il credito d'imposta spetta solo in relazione alle spese per l'energia elettrica e il gas naturale utilizzati nell'ambito dell'attività commerciale esercitata.

A tal fine, nel caso in cui l'ente non sia dotato di contatori separati per i locali adibiti all'esercizio dell'attività commerciale rispetto a quelli utilizzati per lo svolgimento di attività istituzionale non commerciale, lo stesso è tenuto a individuare criteri oggettivi e coerenti con la natura dei beni acquistati, che consentano una corretta imputazione delle spese (quali, ad esempio, per il gas e per l'energia elettrica, rispettivamente,

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

la cubatura degli spazi e la metratura delle superfici adibiti all'attività commerciale rispetto a quelle totali degli spazi e delle superfici complessivamente utilizzati).
In sostanza, per i soggetti diversi dagli enti commerciali, la possibilità di applicare le misure di favore in argomento è subordinata, tra l'altro, alla circostanza che esercitino anche un'attività commerciale.
Con riferimento alle attività svolte dalle ONLUS, ai fini delle imposte sui redditi, il legislatore ha operato una netta distinzione tra attività istituzionali indicate al comma 1, lett. a), art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997, intese all'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale, e attività connesse.
Le attività istituzionali sono, infatti, del tutto escluse dall'area della commercialità; conseguentemente tali attività sono completamente irrilevanti ai fini delle imposte sui redditi.
A differenza delle attività istituzionali, le attività connesse mantengono la natura di attività commerciali, ma non concorrono, per espressa previsione contenuta nel comma 2 dell'art. 150 del T.U.I.R., alla formazione del reddito imponibile.
Da quanto sopra deriva che la ONLUS potrà fruire dei crediti in parola, relativamente ai costi per l'acquisto dell'energia elettrica e del gas sostenuti con riferimento alle sole attività connesse aventi natura commerciale, a condizione che sussistano tutti gli ulteriori requisiti previsti dalla disciplina sul credito di imposta.

RUNTS: chiarimenti sull'iscrizione per silenzio-assenso

(Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, nota 2 dicembre 2022, n. 18655)

Il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali ha pubblicato nella sezione relative agli enti del Terzo settore, la nota n. 18655 del 2 dicembre 2022 avente ad oggetto: "Trasmigrazione di ente già dotato di personalità giuridica. Iscrizione al RUNTS per silenzio-assenso".
In particolare, sono stati richiesti chiarimenti al Ministero relativamente ai casi di enti, già dotati di personalità giuridica, per i quali, dopo la trasmigrazione, siano inutilmente trascorsi senza alcun provvedimento espresso o anche senza alcuna interlocuzione con il competente Ufficio del RUNTS, i termini procedimentali di 180 giorni di cui all'art. 54 del Codice del Terzo settore (al netto della sospensiva prevista dall'ultimo periodo del comma 2 del citato articolo).
Il Ministero ricorda che lo scadere del termine procedimentale, ha comportato in favore dell'ente il consolidarsi del c.d. silenzio-assenso che pone in capo all'Ufficio l'obbligo di provvedere senza ritardi all'iscrizione nel RUNTS, attraverso le funzionalità in uso, "senza provvedimento".
In considerazione dell'elevato numero degli enti trasmigrati, per facilitare l'operato degli Uffici del RUNTS, il Ministero ha già concordato, con le Regioni e con il gestore del sistema, modalità informatiche attraverso le quali sia automaticamente iscritto al RUNTS, senza l'adozione di provvedimenti che avrebbero un mero valore ricognitivo dell'avvenuta maturazione del silenzio-assenso, un primo contingente di enti che alla scadenza dei termini procedimentali risulteranno non essere ancora stati oggetto di alcuna istruttoria; ovvero quegli enti per i quali non risulti nemmeno una "presa in carico" da parte degli operatori.
Il Ministero ha comunque adottato alcune misure per garantire livelli accettabili di qualità, conoscibilità e trasparenza delle informazioni del RUNTS tra cui

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

l'onere in capo agli enti iscritti senza provvedimento, di aggiornare e completare le informazioni che li riguardano e di depositare atti e bilanci degli ultimi due anni nel caso in cui essi non siano stati trasmessi agli Uffici nel corso dell'istruttoria.

Il Ministero evidenzia inoltre che particolare rilievo assume il fatto che anche in capo a tali enti verrebbe a prodursi, quale effetto dell'iscrizione nel RUNTS, la sospensione dell'iscrizione nei registri delle persone giuridiche regionali o prefettizi.

A fine di evitare situazioni di incertezza è evidente la necessità:

- da un lato che gli Uffici del RUNTS prendano il prima possibile contatti con gli Uffici gestori dei registri delle persone giuridiche, a partire dai coesistenti Uffici regionali, fornendo loro gli elenchi degli enti iscritti per decorrenza dei termini per consentire agli stessi di prendere atto della sospensione;
- dall'altro che l'informazione circa il possesso della personalità giuridica da parte degli enti pervenga di ritorno agli Uffici del RUNTS, che potranno quindi anche prima dello scadere dei 90 giorni richiedere agli enti, assegnando loro un termine congruo che tenga conto della complessità degli adempimenti, di aggiornare le informazioni, depositare i documenti e presentare altresì, tramite il notaio cui compete la verifica, la documentazione da cui risulti il possesso del patrimonio minimo al netto delle componenti negative che possano pregiudicarne l'effettiva disponibilità, che non dovrà essere antecedente a più di 120 giorni dalla data dell'atto di deposito della documentazione contabile al notaio. In mancanza, gli enti saranno cancellati dal RUNTS e di tale cancellazione dovrà essere tempestivamente informato l'Ufficio gestore del Registro delle persone giuridiche di riferimento, per i seguiti di competenza, considerato che effetto della cancellazione sarà la riattivazione a pieno titolo della posizione precedentemente sospesa.

Nei casi di enti già dotati di personalità giuridica, non è ipotizzabile alcuna soluzione immediata della continuità della stessa a seguito dell'iscrizione, anche se il possesso non risulti ancora a sistema; ma una volta che l'Ufficio RUNTS venga a conoscenza dell'iscrizione dell'ente nel Registro delle persone giuridiche, non potrà mancare di attivarsi tempestivamente per garantire ai terzi la necessaria conoscibilità degli assetti collegata all'iscrizione in un pubblico registro.

Per tale motivo, qualora la documentazione non sia depositata autonomamente dall'ente entro i 90 giorni dall'iscrizione o comunque entro il termine eventualmente assegnato dall'Ufficio, successivo a tale scadenza, l'ente potrà vedere revocata l'iscrizione al RUNTS, con conseguente ritorno dell'ente sotto la competenza dell'autorità governativa pregressa.

Un'ulteriore ipotesi che il Ministero considera è quella in cui l'ente che abbia natura di associazione, ricevuta la diffida e verificata l'insussistenza del patrimonio minimo, con decisione assembleare deliberi di mantenere la qualifica di ETS proseguendo l'attività in forma di associazione non riconosciuta, depositando copia del relativo verbale nel RUNTS.

In tale specifico caso deve richiamarsi espressamente l'attenzione della necessità, ricavabile logicamente dalla volontà del legislatore, di non mantenere comunque attiva la posizione dell'ente presso il Registro delle P.P.G.G. in presenza di una rinuncia alla personalità giuridica formalmente comunicata all'Ufficio del RUNTS.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Secondo il Ministero un ruolo importante potrà essere svolto dalle reti associative cui eventualmente gli enti aderiscano e dai CSV; il completamento e l'innalzamento del livello qualitativo della base informativa del RUNTS è un processo destinato a protrarsi oltre il termine assegnato dal legislatore agli Uffici per completare le istruttorie, che richiede uno sforzo comune nell'interesse di tutti.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Le scadenze di gennaio 2023

a cura di **Marta Saccaro** e **Luca Trambajolo**

15 gennaio 2023 Domenica

Contribuenti IVA

Emissione di fatture differite per cessioni di beni effettuate nel mese precedente, la cui consegna o spedizione risulti da un documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è stata effettuata l'operazione.

Associazioni sportive dilettantistiche e associazioni che applicano la Legge n. 398/1991

Annotazione delle operazioni effettuate nel mese precedente.

Enti non commerciali in regime contabile supersemplificato

Annotazione delle operazioni effettuate nel mese precedente.

Contribuenti IVA che operano con l'estero

Termine per la comunicazione telematica tramite SdI delle fatture ricevute nel mese precedente da soggetti non residenti.

16 gennaio 2023 Lunedì

Sostituti d'imposta

Versamento ritenute alla fonte e rate di addizionali da conguaglio.

Committenti di collaboratori coordinati e continuativi

Versamento dei contributi previdenziali relativi ai compensi pagati nel mese precedente.

Committenti di prestatori di lavoro autonomo occasionale

Versamento dei contributi previdenziali relativi ai compensi pagati nel mese precedente ai prestatori che hanno superato la soglia di 5.000 euro annui di compenso.

Marta Saccaro - Dottore commercialista in Bologna
Luca Trambajolo - Dottore commercialista in Bologna

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Datori di lavoro
Versamento dei contributi previdenziali sulle retribuzioni di competenza del mese precedente.

Aziende del settore dello spettacolo e dello sport
Versamento dei contributi *ex* ENPALS relativi al mese precedente.

Soggetti che esercitano attività di intrattenimento
Versamento dell'imposta sugli intrattenimenti relativi alle attività svolte con carattere di continuità nel mese precedente.

Contribuenti IVA mensili
Versamento dell'IVA dovuta per il mese precedente.

17 gennaio 2023 Martedì

Tutti i contribuenti
Primo giorno utile per la regolarizzazione dei versamenti di imposte e ritenute non effettuati (o effettuati in misura insufficiente) entro il 16 gennaio 2023 con la sanzione dello 0,1% per ogni giorno di ritardo fino ad un massimo di 14 giorni.

25 gennaio 2023 Mercoledì

Operatori intracomunitari con obbligo mensile
Presentazione in via telematica elenchi INTRASTAT delle prestazioni, cessioni e/o acquisti intracomunitari effettuati nel mese di dicembre 2022.

Operatori intracomunitari con obbligo trimestrale
Presentazione in via telematica elenchi INTRASTAT delle cessioni di beni e servizi intracomunitari effettuati nel quarto trimestre 2022.

30 gennaio 2023 Lunedì

Titolari di contratti di locazione
Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1° gennaio 2023.

31 gennaio 2023 Martedì

Datori di lavoro e committenti di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa
Termine per la presentazione all'INPS del modello UNIEMENS contenente i dati relativi a retribuzioni, compensi e contributi riferiti al mese di dicembre 2022. Con lo stesso modello devono essere comunicate le somme dovute riguardanti il mese precedente per i lavoratori dello spettacolo e dello sport (gestione *ex* ENPALS).

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Enti non commerciali che nel mese di novembre 2022 hanno effettuato acquisti intracomunitari nell'esercizio di attività istituzionali per i quali è dovuta l'IVA

Presentazione in via telematica della apposita dichiarazione sul Mod. INTRA 12, versamento dell'imposta relativa al mese precedente e annotazione delle fatture ricevute nel secondo mese precedente sull'apposito registro.

Titolari di redditi derivanti da terreni

Termine per la presentazione della denuncia delle variazioni di reddito dominicale e agrario avvenute nell'anno 2022.

Soggetti che hanno effettuato erogazioni liberali per iniziative culturali (art. 38, Legge n. 342/2000)

Ultimo giorno per trasmettere in via telematica all'Agenzia delle entrate l'apposita comunicazione relativa alle erogazioni liberali del 2022.

Soggetti che hanno ricevuto erogazioni liberali per iniziative culturali (art. 38, Legge n. 342/2000).

Ultimo giorno per presentare al Ministero per i Beni culturali l'apposita comunicazione relativa alle erogazioni liberali del 2022.

Organizzazioni di volontariato e fondazioni

Termine per la presentazione della domanda al Ministero del Lavoro per l'attribuzione di contributi per acquisto di autoambulanze, autoveicoli per attività sanitarie e beni strumentali e per la donazione di beni da donare a strutture sanitarie pubbliche (art. 6, D.M. 16 novembre 2017).

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Wolters Kluwer

Y43OICL

LEGGI D'ITALIA presenta One PA

OLTRE L'AGGIORNAMENTO DI SEMPRE

Stefania
Ufficio Urbanistica

DA SEMPRE IL PUNTO DI RIFERIMENTO DELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE

Leggi d'Italia presenta One PA, la soluzione digitale progettata per la Pubblica Amministrazione di oggi e di domani. Tutta l'affidabilità, l'autorevolezza, l'efficacia di Leggi d'Italia in una soluzione ancora più evoluta al servizio di chi affronta ogni giorno responsabilità crescenti e adempimenti sempre più complessi.
La documentazione ufficiale più completa e aggiornata, l'interpretazione degli esperti, gli strumenti operativi in materia di appalti, pubblico impiego, tributi, edilizia e urbanistica, ambiente per gestire al meglio uno scenario in continua trasformazione.

Scopri di più su **one.it/pa**

One PA FA GRANDE LA DIFFERENZA

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Wolters Kluwer

Y011ICL

AFFRONTA IL TEMA IN PROFONDITÀ

One FISCALE

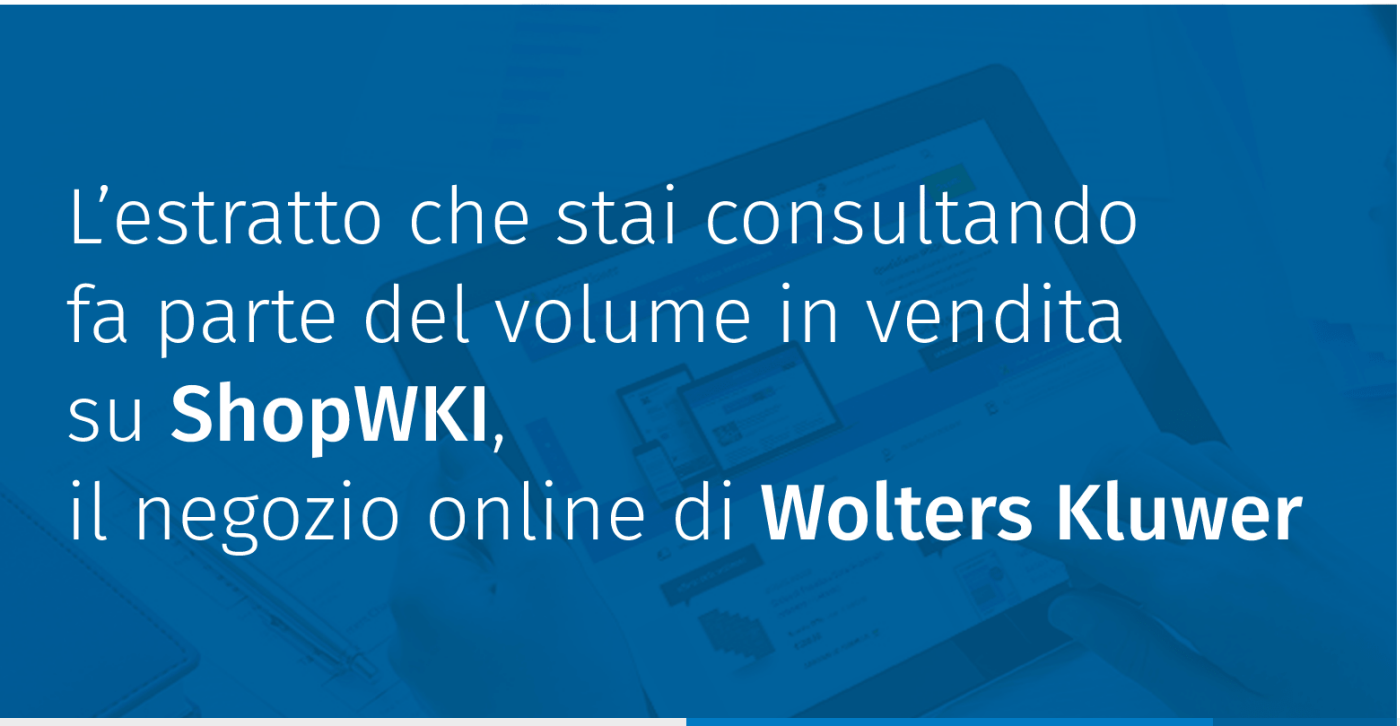
presenta *IVA, TUIR, Indirette e Accertamento*

Da oggi c'è Experta FISCALE per offrire una consulenza ancora più completa e di valore ai propri clienti, in un'unica soluzione quattro sezioni integrate su IVA, TUIR, Imposte Indirette e Tributi Locali, Accertamento e riscossione. Uno strumento indispensabile con Codici Commentati dai migliori esperti, Formule, Quesiti, Articoli di Approfondimento e molto altro per aggiungere profondità al tuo lavoro in materia fiscale.

Scopri di più su **info.onefiscale.it**

One|FISCALE FA GRANDE LA DIFFERENZA

Wolters Kluwer



L'estratto che stai consultando
fa parte del volume in vendita
su **ShopWKI**,
il negozio online di **Wolters Kluwer**

Torna al libro

CEDAM IPSOA UTET GIURIDICA il fisco ALTALEX