

Con la Riforma gli enti devono valutare attentamente le «attività» da precisare nel redigere i nuovi statuti

Come scegliere l'«interesse generale»

PAOLO ALESSANDRO PESTICCIO

Il complesso ed articolato intervento legislativo sul Terzo Settore continua, seppur lentamente, a produrre cambiamenti nel contesto dell'ancora variegato ambito degli enti non profit. Sebbene talune disposizioni, con l'entrata in vigore del Codice del Terzo Settore (di seguito Cts), stiano già producendo alcuni cambiamenti, tuttavia gli effetti innovativi della Riforma non sono ancora, per la gran parte, stimabili. L'atteso Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (Runts) è in costruzione e, di conseguenza, restano ancora vigenti tutti gli attuali Registri (OdV, Aps ed Onlus) che saranno poi assorbiti in esso. Tempi, forse, ancor più lunghi devono attendersi per quanto riguarda l'effettiva entrata in vigore della fiscalità degli Ets, essendo tale aspetto successivo all'emissione di una specifica autorizzazione che la Commissione europea dovrebbe rilasciare (cfr. art.104 Cts).

Tuttavia, non si può negare che da mesi vi sia un grande fermento nel comparto degli enti non profit, in particolare per gli enti che oggi sono iscritti nei registri speciali (OdV, Aps, ed Onlus), i quali tra l'altro sono già considerati Ets - per disposizione transitoria - per taluni aspetti civilistici e fiscali. Proprio per questi corre l'obbligo di modifica degli statuti entro il 30 giugno 2020 e ciò li pone nella necessità di affrontare fondamentali valutazioni preliminari alla stesura dello statuto, sia da un punto civilistico che fiscale.

Il Runts ed i chiarimenti di prassi. Nei mesi scorsi, il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali è intervenuto con importanti chiarimenti (le Circ. n. 20/2018 "Codice del Terzo settore. Adeguamenti statuari" e n. 13/2019 "Adeguamenti statuari degli Enti del Terzo Settore. Ulteriori chiarimenti", la Nota direttoriale n. 4995/2019, "Costituzione di associazioni ai sensi dell'art. 36 del cod. civ. e qualificazione come Aps/OdV. Profili evolutivi) finalizzati a rendere consapevoli gli enti interessati degli aspetti di contenuto e procedurali delle nuove disposizioni contenute nel Cts, affinché gli stessi possano procedere con cognizione ai necessari interventi di modifica statutaria. Ad oggi, dopo il rinvio - ex lege - della data di adeguamento degli statuti (per OdV, Aps ed Onlus), l'obbligo è slittato al 30 giugno 2020 e gli enti sono, giustamente, in gran fermento per la necessità di apportare le necessarie modifiche statutarie. Se è vero che in taluni casi le modifiche allo statuto non comportano cambiamenti importanti nelle modalità di azione, fatto salvo il necessario apprendimento dei nuovi aspetti contenuti nella legge, in molti altri casi le scelte da assumere oggi (per il futuro) sono rilevanti potendo determinare anche effetti considerevoli sull'assetto e sull'esistenza stessa dell'ente.

Il Runts e le attività di interesse generale. Per comprendere l'attuale situazione e come sia opportuno comportarsi nei mesi che ci separano dalla citata data del 30 giugno 2020 è necessario richiamare quanto previsto nell'articolo 101, c. 2 del Cts, il quale dispone che «Fino all'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore, continuano ad applicarsi le norme previgenti ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione degli enti nei Registri Onlus, Organizzazioni di Volontariato, Associazioni di promozione sociale che si adeguano alle disposizioni inderogabili del presente decreto entro ventiquattro mesi dalla data della sua entrata in

vigore. Entro il medesimo termine, esse possono modificare i propri statuti con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria al fine di adeguarli alle nuove disposizioni inderogabili o di introdurre clausole che escludono l'applicazione di nuove disposizioni derogabili mediante specifica clausola statutaria».

La disposizione citata richiede, pertanto, agli enti (che abbiano le qualifiche citate) l'obbligo di adeguarsi al nuovo quadro normativo entro la data indicata, in quanto attraverso tale adeguamento gli stessi manifestano la scelta di permanere all'interno del c.d. Terzo Settore, termine che oggi assume un significato giuridico preciso, in quanto perimetra un contesto ben delineato. Le modifiche, prodotte entro il predetto termine, esprimono dunque la volontà dell'ente di entrare nella cornice degli Ets fruendo di tutti i vantaggi della nuova legislazione di Terzo Settore i cui effetti sono già parzialmente operativi, in via transitoria, ai sensi della

dando immediatamente esecutivo il nuovo statuto, adeguato alle disposizioni del Cts. Per le OdV e le Aps, tra l'altro, l'iscrizione al Runts avverrà attraverso una sorta di automatismo (cfr. art. 54 Cts), per cui tali enti potranno sottrarsi al Runts solo con una manifestazione di volontà contraria o un mancato adeguamento alle novelle disposizioni. Si tenga però conto, in questo ultimo caso, che gli enti associativi che non entreranno nel Runts e che abbiano precedentemente fruito di agevolazioni (ex art. 148 D.P.R. 917/1986) potranno vedersi richiedere una devoluzione parziale del proprio patrimonio (quello incrementatosi in costanza della relativa qualifica) ove vogliano continuare ad operare al di fuori del novello Registro per un'interpretazione, ad avviso di chi scrive alquanto azzardata, che sembrerebbe scaturire dalla lettura dell'articolo 101, c. 8 del Cts.

Abbandonando gli aspetti strettamente procedurali, preme ora porre particolare attenzione agli aspetti sostanziali e civilistici le-

gioranza dei casi) specifici richiami di legge. Ciò, a giudizio di chi scrive, ci aiuta a comprendere quanto espresso in via generale nel comma 1 dell'articolo 5 e cioè che le attività di interesse generale si considerano tali «se svolte in conformità alle norme particolari che ne disciplinano l'esercizio...»; ne deriva che ove le norme regolatrici non siano esplicitamente richiamate, o lo siano solo parzialmente, l'analisi legislativa per una verifica circa il corretto inquadramento e la conducibilità delle attività concrete agli ambiti di interesse generale dovrà essere complessiva (se necessario anche in relazione alla normativa europea) e non fermarsi alle leggi richiamate nel Cts. Questo aspetto, invero, è già ben noto alle Onlus "di opzione", abituate a fare i conti con gli 11 (poi 12) settori Onlus richiamati nell'articolo 10 del D.Lgs. 460/1997 e, dunque, tale aspetto non dovrebbe comportare particolare ansia, se ben affrontato in precedenza. Inoltre, si tenga presente che i settori Onlus sono tutti ricompresi nelle novelle attività di interesse generale e con minori vincoli soggettivi rispetto alla normativa Onlus (assenza della condizione di svantaggio e, dunque, della ben nota distinzione tra settori "immanenti" e "condizionati").

Valutazione parzialmente differente si deve fare per le qualifiche di OdV ed Aps le quali, facendo riferimento alle normative rispettivamente della L. 266/1991 e 383/2000, (ora abrogate) non hanno mai fatto i conti con la necessità di inquadarsi in specifici settori di attività, potendo definire la propria azione rispetto a finalità più generali (di carattere sociale, civile, culturale, di ricerca etica e spirituale) solo in qualche caso, declinate con più specificità nelle leggi regionali. Ora, invece, anche loro dovranno indicare con precisione, nei propri statuti, gli ambiti di attività di interesse generale elencando, altresì, le attività concrete che intendono porre in essere al fine di perseguire le attività di interesse generale indicate.

Sulla questione appena evidenziata, il Ministero del lavoro e delle Politiche sociali si è già espresso in maniera chiara con la Nota n. 3650/2019 nella quale ha evidenziato che lo svolgimento, in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale è uno degli elementi che connotano Ets; pertanto, «ferma la possibilità di esercitare attività diverse, nei limiti sopra descritti, l'individuazione di una o più attività di interesse generale non potrà esplicarsi nell'inserimento pedissequo, nello statuto, di un elenco di tutte le attività previste dall'articolo 5 o di un numero di esse tale da rendere indefinito - e come tale non conoscibile - l'oggetto sociale». La varietà dei possibili settori di attività individuati come di "interesse generale" testimonia la volontà del legislatore di garantire agli enti ampia autonomia nell'individuazione delle stesse e tale autonomia, prosegue la Nota ministeriale, «non può portare ad eludere gli obblighi di trasparenza e conoscibilità nei confronti dei terzi o il diritto degli associati (anche futuri) di aderire ad una compagine di cui siano chiaramente individuate (e ragionevolmente collegate tra loro) attività e finalità. Sarà sempre possibile modificare l'oggetto sociale inserendo nuove attività o eliminando attività che l'ente non ritiene più di svolgere. Tuttavia, ciò dovrà essere il frutto di una precisa scelta degli associati, da assumersi alla luce e nel rispetto delle regole organizzative di cui l'ente si è dotato secondo caratteristiche di democraticità e trasparenza».

continua a pagina 4



previsione dell'articolo 101, c. 3. Ad oggi, tutti gli enti che abbiano la qualifica di OdV, Aps, o Onlus hanno la possibilità di procedere alle modifiche statutarie, fermo restando che, per le Onlus, la disposizione transitoria chiarisce che fino all'operatività del Runts (e all'autorizzazione europea su taluni aspetti della fiscalità), continueranno ad applicarsi le norme previgenti (D.Lgs. 460/1997).

Da ciò deriva che l'adeguamento statutario delle Onlus entro la data del 30 giugno 2020 comporta certamente la scelta della tipologia di "Ets" e la predisposizione del relativo statuto (adeguato alla tipologia di Ets scelto) ma non che il nuovo statuto predisposto divenga vigente, pur se approvato.

Lo statuto approvato nelle forme richieste (atto pubblico se trattasi di fondazione o associazione riconosciuta) andrà, pertanto, consegnato all'Agenzia delle Entrate - Anagrafe Onlus - ma non potrà (né dovrà, e questo dovrà essere chiaro nel verbale di approvazione delle modifiche) produrre effetti, restando sospeso sino all'effettiva abrogazione della normativa Onlus. Del tutto differente la situazione per le OdV e le Aps, le quali, già mentre si scrive, hanno in gran numero proceduto alle modifiche statutarie e continueranno a farlo in questi mesi ren-

gati all'obbligo di modifica dello statuto finalizzati all'acquisizione della qualifica di Ets, intimamente ed indissolubilmente legata allo svolgimento di una o più "attività di interesse generale" (art. 5 del Cts).

Uno degli elementi centrali della Riforma, requisito essenziale per ottenere la qualifica (nelle sue differenti forme) di Ets sopra richiamate, è lo svolgimento di almeno un'attività di "interesse generale" tra quelle inserite nel citato articolo 5 del Cts. L'articolo fornisce ulteriori preziose indicazioni, evidenziando che l'Ets (ad eccezione delle imprese sociali incluse le cooperative sociali, regolate nel D.Lgs. 112/2017) deve avere quale oggetto esclusivo o principale una o più attività di interesse generale da svolgersi nel rispetto della normativa specifica di riferimento.

Dunque, prima ancora di lanciarsi all'assidua ricerca di una o più delle 26 attività di interesse generale contenute nel comma 1 dell'articolo 5, sarebbe appropriato comprendere che tale scelta non deve - e non può - essere fatta a cuor leggero ma deve avvenire attraverso un'analisi ragionata che tenga conto della legislazione che regola quello che si ritiene essere il proprio ambito di azione. In questo, la disposizione di legge ci aiuta in quanto contiene (nella mag-

I cambiamenti riguardano solo le operazioni effettuate con altri tributi diversi dall’Iva o con i contributi

La nuova compensazione dei crediti

VERONICA TOMELLERI

Importanti novità in tema di compensazioni "orizzontali" sono state introdotte per gli F24 da presentare nel 2020 (ricordiamo che per compensazioni "orizzontali" si intendono quelle indicate in F24 ed effettuate tra tributi diversi).

Queste novità si applicano già dall’F24 che era in scadenza il 16 di questo mese!

L'articolo 3, del Decreto fiscale (D.L. 124/2019, convertito con modificazioni con L. 157/2019) prevede:

1) i crediti (Iva, imposte sui redditi e addizionali. imposte sostitutive e Irap) maturati nei periodi d’imposta in corso al 31 dicembre 2019 e per l’importi superiori a 5.000 euro annui, possono essere utilizzati in compensazione "orizzontale" solo 10 giorni dopo aver trasmesso telematicamente la relativa dichiarazione dalla quale gli stessi traggono origine (comma 1);

2) anche i privati (cioè i soggetti non titolari di partita Iva) e i sostituti d’imposta, saranno d’ora in avanti tenuti a presentare i modelli F24 che riportano compensazioni orizzontali, esclusivamente tramite i canali "ufficiali" dell’Agenzia, direttamente (attraverso "Entratel" o "Fisconline") oppure rivolgendosi ad intermediari abilitati (comma 2).

Di seguito si riepilogano le principali regole di compensazione dei predetti crediti.

Le regole per i crediti Iva. In vista dei prossimi utilizzi in compensazione del credito Iva relativo all’anno 2019 emergente dalla dichiarazione annuale Iva 2020, occorre ricordare che l’utilizzo del cre-

dito Iva per importi superiori alla soglia dei 5.000 euro può essere effettuato a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui il credito emerge e su cui deve essere apposto il "Visto di conformità".

Va ricordato che tali vincoli temporali interessano solo le compensazioni "orizzontali" (ovvero quelle effettuate con altri tributi diversi dall’Iva o con i contributi) mentre non interessano mai le compensazioni verticali, cioè quelle "Iva da Iva", anche se superano la soglia sopra indicata.

Occorre infine tenere presente che ai sensi dell’articolo 31 del D.L. 78/2010 è previsto un blocco alla possibilità di utilizzare in compensazione i crediti relativi alle imposte erariali qualora il contribuente presenti debiti per ruoli scaduti di importo superiore a 1.500 euro (in pratica si tratta di somme riferite a cartelle esattoriali affidati agli agenti della riscossione). La compensazione dei crediti fiscali (pertanto, anche dei crediti annuali Iva di qualsiasi importo essi siano) torna a essere possibile, quindi, solo dopo aver provveduto al pagamento dei ruoli scaduti, oppure alla loro compensazione da effettuarsi tramite modello di pagamento F24 e utilizzando il codice tributo "RUOL" istituito con la risoluzione n. 18/E/2011.

a) Compensazione "libera" per i crediti Iva annuali non superiori a 5.000 euro. Chi intende utilizzare in compensazione il credito Iva annuale del 2019 per importi non superiori a 5.000 euro può presentare il modello F24 (sempre telematicamente):

– a partire dal 1° gennaio 2020;

– senza alcuna preventiva presentazione della dichiarazione annuale Iva.

Le compensazioni per importi non superiori a 5.000 euro sono possibili indipendentemente dall’ammontare del credito complessivo risultante dalla dichiarazione annuale: in pratica i "primi" 5.000 euro del credito Iva annuale possono essere compensati anche orizzontalmente senza alcun tipo di vincolo.

In materia di compensazioni tra debiti e crediti Iva, la Circolare n. 29/E/2010 ha chiarito che:

– non ricadono nel monitoraggio (quindi solo liberi) gli utilizzi del credito Iva per pagare debiti d’imposta che sorgono successivamente (ad esempio: credito Iva dell’anno 2019 risultante dalla dichiarazione Iva 2020 utilizzato per pagare il debito Iva di gennaio 2020);

– devono essere conteggiate nel limite, invece, le compensazioni che riguardano il pagamento di un debito Iva sorto precedentemente (ad esempio: debito Iva ottobre 2019 ravveduto utilizzando in compensazione il credito Iva dell’anno 2019 risultante dalla dichiarazione Iva 2020).

b) Compensazione dei crediti Iva annuali superiori a 5.000 euro. Chi intende compensare il credito Iva per importi superiori a 5.000 euro, invece, per la parte che eccede tale limite, dovrà prima presentare la dichiarazione annuale Iva. Il contribuente non dovrà più attendere il giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione Iva annuale, ma potrà effettuare la compensazione del credito annuale per importi superiori a 5.000 euro

annui, già a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale Iva.

Le regole per gli altri crediti. La Risoluzione dell’Agenzia Entrate 110/E del 31 dicembre 2019 chiarisce che sono tenuti a presentare telematicamente i modelli F24 tutti i contribuenti e i sostituti d’imposta qualora espongano la compensazione dei crediti identificati dai codici che sono stati riportati nella tabella allegata alla risoluzione stessa, appartenenti alle seguenti categorie:

a) imposte sostitutive,
b) imposte sui redditi e addizionali,
c) Irap,
d) Iva,
e) agevolazioni e crediti indicati nel quadro RU della dichiarazione dei redditi,
f) sostituti d’imposta. Viene specificato che con riferimento ai "crediti maturati in qualità di sostituto d’imposta" l’obbligo di utilizzare i servizi telematici dell’Agenzia delle entrate sussiste anche per la presentazione dei modelli F24 che espongono la compensazione dei crediti tipici dei sostituti d’imposta, finalizzati, ad esempio, al recupero delle eccedenze di versamento delle ritenute, del "bonus 80 euro" e dei rimborsi da assistenza fiscale erogati ai dipendenti e pensionati.

Anche in questo caso per importi superiori a 5.000 euro annui deve essere apposto il visto di conformità (di cui all’articolo 35, comma 1, lettera a) del D.Lgs. 241/1997) nella dichiarazione da cui emerge il credito che deve essere presentata preventivamente e la compensazione potrà avvenire a decorrere dal decimo gior-

no successivo alla presentazione stessa.

Limite massimo alla compensazione. Si precisa che è previsto un limite massimo di compensazione pari a 700.000 euro per ciascun anno solare (art. 34, c. 1, L. 388/2000).

Al riguardo, si deve ricordare che il limite di compensazione in commento si applica:

– cumulativamente, a tutti i crediti d’imposta (e contributivi) utilizzabili in compensazione "orizzontale" nel modello F24;
– a tutte le compensazioni che vengono effettuate in un anno solare, indipendentemente dalla natura del credito e dall’anno della sua formazione.

Detto limite riguarda quindi anche i crediti Iva, sia annuali che trimestrali.

Modalità di presentazione telematica. La presentazione telematica dei modelli F24 può avvenire:

– direttamente dal contribuente o dal sostituto d’imposta, utilizzando i servizi "F24 web" o "F24 online";
– avvalendosi di un intermediario abilitato, di cui all’articolo 3, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322.

Si precisa che l’obbligo di utilizzare i servizi telematici dell’Agenzia delle entrate non sussiste qualora l’esposizione del credito nel modello F24 rappresenti una mera modalità alternativa allo scomputo diretto del credito medesimo dal debito d’imposta pagato nello stesso modello F24 (ad esempio compensazione di Iva a credito a saldo 2019 e a debito per il primo mese o trimestre 2020).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

segue da pagina 3

La posizione espressa dal Ministero sembra dunque essere ragionevolmente giustificata ed in perfetta linea con quanto già evidenziato nella Circolare n. 20/2018 ove lo stesso Ministero ha precisato come l’indicazione delle attività di interesse generale costituisca elemento obbligatorio dello statuto e, pertanto, esigenze di chiarezza e trasparenza nei confronti degli associati, dei terzi e delle pubbliche amministrazioni richiedono che tali attività di interesse generale siano immediatamente riconducibilità a quelle elencate nel Cts. Da ciò deriva pertanto *«la riproduzione delle fattispecie ivi indicate anche con il richiamo alla corrispondente lettera dell’articolo 5 comma 1»* e, nella medesima prospettiva di chiarezza e trasparenza, anche la necessità che nello statuto siano fornite *«ulteriori specificazioni circa i contenuti delle attività medesime»*.

Conclusioni. La breve disamina operata ha quale fine quello di rendere edotti gli enti che si apprestano alla stesura dei nuovi statuti della necessità di ragionare con perizia e consapevolezza nell’individuare le attività di interesse generale che si intende perseguire. Se è vero che la Nota ministeriale segue uno schema chiaro e coerente con i principi della legge delega e con le prescrizioni contenute nel Cts, tuttavia, non si può fare a meno ricordare l’iniziale periodo di iscrizione degli enti nell’Anagrafe Unica delle Onlus, caratterizzato dall’interpretazione altalenante e variegata, delle amministrazioni locali, dei settori di attività di cui all’articolo 10, c. 1 del D.Lgs. 460/1997.

Difficilmente ci si può sottrarre, con le dovute e presenti differenze, dal notare un certo parallelismo tra la costruzione del sistema fondato sulle attività votate al *«perseguimento della solidarietà sociale»* delle Onlus

e quello odierno sul perseguimento "dell’interesse generale".

Taluni aspetti di forte criticità sono stati completamente superati (ad esempio lo stato di svantaggio dei destinatari necessario per operare in alcuni settori di attività) mentre altri sono stati affrontati ponendovi parziale riparo (si pensi allo specifico rimando alle normative che regolano i singoli ambiti delle attività di interesse generale per valutarne il corretto inquadramento); resta, tuttavia, una certa incertezza in merito all’attività interpretativa che i funzionari dei Registri non potranno esimersi dallo svolgere nella complessa attività di verifica sugli statuti.

L’esercizio richiesto ai futuri Ets per il loro corretto posizionamento operativo nel contesto dell’articolo 5 del Cts passa attraverso il corretto collocamento delle singole attività concrete svolte nel contesto di uno o più settori tra i 26 settori di attività. Questa scelta non potrà che avvenire at-

traverso lo studio, l’analisi e la comprensione delle normative che regolano le attività prescelte e la ricognizione dovrà essere svolta, a parere di chi scrive, attingendo alle fonti normative previste (legislazione nazionale, regionale europea, prassi etc.). Si ribadisce, pertanto, l’importanza di un’analisi normativa che dovrà accompagnare l’inquadramento delle attività in modo da garantire che il giudizio di riconducibilità dell’attività dell’ente (sia una Onlus oggi, e domani un Ets) al settore di attività dichiarato sia avvenuto, o avvenga, sulla scorta di elementi oggettivi desunti dalle disposizioni legislative. Tale approccio imparziale sarà in grado di evidenziare se le attività realizzate possano o meno ricondursi al settore dichiarato dall’ente. Diversamente, qualsiasi valutazione sulle attività che non tenga conto del dettato normativo potrà rivelarsi arbitraria e, tardivamente, fallace.

© RIPRODUZIONE RISERVATA