

COOPERATIVE E ENTI NON PROFIT

2018

6

7

La fusione fra enti del Terzo Settore: profili contabili e implicazioni fiscali

20

Lavoro subordinato in un'associazione con fini spirituali

26

Accordo collettivo nazionale per le collaborazioni coordinate e continuative nelle OSC

29

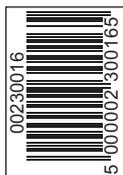
Disciplina delle società di mutuo soccorso dopo la Riforma del Terzo Settore

37

Agricoltura sociale: la Puglia approva la legge regionale

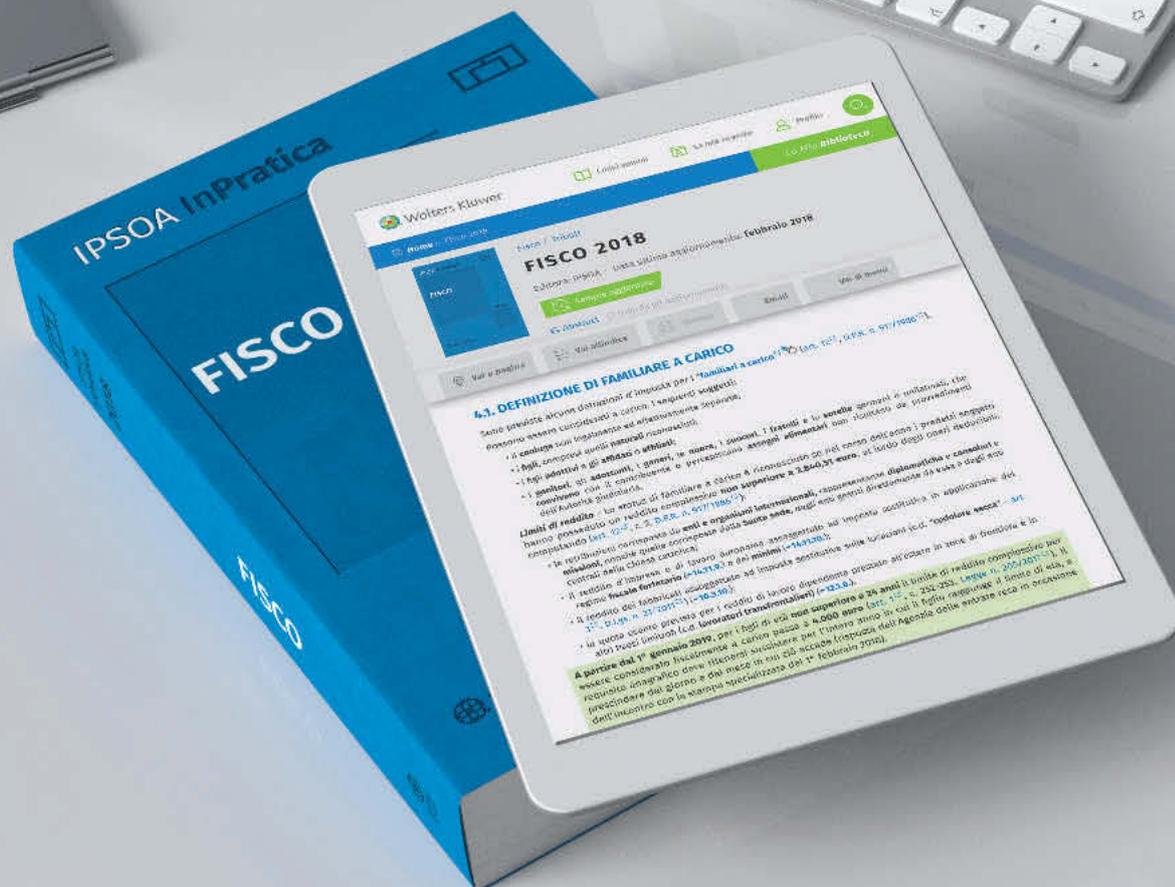
AGEVOLAZIONI E FINANZIAMENTI

- Incentivi all'internazionalizzazione
- Sostegno all'artigianato



IPSOA InPratica FISCO è già on line

EDIZIONE 2018



Y48GACL

Testo digitale sempre aggiornato

Modifiche immediatamente visibili

Testo integrale di norme e interpretazioni

Integrato con **One|FISCALE** per approfondire



ACQUISTALO SUBITO! www.ipsoa.it/fiscoinpratica - Tel. 02.45435207
Cerca il tuo consulente editoriale su shop.wki.it/agenzie
Visita le migliori librerie professionali

Riforma del Terzo settore

La fusione fra enti del Terzo settore: profili contabili e implicazioni fiscali

Si affrontano le problematiche di carattere contabile e tributario sottese all'operazione straordinaria di fusione fra enti del Terzo settore (diversi dalle imprese sociali, per le quali esiste apposita disciplina, come pure dei rami di enti religiosi) alla luce della normativa vigente, e senza tener conto di eventuali future integrazioni e modifiche alla medesima, così come anticipato dalla stampa specialistica.

di Gian Mario Colombo e Maurizio Setti

7

Prestazioni di lavoro

Lavoro subordinato in un'Associazione con fini spirituali

La Corte di cassazione ha stabilito, con ordinanza n. 7703/2016, che la prestazione di lavoro eseguita a vantaggio di un'associazione avente finalità di natura lato sensu spirituale, anche se prestata da un soggetto che appartiene alla comunità, si presume effettuata a titolo oneroso, salvo prova contraria.

di Salvatore Servidio

20

Lavoro

L'Accordo collettivo nazionale per le collaborazioni coordinate e continuative nelle OSC

In data 9 aprile 2018 è stato sottoscritto tra AOI (Associazione ONG Italiane), Link2007 e FeLSA CISL, NidiL CGIL e UILTemp, il preaccordo per la regolamentazione delle collaborazioni coordinate e continuative all'interno delle Organizzazioni della Società Civile (c.d. OSC), con decorrenza dal 1° aprile 2018 al 31 marzo 2021.

L'Accordo intende garantire ai collaboratori delle OSC dei livelli minimi di tutela economica e normativa, in particolare con riferimento ai compensi, riposi, maternità/paternità, infortuni, malattia, assicurazioni integrative.

di Paola Polliani

26

Società di mutuo soccorso

La disciplina delle società di mutuo soccorso dopo la riforma del Terzo settore

L'istituto della società di mutuo soccorso disciplinato dalla Legge n. 3818/1886 è stato riformato per la prima volta dall'art. 23 del D.L. n. 179/2012.

Nonostante la riforma non chiarisca tutti i dubbi che derivano da questa normativa, soprattutto quelli legati alle modalità di gestione di questo tipo speciale di società cooperativa, essa è importante perché rappresenta la rivitalizzazione di un antico ma mai abrogato istituto che potrebbe rappresentare un importante canale di finanziamento privatistico per le prestazioni sanitarie e socio-assistenziali a favore dei soci e dei loro familiari, specie se i contributi versati alla società sono incentivati da opportune agevolazioni fiscali.

Ulteriori novità per le società di mutuo soccorso sono state introdotte dalla riforma del Terzo settore contenuta nei D.Lgs. n. 112 e n. 117 del 2017 in forza dei quali queste società diventano sempre enti del Terzo settore (ETS) ed, in certi casi, anche imprese sociali.

di Gianfranco Visconti

29

Sommario

Agricoltura sociale

Agricoltura sociale: la Puglia approva la Legge regionale

La Regione Puglia, con la Legge n. 9/2018, ha recepito le indicazioni fornite dalla Legge-quadro n. 141/2015 in tema di agricoltura sociale.

L'agricoltura sociale è un concreto strumento di riabilitazione ed inclusione, non soltanto un'opportunità economica, che rimette al centro la tutela della persona e della sua dignità, creando una sinergia virtuosa tra obiettivi economici e responsabilità sociale. Allo stesso tempo rafforza le opportunità di crescita della multifunzionalità delle aziende agricole, contribuendo allo sviluppo sostenibile dei nostri territori.

di Giulio D'Imperio

37

Agevolazioni e finanziamenti

Le opportunità

... dall'Europa

42

... dalle Regioni

44

... dalle Fondazioni

56

a cura di Bruno Pagamici

Notiziario AIRCES

Notiziario

60

Agenda

Le scadenze di luglio 2018

65

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:

Gianni Bragaglia - Presidente AIRCES (Associazione italiana revisori legali dell'Economia Sociale)

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"

Pier Luigi Morara - Avvocato

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>

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 18 maggio 2018

Contributi redazionali

Per informazioni in merito a contributi, articoli, ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:

Ipsa 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:

Ipsa 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.
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale -
D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano.

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, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 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: servizioclienti.ipsoa@wki.it www.servizioclienti.wki.it

Italia

Annuale € 205,00

Distribuzione

Vendita esclusiva per abbonamento.

Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assoldatall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

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).

IL 25 MAGGIO ENTRA IN VIGORE IL GDPR. SEI PRONTO PER AFFRONTARE I CAMBIAMENTI?



Autorizzaci a fornirti tutti gli strumenti per garantire le soluzioni giuste ai tuoi clienti.

**Con In Pratica GDPR,
in pratica sei già pronto.**

Per affrontare il cambiamento bisogna essere preparati. **In Pratica GDPR** è l'innovativa soluzione **Leggi d'Italia**, curata da **studi legali specializzati** ed autorevoli **esperti della Pubblica Amministrazione**, che fornisce ad aziende, Pubblica Amministrazione, professionisti e DPO tutte le informazioni e gli strumenti necessari per affrontare i **numerosi adempimenti** e restare **sempre aggiornati** sulla normativa e gli orientamenti applicativi degli **organi giudicanti** e dell'**Autorità garante**.

leggiditalia.it/inpraticaGDPR

La fusione fra enti del Terzo settore: profili contabili e implicazioni fiscali

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

L'approfondimento

Si affrontano le problematiche di carattere contabile e tributario sottese all'operazione straordinaria di fusione fra enti del Terzo settore (diversi dalle imprese sociali, per le quali esiste apposita disciplina, come pure dei rami di enti religiosi) alla luce della normativa vigente, e senza tener conto di eventuali future integrazioni e modifiche alla medesima, così come anticipato dalla stampa specialistica.

Riferimenti

D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117

Introduzione

Molti enti non profit stanno valutando, nei pochi mesi che mancano alla chiusura del 2018, di iscriversi nel registro del Terzo settore (RUNTS) per tutti i vantaggi che tale *status* permetterà loro di ottenere.

Alcuni di essi, in futuro, potrebbero addivenire alla decisione di procedere ad eventuali aggregazioni fra essi medesimi.

La procedura "maestra" è di regola quella della fusione (mediante incorporazione o vera e propria o con concambio "alla pari") che potrà interessare, in relazione all'ambito specifico di cui ci si sta occupando, le seguenti fattispecie, che rilevano non solo sul piano delle imposte dirette ma anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Dopo aver presentato in Tavola n. 1 lo schema sintetico della tenuta della contabilità separata per facilitare la conduzione dei test *ex art.* 79 del D.Lgs. n. 117/2017 per l'inquadramento fiscale/contabile di ciascun ente partecipante alla operazione, si procederà alla "mappatura" delle fattispecie.

Le diverse fattispecie

- a) Enti svolgenti completamente attività non commerciale di cui all'art. 79 del D.Lgs. n. 117/2017, per tutti i settori di attività rientranti nell'art. 5 dello stesso Decreto: sia il soggetto incorporante che quello incorporato (con le modalità sopra esposte);
- b) ente incorporante svolgente attività non commerciale (superò del test di cui al comma 2 del menzionato Decreto) solo per alcuni settori di attività ma non per altri, per cui la sua qualifica è di ente del Terzo settore non commerciale con analogo ente incorporato svolgente con le medesime modalità le stesse attività appena indicate;

Gian Mario Colombo - Dottore commercialista

Maurizio Setti - Dottore commercialista

Tavola n. 1

La Relazione illustrativa (come già affermato dalla risoluzione n. 86/E/2002 dell' Agenzia delle entrate disciplinante le modalità di separazione contabile in capo agli enti non commerciali svolgenti attività commerciali) precisa che "ai fini della contabilità separata non è stato appositamente previsto che si debba istituire un libro giornale e un piano dei conti separato per ogni attività, essendo sufficiente un piano dei conti dettagliato nelle singole voci che permetta di distinguere le diverse movimentazioni relative ad ogni attività".
Lo schema di seguito riportato evidenzia in sintesi il quadro sintetico della tenuta della contabilità separata in caso di più attività.

Schema contabilità separata

Attività art. 5 rispetto parametri	Attività art. 5 no rispetto parametri	Attività di cui art. 6 e 7
Serve per acclarare il "destino fiscale dell'ente". Si suppongano "n" attività		
Attività 1 art. 5	Attività 1 no rispetto art. 5	Attività artt. 6 e 7
Attività 2 art. 5	Attività 2 no rispetto art. 5	Attività artt. 6 e 7
Attività 3 art. 5	Attività 3 no rispetto art. 5	Attività artt. 6 e 7
Attività 4 art. 5	Attività 4 no rispetto art. 5	Attività artt. 6 e 7
a) Natura non commerciale delle attività (art. 79, comma 2)		
$\text{Test (1)} = \frac{\text{Corrispettivi utenti} + \text{Contributi PA (da accredito/convensioni)}}{\text{Costi effettivi commerciali dell'ente (no costi figurativi volontariato e no cessione gratuita di beni)}} < 1$		
b) Natura non commerciale dell'ente		
Se l'ente non "supera" il Test (1) va implementato il seguente successivo Test (2)		
$\text{Test (2)} = \frac{\text{Entrate comm. (attività non conformi c. 2 e 3 + attività ex art. 6 (2))}}{\text{Entrate non commerciali [conformi (1) c. 2, 3, 4] + contributi + liberalità + quote ass. + valore normale dei beni e delle prestazioni ceduti gratuitamente}} < 1$		

b') ente incorporante disomogeneo rispetto all'incorporato nel senso che ambedue appartengono al Terzo settore ma alcune attività risultino commerciali (ad esempio l'ente incorporante A esercita quattro attività a-b-c-d e l'ente incorporato B le medesime a'-b'-c' e d' ma il primo rispetta il test per le prime due, mentre il secondo per le sole ultime due): quali le conseguenze ai fini di una ipotetica fusione?¹

Nota:

¹ La questione, se non si verte in tema di fusione, è in parte affrontata dal contributo di Colombo G.M. e Setti M., "Passaggio da ente non commerciale a ETS o impresa sociale: implicazioni contabili e fiscali", in questa *Rivista*, n. 4/2018, pag. 7 ss. Alcune fattispecie *ivi* contemplate ed affrontate, come, ad esempio, l'autoconsumo oppure la questione del trattamento IVA ai fini del pro-rata della traslazione da una tipologia di ente ad altro potrebbero avvenire in diretta dipendenza dell'operazione di fusione. È quindi raccomandata la lettura di questo contributo a motivo di completezza delle argomentazioni qui sviluppate.

c) ente incorporante commerciale [art. 73, comma 1, lett. b), T.U.I.R.] del Terzo Settore che incorpora ente non commerciale in relazione a talune attività soltanto;

d) ente cooperativistico (non coop sociale e quindi impresa sociale) che incorpora ETS.

Si approfondiranno poi (necessariamente per approssimazioni) i risvolti delle fusioni sui regimi speciali fiscali prescelti dall'uno e dall'altro ente, come pure il mutamento di regime contabile (da criterio di cassa a criterio di competenza).

Verranno svolte anche alcune considerazioni in punto allocazione del disavanzo emergente da alcuni settori tutelati, rientranti nell'art. 79, con simmetrico avanzo.

Sta anche in questo la necessità di sviluppare, in consonanza a quanto evidenziato nel titolo dell'intervento, le peculiarità di tali operazioni dopo la riforma del 2017 del settore.

Su queste problematiche mancano circolari, chiarimenti ufficiali e comunque dottrina autorevole di carattere empirico/operativo, per cui bisogna necessariamente procedere, oltreché per approssimazioni, per generalizzazioni di casistiche pregresse (come per esempio il destino delle riserve in sospensione di imposta affrontato dalla prassi dell'Agenzia delle entrate in via certamente non sistematica).

Non si contempla l'ipotesi se, per effetto di eventuali economie di scala o di aggregazione, l'ente (incorporato/incorporante) che non dovesse superare il test *ex art. 79*, comma 2, poi dovesse (nell'ottica di aggregazione, insieme all'incorporante) superarlo. Si tratta di una ipotesi complessa che si presenterà agli addetti ai lavori in casi molto peculiari.

a) Enti svolgenti completamente attività non commerciale di cui all'art. 79 del D.Lgs. n. 117/2017, per tutti i settori di attività rientranti nell'art. 5 dello stesso Decreto

Passando in rassegna i settori di attività contenuti nell'art. 5 del D.Lgs. n. 117/2017, e prescindendo dalle attività eventualmente svolte, rientranti nel novero dell'art. 6 del medesimo Decreto, si riporta, in forma schematica, l'esposizione delle varie e diverse implicazioni sottese.

Ente incorporante (EI)		Ente incorporato (EC)
Tipologia attività svolte		Tipologia attività svolte
a perdita		a' pareggio
b perdita		b' perdita
c perdita		c' utile
d utile		d' utile
Patrimonio netto	PN >0	PN <0
Avanzo fusione	zero	Disavanzo fusione contrapposibile ad avanzo di EI

Non esistono riserve in sospensione di imposta aventi rilevanza fiscale in considerazione del fatto che se fossero esistite sarebbero da tassare *ante* operazione di fusione nel momento di eventuale cambiamento di veste fiscale pregressa (ad esempio da ente commerciale *ex art. 73*, comma 1, lett. b), T.U.I.R. a ente puro del Terzo settore).

Risultato delle fusioni (ipotizzata per semplicità per incorporazione):

Incorporante	(EI)
a+a'	perdita + pareggio. Probabile rispetto nuovamente del test ex art. 79
b+b'	perdita + perdita. Rispetto del test ex art. 79
c+c'	perdita + utile. Rispetto test ex art. 79
d+d'	utile + utile. Situazione dubbia in quanto la sommatoria degli utili dei due enti incorporati in uno potrebbe far debordare il parametro di non commercialità di cui al comma 2.

Quale il “destino” fiscale dell’ente?

Probabilmente di ente del Terzo settore non commerciale per mancanza del superamento del test relativamente alla attività contraddistinta da “d” (se $a+b+c+a'+b'+c' > d+d'$).

Scritture contabili della operazione di fusione				
diversi		a	diversi	
Attività "a"		a	Patrimonio netto	AA
Patrimonio netto		a	Passività "a"	PA
AA - PP potrebbe essere positivo o negativo, essendo ciò irrilevante ai fini fiscali				
E così via fino all'esercizio dell'attività "c"				
In relazione all'attività "d" si avrebbe:				
diversi		a	diversi	
Attività "d"		a	Patrimonio netto	AD
Patrimonio netto		a	Passività "d"	PD
AD - PD potrebbe essere positivo o negativo, essendo ciò irrilevante ai fini fiscali.				
Tuttavia l'ente deve impostare la contabilità fiscale (apertura partita IVA se non posseduta e poi dotarsi delle scritture contabili previste, oltre che dal Decreto Legislativo 117/2017).				
Il tutto dall'inizio del periodo di imposta nel corso del quale avviene il mutamento di regime fiscale in capo all'incorporante per effetto della fusione.				
Ai fini IVA non dovrebbero porsi particolari problemi in quanto l'aggregazione non comporta problematiche di autoconsumo ai fini IVA.				
Probabilmente se qualche problema si porrà sarà a livello di pro-rata ex articolo 19-bis del DPR 633/72 a causa della variazione della percentuale di detrazione IVA con riguardo ai beni ammortizzabili (l'effetto potrebbe essere anche positivo).				