

ENTI NON COMMERCIALI

Decreto correttivo riforma ETS: ci sarà più tempo per riflettere

di Luca Caramaschi

Nella seduta dello scorso **17 luglio** la Commissione Affari costituzionali del Senato (relatore sen. Augussori) ha avviato l'esame del **disegno di legge n.604** che intende **prorogare** il termine per l'esercizio della delega per la **riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale**, di cui alla **L. 106/2016**.

Che il termine di un anno (in particolare, per il **D.Lgs. 117/2017** di introduzione del nuovo **Codice del Terzo settore**, stabilito al 2 agosto 2018) non fosse sufficiente per approvare e rendere definitivo il **decreto correttivo** lo si era oramai già capito da alcune settimane, complici i rallentamenti dovuti all'insediamento delle nuove commissioni parlamentari conseguenti alle elezioni politiche.

Viene quindi ora affidato ad un **disegno di legge** composto da appena due articoli, compresa l'entrata in vigore, il compito di spostare in avanti di altri sei mesi il termine per adottare i **correttivi** al **Codice del Terzo settore**, portando al **febbraio 2019** la scadenza per l'adozione del **correttivo**, attualmente fissata al **2 agosto 2018** (un anno dall'entrata in vigore del **Codice del Terzo Settore** avvenuta appunto il 3 agosto 2017).

Se l'allungamento dei termini per l'emanazione del **decreto correttivo** è certamente necessario per poter ottenere l'espressione dei pareri sullo schema di provvedimento già all'esame delle commissioni parlamentari, è altrettanto vero che tale rinvio richiederà, altresì, una corrispondente **proroga** di sei mesi per l'**adeguamento degli statuti** stabilito proprio a **febbraio 2019**, portando ad **agosto 2019** il termine per la convocazione delle **assemblee** che dovranno **adeguare gli statuti** anche sulla base delle modifiche introdotte appunto dal **decreto correttivo**.

In questo scenario, dunque, nel quale gli operatori del settore avranno un po' più di tempo per pianificare le suddette attività, appare comunque importante continuare a riflettere sui contenuti del provvedimento attualmente in corso di discussione in parlamento, posto che lo stesso, ragionevolmente, non potrà essere radicalmente stravolto stante i pochi mesi di **proroga** concessi per la sua approvazione.

Dopo aver analizzato in precedenti [contributi](#) la previsione generale contenuta nell'[articolo 79 D.Lgs. 117/2017](#) alla luce delle modifiche proposte dal **decreto correttivo**, andiamo ora ad esaminare un'altra disposizione contenuta nel **titolo X** del **D.Lgs. 117/2017** (che si occupa come noto delle disposizioni di carattere fiscale) e che afferisce ai nuovi **obblighi contabili** che faranno capo agli **enti del terzo settore**: stiamo parlando del "problematico" [articolo 87 D.Lgs.](#)

[117/2017](#) che nella sua formulazione originaria presentava notevoli **contraddizioni** alle quali il correttivo cerca di porre rimedio (vedremo in che modo).

Le previsioni contenute in detto articolo, pur in apparenza riferite a “*specifici ambiti di attività*” come esplicitato nella relativa **relazione illustrativa**, presentano in origine evidenti **sovraposizioni** con le disposizioni contenute negli [articoli 13](#) e [14](#) del medesimo decreto che disciplinano i generali obblighi in materia di bilancio e di scritture contabili.

La prima considerazione critica è che, seppur collocato nell’ambito delle disposizioni di carattere fiscale, [l’articolo 87, comma 1, lett. a\), D.Lgs. 117/2017](#) parla di “**attività complessivamente svolta**”, richiamando in tal modo tanto **l’attività istituzionale** quanto quella **commerciale** dell’ente. Ciò peraltro è confermato dalla successiva **lett. b)**, nella quale, diversamente, si richiama “**l’attività svolta con modalità commerciali**”.

L’[articolo 87, comma 1, D.Lgs. 117/2017](#) prevede, infatti, esclusivamente per gli **ETS aventi natura non commerciale** che **non applicano** il particolare **regime forfettario** di cui all’[articolo 86 D.Lgs. 117/2017](#) (e già quindi non si capisce se la disposizione riguardi tutte le categorie di **ETS**, posto che il citato **regime forfettario** trova applicazione solo nei confronti delle particolari categorie delle **ODV** e delle **APS**) l’obbligo di tenere, a pena di decadenza dei benefici fiscali, le seguenti **scritture contabili**:

- scritture contabili **cronologiche e sistematiche** (quindi, analitiche) per **l’attività complessivamente svolta** (nella sostanza libro giornale e libro degli inventari);
- scritture contabili per le **attività svolte con modalità commerciali**: si tratta di quelle previste dall’[articolo 18 D.P.R. 600/1973](#) (**contabilità semplificata per le imprese minori**), regime applicabile anche **al di fuori dei limiti** quantitativi previsti dal **comma 1** del medesimo articolo (quindi anche oltre l’ammontare di 400.000 euro per le attività di servizi e di 700.000 euro per le altre attività).

Se, quindi, le **previsioni di carattere fiscale** (riferite alle **attività commerciali**) presentano un elemento di assoluta **novità**, anche in deroga alle regole che risultano applicabili agli **ETS aventi natura commerciale** (e alle imprese in generale), con riferimento agli obblighi riguardanti **l’attività complessiva** non emergono sostanziali differenze rispetto a quanto già previsto dal precedente **articolo 13**, posto che la predisposizione di uno stato patrimoniale e di un **rendiconto finanziario** che indichi proventi e oneri (leggi rendiconto “gestionale”) non possono che essere realizzati attraverso la predisposizione di un sistema di **scritture contabili** cronologiche e sistematiche. Di ciò ne offre esplicita conferma il **decreto correttivo** quando alla **lett. a)** sostituisce il riferimento ad un “*apposito documento*” con l’esplicito rimando al “*bilancio di esercizio di cui all’articolo 13*” confermando quindi la **chiave interpretativa** descritta in precedenza.

Dove invece **le cose non “giravano”** affatto era nell’originario [articolo 87, comma 3, D.Lgs. 117/2017](#) nel quale si affermava che gli **ETS aventi natura non commerciale** “*che nell’esercizio delle attività di cui agli articoli 5 e 6 non abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare*

*superiore a 50.000 euro possono tenere per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili previste al primo comma, lettera a), il rendiconto economico e finanziario delle entrate e delle spese complessive di cui all'articolo 13, comma 2". Tre anomalie erano state rilevate in questa disposizione che fa riferimento ai cosiddetti **ETS** di "minori dimensioni":*

- il richiamo integrale al primo comma e quindi anche alla lettera a) dove si fa riferimento all'**attività complessiva** dell'ente (quindi, sia istituzionale che commerciale);
- il richiamo all'[articolo 13, comma 2, D.Lgs. 117/2017](#) e quindi al rendiconto finanziario per cassa ma descritto con una diversa e **fuorviante terminologia**;
- la previsione di una soglia di entrate stabilita in euro 50.000 e quindi assai diversa da quella contemplata nell'[articolo 13, comma 2, D.Lgs. 117/2017](#) pari ad **euro 220.000**.

Nel contesto di una norma dalla **difficile interpretazione** e scritta davvero male, quindi, un aiuto circa il senso da attribuire alla medesima lo si poteva ricavare dalla **relazione illustrativa al D.Lgs. 117/2017** la quale, a commento dell'**articolo 87**, affermava che *"Al comma 3 vengono esentati dalla tenuta delle scritture contabili i soggetti di minori dimensioni, in funzione dei proventi prodotti, ai quali potrà essere concesso di tenere un semplice rendiconto economico e finanziario delle entrate e delle spese complessive, così come previsto dall'articolo 20-bis, comma 3 del D.P.R. n. 600/1973 da raccordare con l'articolo 13 del Codice"*. Tale passaggio faceva "intuire" che l'articolo 87 trattasse, come in effetti giustificherebbe la collocazione nel titolo X del decreto, di **previsioni di carattere esclusivamente fiscale**.

È su questi aspetti che interviene il **decreto correttivo** il quale, nel tentativo di far riacquistare **"dignità"** al citato [articolo 87 D.Lgs. 117/2017](#) apporta le seguenti modifiche:

- **elimina** la soglia dei 50.000 euro per ricondurla a quella contemplata dall'[articolo 13, comma 2, D.Lgs. 117/2017](#) e quindi ai **220.000 euro**;
- elimina l'improprio riferimento al *"rendiconto economico e finanziario delle entrate e delle spese complessive"* per **sostituirlo** con il più corretto **"rendiconto di cassa"**.

Da ultimo, con l'obiettivo di uniformare i termini di deposito, il decreto correttivo interviene sull'[articolo 87, comma 6, D.Lgs. 117/2017](#) per portare a 6 mesi **il termine per il deposito** del **rendiconto specifico** previsto per le occasionali raccolte pubbliche di fondi analogamente a quanto previsto per i rendiconti generali degli **ETS non commerciali**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Seminario di specializzazione

QUALE FUTURO PER LE CULTURALI DOPO LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE?

Scopri le sedi in programmazione >