

ENTI NON COMMERCIALI

Le sportive dilettantistiche, l'attività commerciale e l'Iva

di Guido Martinelli

È prassi che l'Agenzia delle entrate, in sede di **verifica** ad una associazione o società, proceda al **disconoscimento della natura sportiva dilettantistica** ogni qual volta ritenga che **l'attività si sia svolta con modalità commerciali**.

Tale assunto appare non conforme ad una corretta interpretazione delle norme.

- Se il legislatore ha espressamente previsto, all'ultimo comma dell'**articolo 149 Tuir**, che alle **associazioni sportive** non si applica la qualifica della perdita dello status di **ente non commerciale** in presenza di **parametri contabili** che vedano anche in maniera preponderante la presenza di proventi di natura c.d. "commerciale";
- se ha previsto che ad **enti commerciali** (come la stessa Agenzia qualifica, nei suoi documenti di prassi, le società sportive di capitali dilettantistiche, vedi per ultima la **circolare AdE 18/E/2018**) si possano applicare le **agevolazioni fiscali previste per le associazioni sportive** (vedi primo comma dell'**articolo 90 L. 289/2002**)

non può che derivarne che **l'inquadramento come commerciale o meno dell'attività svolta potrà avere conseguenze al fine dell'accertamento Iva e Redditi, ma mai al fine della qualificazione come sportivo dell'ente**.

A tal fine sarà sufficiente poter dimostrare **l'iscrizione al registro Coni**, l'affiliazione ad un **ente sportivo nazionale riconosciuto** (FSN/DSA o EPS) e lo **svolgimento di attività classificata come sportiva** (e cioè ricompresa tra quelle riconosciute come tali dal Coni).

Sulla base di tali presupposti, **il diritto a godere** delle agevolazioni tipiche previste per le sportive (**L. 398/91, erogazione di compensi ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lett. m, Tuir, ecc.**), ovviamente sussistendone gli altri presupposti tipici di queste discipline, **permarranno anche in presenza di attività svolta con modalità esclusivamente commerciali**.

Queste, se provate, **impediranno il godimento della defiscalizzazione dei corrispettivi specifici** di cui al combinato disposto di cui all'**articolo 148 Tuir** e **articolo 4 D.P.R. 633/1972** e succ. mod. **ma non potranno pregiudicare il diritto a godere delle altre agevolazioni sopra indicate**.

Basti pensare, ad esempio, alle **società di vertice di sport di squadra dilettantistici**. Sono tutte costituite in forma di **società di capitali** senza scopo di lucro e svolgono esclusivamente attività commerciale attraverso il **reperimento di sponsor** e la **vendita biglietti**.

Non si vede perché siano da ritenersi legittime, o comunque tali da non inficiare la natura di sodalizio sportivo, le iniziative organizzate per incrementare il pubblico pagante di un incontro sportivo di alto livello mentre analoga attività, posta in essere da una **sodalizio per incrementare i frequentatori del proprio impianto**, porterebbe a farla **decadere dallo status di società sportiva**.

Un altro aspetto su cui occorre concentrare l'attenzione è **l'addebito Iva che viene accertato in sede di verifica da parte della Agenzia per carenza della qualifica di associati o tesserati dei soggetti paganti partecipanti alle attività**.

Siamo certi che anche su questo non si possa fare qualche considerazione?

Gli organismi non aventi scopo di lucro, infatti, **per le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, non sono soggetti passivi Iva**, anche se il destinatario di tali prestazioni non è membro dei suddetti organismi, cioè non è tesserato.

È questa la conclusione a cui è giunta la Corte di Giustizia con la sentenza relativa alla **causa C-495/12 del 19.12.2013**.

Tramite tale pronuncia la Corte UE ha messo in luce la probabile **illegittimità** delle indicazioni fornite dall'Amministrazione Finanziaria con la **risoluzione 108/1996** in merito all'applicazione dell'**articolo 4, comma 4, D.P.R. 633/1972**, in base alle quali viene **esclusa la soggettività passiva degli enti associativi** limitatamente alle **prestazione rese a favore dei propri iscritti** o di quelli iscritti ad associazioni facenti parte della medesima organizzazione locale o nazionale.

I giudici comunitari hanno fondato la loro decisione sulla base dell'interpretazione dell'articolo 132, par. 1, lettera m), Direttiva 2006/112/CE, il cui recepimento nella normativa italiana è avvenuto solo parzialmente con l'**articolo 4, comma 4, D.P.R. 633/1972**.

L'agevolazione in oggetto, infatti, **prevede l'esenzione Iva per tutti quei servizi direttamente collegati con la pratica sportiva o con l'educazione fisica prestati da enti senza fini di lucro a soggetti praticanti lo sport o l'educazione fisica, indipendentemente dal fatto che quest'ultimi siano membri o meno dei suddetti organismi (nel nostro caso, quindi, tutti gli utenti)**.

Limitando tale beneficio agli enti senza scopo di lucro, la Corte di Giustizia, poi, ha precisato come a quest'ultimi non sia precluso chiudere il loro esercizio con un **saldo attivo**; il **conseguimento sistematico di profitti** da utilizzare per i servizi forniti, consistenti nell'offrire la **possibilità di praticare sport**, infatti, non implica che questi non possano qualificarsi come **organizzazione senza scopo di lucro**.

Ciò non può e non potrà essere posto in discussione fintanto che tali profitti non siano distribuiti come utili ai soci.

Si ricorda che, secondo **il consolidato orientamento della giurisprudenza comunitaria, le interpretazioni fornite dalla Corte di Giustizia integrano il contenuto della Direttiva comunitaria** e, quindi, sono direttamente applicabili negli ordinamenti nazionali.

A tal proposito, è la stessa Agenzia delle Entrate, con la **circolare 67/E/2007**, ad affermare che **“una sentenza della Corte che precisi il significato di una norma comunitaria, determinandone ampiezza e contenuto, viene quindi ad integrare e costituisce un tutt'uno con la norma interpretata** ed ha la stessa immediata efficacia – con riguardo agli ordinamenti nazionali – di quest'ultima”.

Aderendo a questa tesi sul punto si è pronunciata anche la **CTR Milano, sex XLII, sent. n. 4157 del 25.07.2014**.

Stante il vulnus appena indicato appare auspicabile che l'**Agenzia** (o, eventualmente, la **Corte di Cassazione**) prenda posizione, anche sotto questo aspetto, ai **fini Iva**.

ENTI NON COMMERCIALI

Le associazioni sportive e le attività di raccolta fondi

di Guido Martinelli

Le **attività di raccolta fondi** vengono definite dal legislatore all'**articolo 7 D.Lgs. 117/2017** (in seguito c.t.s.) quali: “.. *attività ed iniziative poste in essere da un ente del terzo settore al fine di **finanziare le proprie attività di interesse generale**, anche attraverso la richiesta a terzi di lasciti, donazioni e contributi di natura non corrispettiva*”.

Ritenuto che **tale definizione possa oggi essere ritenuta valida anche per una associazione sportiva che sia iscritta solo al registro Coni** delle associazioni e società sportive dilettantistiche, appare necessario fare il punto su una disciplina che non appare affatto uniforme.

Sarà infatti necessario formare tre **categorie**:

1. **le associazioni dotate solo di codice fiscale, in quanto non svolgono attività commerciale in via abituale,**
2. **quelle dotate di partita iva e che hanno optato per gli adempimenti di cui alla L. 398/1991**
3. **quelle dotate di partita iva e che non hanno optato per gli adempimenti di cui alla L. 398/1991.**

Le associazioni sportive dotate solo di codice fiscale applicano la **disciplina generale delle raccolte fondi** poste in essere dagli enti non commerciali di cui all'**articolo 143, comma 3, lettera a), Tuir**. Tale ultima disposizione normativa espressamente prevede che **non concorrono alla formazione del reddito** degli enti non commerciali: “*i fondi pervenuti ai predetti enti a seguito di **raccolte pubbliche di fondi** effettuate occasionalmente anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione*” (norma analoga è stata inserita per gli enti del terzo settore all'**articolo 79, comma 4, c.t.s.**).

Tali raccolte di fondi sono esenti da ogni tributo “fermo restando il regime di esclusione dall'imposta sul valore aggiunto” (**articolo 2, comma 2, D.Lgs. 460/1997**; norma riproposta in maniera analoga dall'**articolo 89, comma 18, c.t.s.**).

Gli enti che effettuano dette raccolte debbono redigere un **apposito e separato rendiconto** nel quale, anche a mezzo di specifica **relazione**, risultino in maniera chiara e trasparente le **entrate e le spese relative ad ogni iniziativa**.

Rimangono perplessità sui concetti di “**modico valore**” e di “**occasionalità**” (in realtà il **comma 3 dell'articolo 2 D.Lgs. 460/1997** prevedeva, sul punto della definizione di attività occasionale, l'emanazione di apposito decreto, che però non ha mai visto la luce) ma, in sostanza, si ritiene che la disciplina sia rimasta compiuta e che si possa applicare allo stesso modo sia alle **sportive** (senza partita iva) che agli enti del terzo settore.

Problemi nascono per le associazioni sportive che siano dotate di partita iva e che abbiano fatto l'opzione per l'applicazione della L. 398/1991.

In questo caso, infatti, trova applicazione l'**articolo 25, comma 2, L. 133/1999**. Viene infatti previsto che per le **associazioni sportive** che abbiano fatto l'opzione per detta legge, “**non concorrono a formare il reddito imponibile per un numero di eventi**

complessivamente non superiore a due per anno e per un importo non superiore..” al valore oggi stabilito di **euro 51.645,69** due tipologie di attività:

1. i proventi realizzati dalle associazioni nello svolgimento di attività commerciali connesse agli **scopi istituzionali**,
2. i proventi realizzati per il tramite della **raccolta pubblica di fondi**.

Il **D.M. 473/1999** stabilisce, al suo **articolo 1 comma 4**, che la disposizione appena illustrata sostituisce, per le associazioni sportive che abbiano fatto l'opzione per la **L. 398/1991**, la disciplina generale di cui all'**articolo 143 comma 3 Tuir**.

Ne deriva, in maniera onestamente scarsamente giustificabile, che:

- le associazioni sportive che non abbiano partita iva possono fare raccolte fondi occasionali in numero non limitato e senza limite di proventi,
- quelle che operano in regime di cui alla **L. 398/1991**, con il limite dei due eventi e con proventi limitati all'importo sopra indicato.

Qualche considerazione ulteriore dovrà essere fatta ai fini della **applicazione dell'Iva**.

La circolare **AdE 18/E/2018** innanzitutto **chiarisce**, confermando la precedente **circolare AdE 21/E/2003**, che la **decommercializzazione dei due eventi per i sodalizi sportivi che abbiano optato per la L. 398/1991 si applica anche alle società sportive dilettantistiche**, per poi precisare che la **decommercializzazione in esame opera solo ai fini delle imposte dirette e non dell'Iva**.

Infatti, per l'Amministrazione: *“un soggetto già avente la qualifica di **soggetto passivo ai fini Iva** per talune sue attività economiche deve essere considerato come soggetto passivo, sempre ai fini **Iva per qualsiasi altra attività esercitata** in modo occasionale che si sostanzia nella cessione di beni o nella prestazioni di servizi”*.

A questo punto, **due sono i dubbi interpretativi** sui quali appare opportuno un chiarimento di prassi:

- le associazioni dotate di partita iva e che non hanno optato per il regime di cui alla **L. 398/1991**, in presenza di raccolte fondi che prevedano anche la cessione di beni di modico valore, sono tenuti ad assoggettarli ad Iva o vale la norma dell'articolo 2 **D.Lgs. 460/1997** che li esclude (e che, come giustamente indicato nella Guida Pratica Uisp 19/20, non avrebbe avuto senso, come inciso, se non ci si fosse riferiti anche ai soggetti con partita Iva) ?
- il contenuto della circolare **AdE 18/E/2018** riferito all'articolo 25 **L. 133/1999** sull'assoggettamento ad Iva si riferisce ad entrambe le fattispecie di cui alle lettere a) e b) sopra riportate o solo a quelle definite: **“svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali”**? La sensazione di chi scrive è che questa sia la lettura corretta, sia per quanto riportato al punto precedente, sia per la previsione del punto 1.3 della **circolare AdE 43/E/2000** (*“per quanto riguarda il trattamento tributario ai fini Iva è evidente che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate dalle **associazioni sportive** nell'ambito delle attività che presentano il carattere della **occasionalità e saltuarietà** sono in base ai principi generali **escluse dal campo di applicazione dell'Iva**”*).

ENTI NON COMMERCIALI

I centri sportivi scolastici e il terzo settore

di Guido Martinelli

I **centri sportivi scolastici** nascono formalmente con le “**linee guida per le attività di educazione fisica, motoria e sportiva nelle scuole secondarie di primo e secondo grado**” emanate dal **Miur con nota prot. n. 4273 del 4 agosto 2009**. Ciò in quanto si riteneva necessario dotarsi di una **struttura organizzativa interna** idonea a gestire le ore aggiuntive di avviamento alla pratica sportiva previste dall'allora nuovo contratto collettivo del comparto scuola.

Ai **centri sportivi scolastici** partecipavano i **docenti di educazione fisica**, fra i quali il dirigente scolastico nominava quello incaricato del **coordinamento**.

Veniva realizzato un **programma** che veniva sottoposto agli studenti che potevano manifestare la loro volontà di partecipare o meno alle varie iniziative

I **centri sportivi scolastici**, nel loro significato ante **L. 86/2019** erano da considerare una **struttura autonoma dell'istituto scolastico** ma non vi era alcun elemento che consentisse di ritenerlo un soggetto “diverso” e autonomo rispetto alla scuola che lo aveva istituito. Pertanto tutti i rapporti giuridici realizzati e costituiti dal centro sportivo scolastico, ivi compresi quelli di debito – credito erano da imputare direttamente alla **scuola** che ne rispondeva.

Su questa realtà, finora prevista solo a livello amministrativo nelle scuole secondarie, si inserisce la previsione dell'**articolo 2 L. 86/2019**, rubricata “**centri sportivi scolastici**”.

La nuova norma, in vigore dal **31 agosto scorso**, mantenendo le finalità di organizzazione e sviluppo della pratica dell'attività sportiva nelle istituzioni scolastiche, la amplia alle scuole di ogni ordine e grado, **mantiene l'aspetto volontario sul costituire o meno i centri sportivi scolastici**, ma prevede che gli stessi siano costituiti “**secondo le modalità e nelle forme previste dal codice del terzo settore**”.

Qui nascono i primi problemi interpretativi. È noto, infatti, che fra gli enti tipizzati dall'**articolo 4 D.Lgs. 117/2017** non si parli di centri sportivi scolastici. Questi potrebbero comunque entrare in gioco con la **sezione settima** del Registro unico del terzo settore (**articolo 46, comma 1, lett. g, D.Lgs. 117/2017**) laddove troveranno collocazione “**le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale**”.

Ma tale ragionamento si scontra contro un'altra previsione. Infatti, ai sensi di quanto prevede il secondo comma dell'**articolo 4 D.Lgs. 117/2017** “**non sono enti del terzo settore le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1 comma 2 del decreto legislativo 30 marzo 2001 n. 165**”. E questa ultima norma prevede che: “**Per amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative...**” (articolo 1, comma 2, D. Lgs. 165/2001).

Quindi il centro sportivo scolastico costituito secondo le forme previste dal codice del terzo settore non potrà essere l'istituto scolastico come tale (a meno che non sia privato) ma dovrà necessariamente costituire un soggetto giuridico autonomo su base associativa.

Che questo fosse l'obiettivo del legislatore sembra **confermato** dalla previsione che *“le scuole stabiliscono il **regolamento del centro sportivo scolastico** che ne disciplina l'attività e le cariche associative”*.

A questo punto, però, si manifestano i **dubbi**. Stante il fatto, come prevede il secondo comma dell'**articolo 2 della legge in esame**, che le attività del centro sportivo scolastico sono programmate dal consiglio di istituto, **ai vertici** di questo “nuovo” ente del terzo settore si **imputeranno solo le responsabilità di una attività che non saranno loro a determinare? I professori di educazione fisica** che opereranno per il centro sportivo scolastico che tipo di **rapporto andranno ad instaurare con questo nuovo soggetto giuridico? Potranno essere retribuiti dalla scuola** per una attività che **svolgono in favore di un soggetto terzo?**

In più **la presunta “antidemocraticità”**, causata dall'avere un organo esterno che ne stabilisce l'attività, **pregiudica il riconoscimento ai fini sportivi (e quindi l'iscrizione al registro Coni) con conseguente impossibilità a godere dei benefici fiscali a ciò conseguenti.**

Ciò senza voler ricordare gli **adempimenti che il codice impone agli enti del terzo settore** (redazione bilancio, assicurazione dei volontari, pubblicazione dei compensi, ecc.). A chi spetterebbero? Non credo che le **segreterie degli istituti scolastici** siano disponibili ad accollarsi questo onere ulteriore.

In più, **il quinto comma prevede l'obbligatorietà dell'utilizzo del laureato in scienze motorie**, che nella scuola primaria non è presente (pur se esiste la possibilità che il Ministero possa allargare, con proprio decreto, ad altri soggetti con competenze diverse l'affidamento dello svolgimento delle **discipline sportive** all'interno dei centri sportivi scolastici). **Il centro sportivo scolastico della scuola elementare dove troverà, come e con cosa retribuirà e come selezionerà gli istruttori per i propri allievi?**

La sensazione è che su questa disciplina il legislatore dovrà rivedere alcuni aspetti.

ENTI NON COMMERCIALI

Le fondazioni culturali e il terzo settore – I° parte

di Guido Martinelli e Marco D'Isanto

Le Fondazioni che operano in campo culturale saranno chiamate, nei prossimi mesi, ad effettuare valutazioni complesse per inquadrare, alla luce della riforma del terzo settore, la loro collocazione nell'ambito di questo nuovo territorio giuridico.

Il primo aspetto che dovranno attentamente valutare è **il possesso dei requisiti** che il **D.Lgs. 117/2017**, noto come **Codice del Terzo Settore** (d'ora in poi "codice"), ha delineato per acquisire la qualifica di Ente del Terzo Settore.

Per le **Fondazioni Culturali**, che tradizionalmente sono partecipate o finanziate da enti pubblici, si tratta di esaminare la disposizione contenuta nel **2° comma dell'articolo 4** del codice che testualmente riporta: ***"Non sono enti del Terzo settore le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, [...], nonché gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti, ad esclusione dei soggetti operanti nel settore della protezione civile alla cui disciplina si provvede ai sensi dell'articolo 32, comma 4"***.

Sul piano interpretativo si tratta di declinare i limiti entro i quali due istituti tipici del diritto societario, e cioè direzione/coordinamento e controllo, si applicano agli **Enti del Terzo Settore**.

Il codice civile non definisce cosa si intenda per attività di "direzione e coordinamento", ma gli **articoli 2497 sexies e 2497 septies cod.civ.** stabiliscono che tale attività si presume esercitata, salvo prova contraria:

- a) da società o enti tenuti al **consolidamento dei loro bilanci**,
- b) da società o enti che le **controllino** ai sensi dell'**articolo 2359 cod. civ.**,
- c) da società o enti in forza di **vincoli contrattuali o di clausole statutarie**.

La nozione di "controllo", contenuta nell'**articolo 2359 cod. civ.** stabilisce che si ritengono controllate:

- le società in cui un'altra società dispone della **maggioranza dei voti** esercitabili nell'assemblea ordinaria;
- le società in cui un'altra società dispone di **voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante** nell'assemblea ordinaria;
- le società che sono sotto **influenza dominante di un'altra società** in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.

La delibera Anac del 20.11.2017 affronta il tema del controllo pubblico degli enti di diritto privato alla luce degli obblighi di trasparenza e prevenzione della corruzione definiti nel **D.Lgs. 33/2013** e fornisce alcune interpretazioni anche alla luce dell'**orientamento del Consiglio di Stato**.

Il controllo pubblico per gli enti di diritto privato diverse dalle società si configura, ai fini degli obblighi di trasparenza, per quegli enti con **bilancio superiore a cinquecentomila euro**, la cui attività sia finanziata in modo maggioritario per almeno due esercizi finanziari

consecutivi nell'ultimo triennio da **pubbliche amministrazioni** e in cui la totalità dei titolari o dei componenti dell'organo d'amministrazione o di indirizzo sia **designata da pubbliche amministrazioni**.

È interessante, ai fini della nostra analisi, richiamare la **risoluzione 136/E/2017** con la quale l'Agenzia delle Entrate ha fornito una spiegazione circa l'applicabilità dell'**Art Bonus** alle **Fondazioni culturali**. Tale agevolazione è sottoposta alla condizione che il soggetto destinatario delle erogazioni sia qualificato come **luogo della cultura di appartenenza pubblica**. Acquisito il parere del Ministero dei beni e delle attività culturali l'Agenzia ritiene che il requisito di appartenenza pubblica sia soddisfatto *“nella circostanza che l'istituto sia costituito per iniziativa di soggetti pubblici e mantenga una maggioranza pubblica dei soci e partecipanti; sia finanziato esclusivamente con risorse pubbliche; gestisca un patrimonio culturale di appartenenza pubblica, conferito in uso al soggetto medesimo; sia sottoposto, nello svolgimento delle proprie attività, ad alcune regole proprie della pubblica amministrazione, quali gli obblighi di trasparenza o il rispetto della normativa in materia di appalti pubblici; sia sottoposto al controllo analogo di una pubblica amministrazione.”*

In presenza di una o più caratteristiche, si ritiene che istituti della cultura aventi personalità giuridica di diritto privato, ad esempio perché costituiti in forma di fondazione, abbiano in realtà **natura sostanzialmente pubblicistica** e possono perciò ricevere **erogazioni liberali**, per il sostegno delle loro attività, che beneficiano del **credito di imposta** (ferma restando la condizione dell'appartenenza pubblica delle collezioni).

Lo stesso Mibact recentemente è intervenuto sul tema con la circolare 14510 del 23.07.2019, dedicata alle Istituzioni culturali destinatarie di contributi ai sensi della **L. 534/1996** e che risultano essere finanziate strutturalmente dallo Stato, **escludendo implicitamente il finanziamento esclusivo o prevalente** come causa ostativa per l'ingresso nel terzo Settore degli Istituti di Cultura costituiti sotto forma di Associazioni o Fondazioni.

Siamo dunque di fronte ad una pluralità di posizioni nelle quali tendenzialmente è possibile rintracciare una possibile interpretazione: rispettando lo spirito delle disposizioni codicistiche **la nozione di controllo si esplica in una attività che, di fatto, delinea una influenza dominante sull'ente privato. In questo caso non sarebbe sufficiente la semplice partecipazione di enti pubblici o la prevalenza del finanziamento pubblico, ma tale influenza dominante dovrebbe essere desunta da vincoli più stringenti.**

In questo caso, per alcune Fondazioni di partecipazione la cui presenza pubblica è mitigata dalla presenza di **soggetti privati** e che traggono le loro risorse non esclusivamente da fonti pubbliche si **aprirebbero le porte del Terzo Settore**.

Dall'altra parte è interessante, ai fini della nostra analisi, sottolineare come l'**Anac** ritiene che l'attività di rilievo pubblicistico svolta mediante una **attività di produzione di beni e servizi a favore della pubblica amministrazione** da parte di associazioni, fondazioni ed altri enti di diritto privato, **seppur non partecipate da pubbliche amministrazioni**, renda questi soggetti sottoposti alla **normativa sulla trasparenza pubblica**.

ENTI NON COMMERCIALI

Le fondazioni culturali e il terzo settore – II° parte

di Guido Martinelli e Marco D'Isanto

Nell'ordinamento italiano le figure giuridiche non lucrative si sono tradizionalmente divise in **associazioni** e **fondazioni**. Nelle prime prevale, per il perseguimento di una determinata finalità definita nello statuto dell'ente, la **componente personale** mentre, nelle seconde, prevale la **componente patrimoniale**.

Le fondazioni, in particolare, sono state a lungo **considerate alla stregua di organizzazioni deputate all'amministrazione di un patrimonio, vincolato allo scopo**, ossia l'erogazione di una utilità ad una particolare categoria di beneficiari nel perseguimento di una finalità di interesse generale, in linea con gli scopi statuari.

L'evoluzione moderna di questi istituti **ha fatto cadere progressivamente la distinzione scolastica** tra associazioni e fondazioni e nella prassi sono sorte altre figure giuridiche, di carattere intermedio, che hanno poi avuto un riconoscimento normativo.

In particolare **le fondazioni tradizionali hanno lasciato il posto alle fondazioni di partecipazione**, che hanno innovato profondamente il tradizionale istituto delle fondazioni introducendo **due importanti novità**:

- **la possibilità dei capitali privati di aderire alle fondazioni anche successivamente alla costituzione iniziale**
- **e la possibilità dei fondatori di allargare a soggetti terzi, i c.d. "partecipanti", siano essi promotori, aderenti o sostenitori, la gestione dell'ente e delle sue attività.**

Questo strumento si è rivelato particolarmente attraente nel settore dei **beni culturali** perché ha reso possibile una **collaborazione tra il settore pubblico e quello privato**, nonché il **coinvolgimento delle comunità**.

Il **Codice del Terzo Settore** ha innovato profondamente l'istituto, legittimando una fattispecie fino ad ora presente solo in dottrina e giurisprudenza, dandole una **cornice giuridica stabile**.

L'articolo 23 D.Lgs. 117/2017, che disciplina la procedura di ammissione e carattere aperto delle associazioni, **ha esteso anche alle fondazioni del Terzo settore**, il cui statuto preveda la costituzione di un organo assembleare o di indirizzo, **la possibilità di accogliere, nel corso della vita dell'ente, nuovi aderenti**.

Si tratta pertanto del **definitivo superamento del modello fondazionale tradizionale**.

L'articolo 22 comma 4 prevede che: "Si considera patrimonio minimo per il conseguimento della personalità giuridica una somma liquida e disponibile non inferiore a 15.000 euro per le associazioni e a 30.000 euro per le fondazioni. Se tale patrimonio è costituito da beni diversi dal denaro, il loro valore deve risultare da una relazione giurata, allegata all'atto costitutivo, di un revisore legale o di una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro".

Anche qui viene sovvertito uno dei paradigmi che reggeva l'istituto fondazionale: il patrimonio, come recita l'**articolo 1, comma 3, D.P.R. 361/2000**, deve essere **adeguato al raggiungimento della finalità**.

Tradizionalmente l'applicazione di questi principi impone che il patrimonio debba essere costituito, prevalentemente o esclusivamente, da cespiti dotati di un valore periziabile o da disponibilità liquide immediate, escludendo erogazioni future di somme di denaro nonché impegni o obbligazioni da parte del fondatore e di terzi.

Nel codice del terzo Settore, il patrimonio assume invece le vesti di capitale sociale che potrà dunque essere accresciuto in vista di conferimenti futuri e di apporti da parte di nuovi soci.

Nell'articolo 24 c.t.s. viene inoltre prevista la possibilità che le fondazioni, al pari delle associazioni, si dotino di un organo assembleare o di indirizzo a cui viene attribuita la funzione di indirizzo generale dell'ente e nel quale vengono, nei limiti in cui ciò sia compatibile con la natura dell'ente quale fondazione e nel rispetto della volontà del fondatore, assunte le decisioni principali della vita dell'organismo.

L'articolo 26, comma 8, c.t.s. dispone inoltre che, nelle fondazioni del Terzo settore, deve essere nominato un organo di amministrazione a cui si applicano le cause di ineleggibilità e di decadenza previste dall'articolo 2382 cod. civ.. Tali amministratori, a seconda del modello di *governance* prescelto dall'ente, potranno essere eletti dall'organo assembleare.

L'articolo 30 c.t.s. impone poi che nelle fondazioni del Terzo settore deve essere nominato un organo di controllo, anche monocratico.

Il meccanismo di nomina non viene previsto e questo determina un vuoto che deve essere colmato in via interpretativa.

Inoltre le fondazioni del Terzo settore devono nominare un revisore legale dei conti o una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro quando superino per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:

- a) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 100.000,00 euro;
- b) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 200.000,00 euro;
- c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 12 unità.

I controlli e i poteri di cui agli articoli 25, 26 e 28 cod. civ. sono esercitati sulle fondazioni del Terzo settore dall'Ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore.

Il codice del Terzo Settore modernizza profondamente l'istituto delle fondazioni e, nei fatti, rende queste organizzazioni non più vincolate alla espressione del potere individuale del fondatore ma istituzioni in grado di modificare il loro assetto patrimoniale, gestionale e di scopo.

Le fondazioni nel Terzo Settore, al pari delle associazioni, sono inoltre vincolate ad operare in una delle attività di interesse generale elencate nell'articolo 5 c.t.s. e dunque non possono, se costituite come Enti del terzo Settore, perseguire interessi particolari dei fondatori. L'immutabilità dello scopo perde in questa nuova cornice il suo peso e le fondazioni diventano una delle modalità organizzative in cui l'elemento patrimoniale continua ad esercitare la sua rilevanza così come la volontà dei fondatori ma all'interno di una cornice di grande flessibilità che consente di graduare il ruolo ed il peso sia del patrimonio iniziale sia della volontà dei "primi" fondatori.

ENTI NON COMMERCIALI

L'agenzia delle entrate chiarisce il regime transitorio per odv, aps e onlus

di Guido Martinelli

L'Agenzia delle Entrate, con la propria **risoluzione 89/E di ieri, 25 ottobre 2019** fornisce **il suo primo chiarimento sul nuovo codice del terzo settore e, in particolare, sugli aspetti fiscali del periodo transitorio**, in attesa della definitiva entrata a regime del nuovo **registro unico nazionale del terzo settore**.

Come è noto, **al momento, si possono considerare già soggette alle disposizioni di cui al D.Lgs. 117/2017** soltanto quelle associazioni che siano già iscritte ai registri delle **associazioni di promozione sociale o delle organizzazioni di volontariato**, ai sensi di quanto previsto dalle allora vigenti discipline di settore (**L. 266/1991** per le **odv** e **L. 383/2000** per le **aps**), registri la cui disciplina sopravvive alla abrogazione delle citate leggi previste dal codice del terzo settore, e le **onlus**, iscritte all'**elenco tenuto presso le Agenzie fiscali delle entrate**, la cui normativa (**D.Lgs. 460/1997**) rimarrà in vigore fino al primo periodo di imposta successivo all'entrata in vigore del Runtts e al pervenimento dell'autorizzazione alla riforma da parte delle Autorità europee.

Sia per le prime che per le seconde **era stato definito un termine per l'adeguamento del loro statuto** ai nuovi principi previsti dal codice del terzo settore.

Termine che, con la proroga prevista dall'**articolo 43, comma 4bis, D.L. 34/2019** (convertito con **L. 58/2019**) **scadrà il 30 giugno del prossimo anno**.

Adeguamento dello statuto che, per le odv e le aps, diventa di **presa d'atto dei nuovi vincoli** e delle nuove **opportunità** ma che ne mantiene la natura giuridica (a meno di scelte diverse, ad esempio per mancato possesso dei requisiti quali il numero minimo di sette associati previsto dal codice) e, pertanto, queste saranno iscritte nelle **corrispondenti sezioni del Runtts**.

Diversa la scelta per le **onlus**. Infatti la loro disciplina specifica **non ha trovato accoglienza nella riforma**. Pertanto **le attuali onlus dovranno "scegliere" se iscriversi al Runtts** e, nel caso, a quale sezione.

Si precisa che **una onlus, che ritenesse di non iscriversi al Runtts, dovrà necessariamente, dopo la definitiva entrata in vigore della riforma, devolvere il patrimonio** acquisito nel periodo in cui ha goduto dello *status* di Onlus.

Si è a lungo disquisito, sotto l'aspetto civilistico, su quale fosse il significato del termine, sopra ricordato, del **30 giugno. A seguito della emanazione delle circolari 20/2018 e 13/2019 il Ministero del Lavoro** aveva chiarito, fuori da ogni dubbio, che il mancato adeguamento nei termini indicati **incideva solo sui quorum deliberativi e costitutivi della assemblea** di modifica ma che questo **non impediva un eventuale adeguamento successivo**, in quanto il **"controllo"** sul possesso dei requisiti ai fini della iscrizione al Runtts si avrà al momento della migrazione dei dati di detti enti dai registri regionali della promozione sociale e del volontariato al Runtts.

Analoga conclusione veniva data, a maggior ragione, per le **onlus**, in quanto comunque avrebbero potuto **continuare a godere della loro disciplina di settore**, che manteneva i suoi effetti.

Chiarito l'aspetto civilistico rimanevano da approfondire le conseguenze fiscali legate ad un eventuale mancato adeguamento nei termini indicati.

Su questo aspetto, in modo assolutamente condivisibile, interviene l'Agenzia, sia pure anch'essa in maniera imprecisa.

Il documento di prassi amministrativa prevede che un ente iscritto nei registri delle **associazioni di volontariato ex L. 266/1991** o di **promozione sociale ex L. 383/2000** *“possa continuare ad applicare le disposizioni fiscali discendenti dalle norme citate sempre che sia in possesso dei requisiti formali e sostanziali previsti dalle leggi di settore”*, così come le Onlus potranno continuare ad applicare le **disposizioni fiscali previste dal D.Lgs. 460/1997**.

Quindi stiamo parlando esclusivamente delle norme indicate dalle ormai soppresse leggi di settore: **sembrerebbe confermato che il mancato adeguamento nel termine andrà a incidere solo sull'aspetto civilistico delle modalità di svolgimento della successiva assemblea di modifica statutaria.**

Perché **il chiarimento**, sia pure importante, appare **“impreciso”**?

Il primo comma dell'articolo 104 del codice del terzo settore prevede che, in via transitoria, ad odv, aps e onlus si applichino, da subito, alcune norme di carattere fiscale previste dal titolo X del codice.

Il dubbio che ci si pone, allora, è se questo “via libera” al permanere delle agevolazioni per i citati soggetti che non adeguano gli statuti si debba considerare applicabile solo alle richiamate disposizioni fiscali o anche a quelle che non vengono espressamente citate nel documento in esame.

La logica e il buon senso porterebbe a ritenere che queste **continueranno ad essere applicabili**, ma ci potrebbe essere un argomento *a contrariis* di non trascurabile importanza.

L'**odv, aps o onlus** che scegliessero, alla fine, di **non adeguare lo statuto** si troverebbe ad aver goduto, per oltre due anni, di **agevolazioni previste per gli enti del terzo settore** senza, di fatto, esserlo mai stati.

Un ulteriore sforzo interpretativo sarebbe opportuno.

ENTI NON COMMERCIALI

L'iva e le contraddizioni della riforma del terzo settore

di Guido Martinelli

Fino ad oggi era consuetudine ritenere, vista la simmetria esistente, che **le attività c.d. commerciali**, poste in essere da un ente non commerciale, **lo fossero sia ai fini delle imposte sul reddito che dell'Iva**. Analogamente per quelle istituzionali.

Le uniche eccezioni, fino ad oggi presenti, sono quelle legate all'organizzazione di **"viaggi e soggiorni turistici"** da parte di determinati enti associativi, previste dai **commi 5 e 6 dell'articolo 148 Tuir** e i **c.d. contributi corrispettivi per gestioni convenzionate o accreditate da parte di pubbliche amministrazioni** di cui all'**articolo 143, comma 3, lett. b)**, per i quali viene prevista la loro **decommercializzazione** ai fini delle imposte sul reddito, ma che non beneficiano di analoga agevolazione ai fini Iva.

Questa **sostanziale sovrapponibilità** (e quindi facilità gestionale da parte degli enti non commerciali) **verrà in gran parte a cadere** con la definitiva entrata in vigore anche della parte fiscale del **codice del terzo settore** (ricordiamo che sarà il **primo periodo di imposta successivo alla messa a regime del registro unico del terzo settore** e del pervenimento dell'autorizzazione da parte della **Unione europea**).

Nulla muterà solo per le **associazioni** elencate all'**articolo 148 Tuir** che **non dovessero**, per scelta o per espresso diniego legislativo, entrare nel terzo settore.

Ciò in quanto, per l'attività che qui interessa, continueranno a godere del percorso parallelo previsto sia ai fini Iva che delle imposte dirette dal combinato disposto di cui all'**articolo 148 Tuir** e **4 decreto Iva**.

Le culturali che resteranno fuori dal Terzo settore, invece, **perderanno la decommercializzazione dei corrispettivi specifici da parte di associati e tesserati ai fini delle imposte sui redditi** ma manterranno l'agevolazione ai fini Iva.

Ciò in quanto non potranno più applicare l'**articolo 148 Tuir** ma potranno continuare ad applicare il non assoggettamento ad iva di cui all'**articolo 4 D.P.R. 633/1972**.

Se, per le sportive che rimarranno **"fuori" dal Terzo settore**, nulla cambia, diverse sono le conseguenze per quegli **enti del terzo settore che scegliessero come attività di interesse generale, lo sport dilettantistico**.

Infatti, **nei loro confronti, non potrà più applicarsi la L. 398/1991 (articolo 89, comma 1, lett. c, del codice del terzo settore)**. Ma questo significherà, tra l'altro, che **non si potrà, quindi, applicare l'articolo 4 della citata legge, che prevede l'assoggettamento a Iva delle cessioni dei diritti sulle prestazioni degli atleti**. Va detto che si potrebbe arrivare comunque al mantenimento dell'obbligo, sulla base dei **principi generali**, ma è certo che la **disapplicazione di questa norma è uno dei tanti effetti inattesi della riforma del terzo settore**.

Analogamente, se è pur vero che, all'interno del terzo settore, se si assumesse la veste di **associazione di promozione sociale**, sarebbe possibile trovare, all'**articolo 86**, una norma molto simile (prescindendo dai volumi d'affari di applicazione) è altrettanto vero che questa norma **non si applica per i tesserati**. **Pertanto la sportiva terzo settore applicherà le imposte sui redditi sui ricavi riscossi per le prestazioni effettuate in**

favore dei tesserati ma continuerà a non assoggettarle ad iva in quanto l'articolo 4 del decreto rimarrà invariato.

All'interno del terzo settore la disciplina Iva diventa il convitato di pietra. Infatti se ne parla poco e rimangono aperti molti dubbi interpretativi.

L'**articolo 11** del codice prevede che gli enti del terzo settore che esercitano la loro attività **“esclusivamente o principalmente in forma di impresa”** sono soggetti all'obbligo di iscrizione al registro delle imprese.

A prescindere dalla considerazione che sarebbe importante stabilire, in un documento di prassi, quand'è che si avvera questa ipotesi, è chiaro che **se io, come ente del terzo settore, mi “autodenuncio” come soggetto che svolge attività di impresa, diventa molto difficile pensare di sfuggire all'applicazione dell'Iva sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi che svolgo per fare attività**, salvo se li ricomprendessi tra quelli di cui all'**articolo 86**, previsto per odv e aps.

Ma attenzione, anche **se svolgo l'attività in forma di impresa, queste potrebbero rientrare nella previsione di non commercialità di cui ai commi 2 e 3 dell'articolo 79 del codice del terzo settore. Pertanto, saranno soggette ad Iva ma non soggette a imposte sui redditi.**

Ma questo provocherà, poi, un problema di non facile soluzione in termini di rivalsa Iva: potrò effettuarla su costi che, a quel punto, rientrano in una attività “istituzionale”?

Altro tema che necessita approfondimenti interpretativi è quello delle **sponsorizzazioni**. Non vi è dubbio che siano **proventi da attività diverse (articolo 6 cts)** e come tali soggetti al limite che sarà indicato nel decreto di prossima pubblicazione.

Ma è altrettanto vero che **saranno da assoggettare ad Iva**, per espressa previsione dell'**articolo 4, comma 5, D.P.R. 633/1972**. Sappiamo, però, che le sponsorizzazioni, ai sensi dell'**articolo 79, comma 5, cts, non gravano ai fini dell'individuazione della natura commerciale o meno dell'attività.**

Nel caso in cui fossimo in questa seconda fattispecie, la rivalsa Iva sarà applicabile? e sulla base di cosa?

Infine, le **odv** e le **aps** che applicano il regime forfettario di cui all'**articolo 86 cts** dovranno assoggettare ad Iva le loro **sponsorizzazioni?**

Temiamo che, ai fini Iva, le **novità del cts** non siano ancora finite.

ENTI NON COMMERCIALI

Inizia a intravedersi il registro unico nazionale del terzo settore

di Guido Martinelli

Sembra che il 2020 sia (finalmente!) l'anno che vedrà l'operatività del registro unico del terzo settore, da ora in avanti definito come **Runts**. Come è noto, da tale momento (e dall'autorizzazione da parte dell'Unione europea) si potrà dire **completata la fase di avvio** della riforma del terzo settore che, pertanto, diventerà **operativa**, anche per gli aspetti di carattere fiscale indicati nel **titolo X D.Lgs. 117/2017**, meglio noto come codice del terzo settore (in seguito cts).

Lo scorso marzo si è avuta notizia della sottoscrizione tra **Ministero del Lavoro e Infocamere**, la società telematica delle Camere di commercio a cui è stato affidato il compito di realizzare la piattaforma su cui "girerà" il registro. **L'accordo prevede un termine di 18 mesi per rendere tecnicamente possibili iscrizioni e visure.**

In questi giorni, invece, sono circolate **le prime bozze del decreto** (che, ai sensi dell'**articolo 53 cts** si sarebbe dovuto conoscere entro un anno dall'entrata in vigore del codice) **che contengono le modalità che gli enti interessati dovranno seguire per richiedere l'iscrizione al citato registro.**

Ricordiamo che l'**iscrizione** ha **efficacia costitutiva** e, pertanto, **solo da quel momento** in avanti un ente potrà definirsi tecnicamente "**ente del terzo settore**", fruire dei benefici previsti dal codice e utilizzare la locuzione ETS.

In attesa di tornare sul tema nel momento in cui il citato decreto sarà ufficializzato, al termine del suo **iter di approvazione** (dovrà ricevere il **parere della conferenza Stato – Regioni, Consiglio di Stato e Corte dei conti**) vediamo di esaminarne i contenuti negli aspetti salienti.

Si conferma che **il Runts, in ogni triennio, effettuerà la revisione di ogni iscritto ai fini della verifica della permanenza dei requisiti per l'iscrizione in una delle sezioni in cui è suddiviso il registro.** Detta revisione avrà luogo con strumenti di rilevazione da individuarsi con decreto dirigenziale e, qualora dall'acquisizione di queste informazioni **si rendesse necessario un approfondimento, potranno essere effettuate "verifiche in loco anche tramite la collaborazione con altre pubbliche amministrazioni".**

La **competenza territoriale** del registro è quella dove l'ente ha la propria **sede legale, indipendentemente dal o dai luoghi in cui viene svolta l'attività.**

Un primo potenziale scoglio è dato dalla previsione che **tutte le istanze, richieste e comunicazioni rivolte al Runts dovranno avvenire "esclusivamente con modalità telematiche"** tramite un indirizzo di posta certificata di cui tutti gli ets dovranno essere dotati.

Se tale modalità appare quasi "scontata" per le nuove associazioni neo-costituite, potrebbe diventare un problema per **"vecchie" associazioni** costituite ormai da decine di anni che potrebbero avere la documentazione necessaria **solo in formato cartaceo** con conseguente onere di trasformazione in file; procedure che potrebbe non essere così banale per molte associazioni.

Questo produrrà un ulteriore incremento del **ruolo** e dei **compiti** che le reti associative dovranno avere “anche” sotto questo profilo.

La domanda di iscrizione potrà essere presentata anche dal rappresentante legale della rete associativa a cui l'ente aderisce, su mandato di quest'ultimo.

Solo le reti associative presenteranno la loro **richiesta di iscrizione all'ufficio statale del runts; tutti gli altri**, anche se operanti a livello nazionale, **dovranno iscriversi presso l'ufficio della Regione o della Provincia autonoma dove hanno sede.**

Dalla lettura del testo (con tutte le cautele che occorre premettere, trattandosi di testi non ancora ufficiali) emergono altri due chiarimenti di grande importanza.

I lavoratori il cui numero dovrà essere indicato al fine di valutare la loro incidenza rispetto al numero dei volontari **sono solo quelli “*dipendenti e/o parasubordinati con apertura di posizione assicurativa*”**. Sembrerebbe quindi chiarirsi anche il contenuto dell'**articolo 16 cts**, su chi debba essere considerato quale “lavoratore” ai fini della applicabilità di quella norma. Ne rimarrebbero quindi **esclusi** anche i **percettori di compensi ex articolo 67, comma 1, lett. m, Tuir** (sportivi dilettanti, direttori artistici e collaboratori tecnici di cori, bande e filodrammatiche) la cui presenza, quindi, non imporrebbe un raddoppio dei volontari (si ricorda che nelle **organizzazioni di volontariato** e nelle **associazioni di promozione sociale** deve prevalere la presenza di volontari).

Allo stesso modo, **per gli associati, dovranno essere indicati solo quelli a “*cui è riconosciuto il diritto di voto nell'organo che provvede all'approvazione del bilancio dell'ente*”**.

Per gli enti già in attività alla data della presentazione della domanda sarà richiesto il **bilancio** o comunque gli **ultimi due bilanci consuntivi approvati**.

Nel caso in cui questi avessero i requisiti di cui all'**articolo 31** (ossia l'obbligo della revisione legale dei conti) l'Ufficio procederà anche alla **richiesta della informazione antimafia**.

Vengono infine previste le modalità e la cronologia degli **adempimenti necessari all'iscrizione per ogni categoria di enti del terzo settore**, alla **cancellazione** e alla eventuale **richiesta della personalità giuridica**.

ENTI NON COMMERCIALI

Donazioni alle Onlus in attesa del provvedimento attuativo

di Guido Martinelli, Marta Saccaro

La domanda è la seguente: come fa un'azienda che produce maglieria e che si vuole liberare di capi di abbigliamento rimasti in magazzino a **regalarli ad una Onlus nel 2019?**

Purtroppo **la risposta non è semplice** e si corre il serio rischio che quei vestiti **sia meglio distruggerli che darli in beneficenza**.

Ma andiamo con ordine.

La fattispecie è stata a lungo disciplinata dall'**articolo 13, comma 3, D.Lgs. 460/1997** che, nella sua **ultima formulazione, prevedeva un regime di favore** per *“i beni non di lusso alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, diversi da quelli di cui al comma 2 [derrate alimentari e prodotti farmaceutici, n.d.r.], che presentino imperfezioni, alterazioni, danni o vizi che pur non modificandone l'idoneità di utilizzo non ne consentono la commercializzazione o la vendita, rendendone necessaria l'esclusione dal mercato o la distruzione, qualora siano ceduti gratuitamente alle Onlus, per un importo corrispondente al costo specifico sostenuto per la produzione o l'acquisto complessivamente non superiore al 5 per cento del reddito d'impresa dichiarato”*.

Questo tipo di cessioni non configurano **destinazioni a finalità estranee** all'esercizio dell'impresa ai sensi dell'**articolo 85, comma 2, Tuir** ed i **beni si considerano distrutti** agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto.

Combinando la disposizione di cui all'**articolo 13, comma 3, D.Lgs. 460/1997** con l'**articolo 2, comma 2, D.P.R. 441/1997** si otteneva che gli **adempimenti** da seguire per la **formalizzazione della cessione gratuita** erano questi:

1. da parte dell'impresa doveva essere fatta **comunicazione**, da pervenire **almeno 5 giorni prima** della consegna, alla **Guardia di Finanza** e all'**Agenzia delle Entrate**, mediante **raccomandata A/R**, contenente data, ora, luogo dell'inizio del trasporto, destinazione finale dei beni, ammontare complessivo dei beni ceduti. La comunicazione poteva **non essere inviata** qualora le cessioni avessero per oggetto **beni facilmente deperibili** e di **modico valore unitario** e qualora il **costo** complessivo di ciascuna cessione **non fosse superiore ad euro 5.164,57**;
2. l'impresa cedente doveva predisporre il **documento di trasporto**, contenente l'indicazione della data, della generalità del cedente, del cessionario e dell'eventuale incaricato del trasporto, nonché la descrizione della natura, della qualità e della quantità dei beni ceduti;
3. l'impresa cedente doveva **annotare**, entro il **quindicesimo giorno del mese successivo** alla cessione, nei registri previsti ai fini IVA o in apposito prospetto, la quantità e qualità dei beni ceduti gratuitamente in ciascun mese;
4. la **Onlus** cessionaria doveva predisporre una **dichiarazione sostitutiva di atto notorio** nella quale attestare natura, qualità e quantità dei beni ricevuti corrispondenti ai dati contenuti nel documento indicato sub 2);
5. la Onlus cessionaria doveva attestare, in apposita dichiarazione da conservare agli atti dell'impresa cedente, **l'impegno ad utilizzare direttamente i beni ricevuti in conformità alle finalità istituzionali**.

Su questo quadro si innesta, nel 2016, la **L. 166/2016** (cosiddetta “legge antisprechi”), nel 2017 il **Codice del Terzo Settore (D.Lgs. 117/2017)** e la legge di stabilità per il 2018 (**L. 205/2017**).

Con la **L. 166/2016** sono state disciplinate le **procedure da seguire per la donazione di prodotti farmaceutici, alimentari e altri beni di prima necessità**.

La normativa aveva, in un primo tempo, **sostituito il comma 2 dell'articolo 13 D.Lgs. 460/1997** ma lasciato inalterato il **comma 3**, riservato ai **beni diversi dai prodotti farmaceutici e generi alimentari**.

L'**articolo 83 del Codice del Terzo settore** ha modificato la disciplina delle **erogazioni liberali** in denaro e in natura alle **organizzazioni di volontariato, alle associazioni di promozione sociale e alle Onlus** a decorrere dal **3 luglio 2017**, **abolendo le disposizioni del D.Lgs. 460/1997** tranne il **comma 3 dell'articolo 13** (cfr. **articolo 102, comma 2, lett. a), D.Lgs. 117/2017**).

Il che sembrava significare che, per regolarizzare la cessione gratuita, si dovesse/potesse fare ancora riferimento a quella disciplina.

Successivamente, però, l'**articolo 1, comma 208, lett. h), L. 205/2017**, nell'aggiungere l'**articolo 18 bis alla L. 166/2016** ha esplicitamente **abrogato** il citato **comma 3 dell'articolo 13 D.Lgs. 460/1997**, lasciando come unica disposizione regolatrice della fattispecie l'**articolo 83 del CTS** che, però, per la sua completa attuazione, fa rinvio ad un **provvedimento attuativo** (che oggi manca ma che, secondo fonti informali, è in dirittura d'arrivo).

E quindi come si fa? Non è possibile applicare in maniera estensiva le disposizioni della legge antisprechi.

Nella **risposta n. 274** ad un interpello del **18 luglio** scorso l'Agenzia delle Entrate ha infatti detto molto chiaramente che l'elenco dei beni che possono essere donati seguendo la **L. 166/2016** è **tassativo e che non può essere esteso liberamente a prodotti diversi**.

Ma le aziende, anche in previsione della chiusura dell'anno, hanno bisogno di certezze su questa questione.

È quindi più che mai opportuno che il provvedimento attuativo dell'**articolo 83** del Codice del Terzo settore veda al più presto la luce, magari anche prevedendo una "**sanatoria**" per coloro che, in attesa di specifiche istruzioni, **si siano attenuti alle regole previgenti** pur di attribuire al proprio magazzino obsoleto una **seconda chance di solidarietà**.