

---

**Estratto**

Estratto da un prodotto  
in vendita su **ShopWKI**,  
il negozio online di  
Wolters Kluwer Italia

Vai alla scheda →

---

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria  
professionale, del software, della formazione  
e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM,  
Altalex, UTET Giuridica, il fisco.



**1. RIFORMA DEL TERZO SETTORE: LE ATTIVITÀ, I SOGGETTI E IL PATRIMONIO**

1.1.	Le attività degli Enti del Terzo Settore	pag.	13
1.1.1.	Le attività di interesse generale degli ETS	pag.	13
1.1.2.	Le attività diverse degli Enti del Terzo Settore	pag.	17
1.2.	Enti del Terzo Settore: soggetti ammessi e soggetti esclusi	pag.	22
1.2.1.	Gli Enti del Terzo Settore	pag.	22
1.2.2.	I soggetti esclusi	pag.	23
1.2.3.	Un soggetto tipico: gli enti filantropici	pag.	27
1.2.4.	Il patrimonio dell'Ente del Terzo Settore e l'iscrizione al RUNTS	pag.	35

**2. CONTABILITÀ E BILANCIO DEGLI ETS**

2.1.	I principi ispiratori nella Legge delega	pag.	43
2.2.	Obblighi contabili degli ETS	pag.	44
2.2.1.	Obblighi contabili civilistici	pag.	44
2.2.2.	Obbligo di redazione del bilancio di esercizio	pag.	46
2.3.	La gratuità nella Riforma del Terzo Settore - Aspetti contabili	pag.	56
2.3.1.	Erogazioni liberali in natura a ETS	pag.	58

**3. RAMO ETS DEGLI ENTI RELIGIOSI: ASPETTI CONTABILI E FISCALI**

3.1.	Il "ramo" ETS degli enti religiosi	pag.	63
3.1.1.	Adozione di un regolamento per il Ramo ETS	pag.	64
3.1.2.	Settori di attività	pag.	65
3.1.3.	Finalità e poteri di gestione	pag.	65
3.1.4.	Svolgimento di attività diverse (art. 6)	pag.	66
3.1.5.	Divieto di distribuire utili o avanzi di gestione (art. 8, comma 2), anche in modo indiretto (art. 8, comma 3)	pag.	66
3.1.6.	Obbligo di devoluzione del patrimonio	pag.	66
3.1.7.	Costituzione di un patrimonio destinato	pag.	67
3.1.8.	Separazione delle scritture contabili	pag.	73
3.2.	<i>Focus</i> sulla costituzione del "ramo" ETS	pag.	74
3.2.1.	Individuazione dei beni che fanno parte del "ramo" e possibili ricadute fiscali	pag.	74
3.2.2.	Il bilancio di esercizio del "ramo" ETS	pag.	77
3.3.	L'aliquota IRES ridotta per gli enti religiosi civilmente riconosciuti	pag.	79
3.4.	Enti religiosi non civilmente riconosciuti	pag.	85

**4. LINEE GUIDA E SCHEMI PER LA REDAZIONE DEL BILANCIO DI ESERCIZIO DEGLI ETS**

4.1.	La redazione del bilancio di esercizio degli Enti del Terzo Settore	pag.	89
------	---	------	----

## Sommario

---

4.1.1.	Lo schema di bilancio emanato dal CNDC per gli enti non profit	pag.	89
4.1.2.	Linee guida e schemi per la redazione del bilancio di esercizio dell'Agenzia per il Terzo Settore	pag.	97
4.2.	I nuovi modelli di bilancio per gli Enti del Terzo Settore	pag.	107
4.2.1.	Lo stato patrimoniale (Mod. A)	pag.	108
4.2.2.	Rendiconto gestionale (Mod. B)	pag.	109
4.2.3.	La relazione di missione (Mod. C)	pag.	111
4.3.	Esame analitico dei modelli di bilancio e loro riflessi fiscali	pag.	120
4.3.1.	Peculiarità dello stato patrimoniale	pag.	120
4.3.2.	Peculiarità del rendiconto gestionale	pag.	123
4.4.	Enti religiosi gestenti un ramo ETS e loro peculiarità nell'adattamento degli schemi di bilancio	pag.	132
4.5.	L'applicazione dei principi contabili e dei modelli di bilancio agli Enti del Terzo Settore	pag.	134
4.5.1.	Il Principio contabile OIC n. 35. Il passaggio al nuovo regime	pag.	135
4.6.	Esempi di bilanci di Enti del Terzo Settore	pag.	137
4.6.1.	Esempio di bilancio di Fondazione che svolge attività di assistenza sociale	pag.	138
4.6.2.	Esempio di rendiconto per cassa di una Associazione	pag.	165
<b>5. BILANCIO DI ESERCIZIO DEGLI ETS CON ATTIVITÀ DI IMPRESA</b>			
5.1.	Ambiti gestionali	pag.	175
5.2.	Finalità del bilancio d'esercizio degli enti non redditivi	pag.	177
5.2.1.	Necessità di trasparenza e veridicità	pag.	177
5.2.2.	Funzioni	pag.	177
5.2.3.	Informazioni sulla gestione dell'organizzazione	pag.	178
5.3.	Bilancio d'esercizio secondo le regole del codice civile	pag.	180
5.3.1.	Norme civilistiche applicabili al bilancio degli enti non redditivi	pag.	182
5.4.	Ipotesi di applicazione della "derivazione rafforzata" (casistica coinvolgente gli enti non profit)	pag.	190
<b>6. RENDICONTAZIONE DEL 5 PER MILLE</b>			
6.1.	Inquadramento normativo	pag.	197
6.2.	La riforma dell'istituto (D.Lgs. n. 111/2017)	pag.	198
6.2.1.	Soggetti beneficiari	pag.	198
6.2.2.	Obblighi di trasparenza	pag.	200
6.2.3.	Obbligo di rendicontazione e regime sanzionatorio	pag.	201
6.3.	La rendicontazione del 5 per mille Enti del Terzo Settore secondo il modello del Ministero del lavoro e delle politiche sociali	pag.	202
6.3.1.	Il Rendiconto	pag.	204

---

6.3.2.	Modelli di rendiconto	pag. 207
6.4.	Obbligo di invio e modalità di trasmissione	pag. 212
6.5.	Obbligo di pubblicazione del rendiconto	pag. 214
6.5.	Sanzioni	pag. 214
6.5.1.	Procedura di recupero	pag. 215
6.6.	5 Per mille e obbligo di comunicazione delle informazioni su entrate di natura pubblica	pag. 216
6.7.	Casi pratici	pag. 217
6.7.1.	Modello di rendiconto relativo al contributo 5 per mille destinato agli Enti del Terzo Settore - Mod. A	pag. 217
6.7.2.	Esempio delibera accantonamento	pag. 222
6.7.3.	Modello di rendiconto dell'accantonamento relativo al contributo 5 per mille destinato agli Enti del Terzo Settore (Mod. B)	pag. 223
6.7.4.	Esempio elenco giustificativi	pag. 225
6.7.5.	Timbro di annullo dei giustificativi di spesa	pag. 225
6.8.	La rendicontazione del 5 per mille enti della ricerca	pag. 226
6.8.1.	La rendicontazione del 5 per mille enti della ricerca scientifica e universitaria secondo il modello ministeriale (Ministero dell'Università e della Ricerca)	pag. 228
6.8.2.	La rendicontazione del 5 per mille enti della ricerca sanitaria secondo il modello ministeriale (Ministero della Salute)	pag. 228

## **7. RACCOLTA FONDI**

7.1.	La raccolta fondi	pag. 235
7.2.	Raccolta pubblica di fondi degli enti non commerciali	pag. 235
7.2.1.	Raccolta fondi senza scambio di beni e servizi	pag. 235
7.2.2.	Raccolta fondi con scambio di beni di modico valore e servizi	pag. 236
7.2.3.	Aspetti contabili	pag. 238
7.3.	La raccolta fondi degli Enti del Terzo Settore	pag. 241
7.3.1.	Aspetti fiscali	pag. 244
7.3.2.	Aspetti contabili	pag. 247
7.3.3.	Sponsorizzazioni	pag. 251
7.4.	Casistiche particolari con riferimento agli accordi collaborativi tra ETS (ed imprese sociali) per la raccolta dei fondi	pag. 253
7.4.1.	Aspetti contabili dell'ente beneficiario (ETS) conseguiti da ente filantropico (ETS <i>ex art. 37, CTS</i> )	pag. 253
7.4.2.	Obblighi di separazione contabile di alcune poste del patrimonio netto	pag. 256
7.5.	Indici di rilevanza sociale della raccolta fondi	pag. 260
7.5.1.	Un caso pratico	pag. 261
7.5.2.	Una soluzione "cooperativa"	pag. 263

## Sommario

---

7.6.	7.5.3. Il 5 per mille	pag. 264
7.6.	I titoli di solidarietà	pag. 265
7.7.	Agevolazioni finanziarie ed economiche per gli ETS	pag. 270
7.7.1.	Il “social lending”	pag. 270
7.7.2.	Gare e convenzioni per ODV e APS	pag. 272
7.7.3.	“Social Impact Bonds (SIB)” e finanza di progetto	pag. 273
<b>8. BILANCIO SOCIALE E VALUTAZIONE DI IMPATTO SOCIALE</b>		
8.1.	La rendicontazione sociale	pag. 281
8.1.1.	Ragioni e ambiti della rendicontazione sociale	pag. 281
8.1.2.	Linee guida e <i>standard</i> di riferimento volontari	pag. 284
8.1.3.	Previsioni normative <i>ante</i> Riforma del Terzo Settore	pag. 285
8.1.4.	Lo sviluppo in atto per le imprese for profit	pag. 285
8.2.	Obblighi sul bilancio sociale introdotti dalla Riforma	pag. 286
8.3.	Processo di formazione e regime pubblicitario	pag. 288
8.4.	Definizione, funzioni e destinatari	pag. 289
8.5.	Principi di redazione	pag. 290
8.5.1.	Analisi di materialità	pag. 291
8.6.	Struttura e contenuti obbligatori	pag. 292
8.6.1.	Sezione 1: metodologia adottata per la redazione del bilancio sociale	pag. 293
8.6.2.	Sezione 2: Informazioni generali sull'ente	pag. 295
8.6.3.	Sezione 3: struttura, governo e amministrazione	pag. 296
8.6.4.	Sezione 4: Persone che operano per l'ente	pag. 298
8.6.5.	Sezione 5: Obiettivi e attività	pag. 300
8.6.6.	Sezione 6: Situazione economico-finanziaria	pag. 302
8.6.7.	Sezione 7: Altre informazioni	pag. 305
8.6.8.	Sezione 8: monitoraggio svolto dall'organo di controllo (modalità di effettuazione ed esiti)	pag. 306
8.7.	L'attestazione di conformità	pag. 308
8.8.	Bilancio sociale redatto senza obbligo	pag. 309
8.9.	Valutazione di impatto sociale: previsioni della legge delega e problematiche applicative	pag. 309
8.9.1.	Le Linee guida sulla valutazione di impatto sociale	pag. 312
8.10.	Casi pratici	pag. 314
8.10.1.	Analisi di materialità	pag. 315
8.10.2.	Missione	pag. 316
8.10.3.	Contesto	pag. 318
8.10.4.	Mappatura e coinvolgimento degli <i>stakeholder</i>	pag. 320
8.10.5.	Rendicontazione obiettivi e attività	pag. 326
8.10.6.	Situazione economico-finanziaria e raccolta fondi	pag. 331
8.10.7.	Impatto ambientale	pag. 336

**9. VIGILANZA E CONTROLLO SUGLI ENTI NON PROFIT**

9.1.	Il controllo esterno sugli enti non profit	pag. 341
9.2.	Il controllo interno sugli enti non profit	pag. 342
9.2.1.	Il contesto normativo di riferimento e gli indirizzi di prassi per gli enti non profit in genere	pag. 342
9.2.2.	La legislazione speciale in materia di controllo degli enti non profit	pag. 343
9.3.	La revisione dell'organo di controllo per gli enti non profit che non costituiscono ETS in mancanza di obbligo di legge	pag. 344
9.3.1.	Peculiarità della figura del revisore di enti non profit	pag. 345
9.3.2.	Spunti mutuati dalla riforma in materia di revisione legale dei conti - La qualifica professionale del revisore per gli enti non profit che non costituiscono ETS	pag. 346
9.3.3.	Le previsioni statutarie in relazione alla previsione e alle qualifiche dell'organo di controllo per gli enti non profit che non costituiscono ETS	pag. 347
9.3.4.	Come impostare il controllo negli enti non profit che non costituiscono ETS	pag. 349
9.3.5.	Modalità di svolgimento dell'incarico - Attività di "controllo contabile"	pag. 351
9.4.	Il controllo interno negli Enti del Terzo Settore	pag. 352
9.5.	Gli organi di controllo	pag. 353
9.5.1.	Distinzione fra controllo legale e revisione legale dei conti	pag. 353
9.5.2.	L'organo di controllo negli Enti del Terzo Settore	pag. 354
9.5.3.	Composizione dell'organo di controllo nel Terzo Settore	pag. 355
9.5.4.	L'accettazione dell'incarico da parte del nominato	pag. 355
9.5.5.	La mancata accettazione dell'incarico o il rifiuto dello stesso	pag. 356
9.5.6.	Durata dell'incarico dell'organo di controllo	pag. 356
9.5.7.	Sostituzione di un membro dell'organo di controllo collegiale per morte, rinuncia o decadenza	pag. 357
9.5.8.	Causa di ineleggibilità e di incompatibilità dei componenti l'organo di controllo del Terzo Settore	pag. 358
9.5.9.	Retribuzione	pag. 360
9.5.10.	Cessazione della carica	pag. 362
9.5.11.	L'organo di controllo monocratico	pag. 367
9.5.12.	Doveri dell'organo di controllo	pag. 368
9.5.13.	Poteri dell'organo di controllo del Terzo Settore	pag. 369
9.5.14.	Riunioni e delibere dell'organo di controllo collegiale e monocratico	pag. 372
9.5.15.	Responsabilità dell'organo di controllo	pag. 374
9.5.16.	La revisione legale dei conti	pag. 375

## Sommario

---

9.5.17.	L'obbligo della revisione legale dei conti	pag.	377
9.5.18.	Lo svolgimento della revisione legale dei conti	pag.	378
9.5.19.	L'organizzazione del Collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti	pag.	379
9.6.	La revisione legale e gli ETS	pag.	380
9.6.1.	La relazione di revisione negli ETS	pag.	381
9.6.2.	Il giudizio di conformità e di coerenza	pag.	382
9.6.3.	La continuità aziendale	pag.	382
9.7.	Principi ISA Italia e loro estensione applicativa agli Enti del Terzo Settore	pag.	383
<b>10. ETS, ENTI NON COMMERCIALI, ENTI COMMERCIALI: ASPETTI FISCALI</b>			
10.1.	La riforma dell'ente non commerciale: dalla legge delega ai decreti delegati	pag.	395
10.2.	Attività considerate di natura non commerciale	pag.	398
10.3.	Enti di ricerca scientifica di particolare interesse sociale	pag.	403
10.4.	La decommercializzazione delle attività delle <i>ex IPAB</i>	pag.	405
10.5.	Attività non imponibili	pag.	408
10.5.1.	Natura (commerciale o non commerciale) dell'ente	pag.	410
10.6.	Il reddito di impresa degli ETS	pag.	416
10.6.1.	Regime normale	pag.	416
10.6.2.	Regime forfettario per ETS non commerciali	pag.	417
10.7.	ETS: alcune problematiche ai fini IVA	pag.	420
<b>11. ASSOCIAZIONI E TERZO SETTORE: ASPETTI FISCALI</b>			
11.1.	Gli enti di tipo associativo (art. 148, TUIR)	pag.	429
11.2.	Corrispettivi specifici versati dai soci delle associazioni del terzo settore	pag.	432
11.3.	Imposte sui redditi e IVA	pag.	434
<b>12. ODV E APS: ASPETTI FISCALI</b>			
12.1.	Definizione dell'area delle attività non commerciali ai fini IRES per le ODV	pag.	439
12.1.1.	Esenzione IRES per i redditi immobiliari	pag.	439
12.2.	Specifiche attività considerate non commerciali ai fini IRES per le ODV	pag.	440
12.3.	Specifiche attività considerate non commerciali ai fini IRES per le APS	pag.	441
12.4.	Modalità di tassazione ai fini IRES per ODV e APS	pag.	446
12.5.	Regime forfettario di tassazione del reddito di impresa per le ODV e APS	pag.	446
12.5.1.	Determinazione dell'imposta	pag.	447
12.5.2.	Disciplina del regime forfettario	pag.	447
12.5.3.	Regime contabile	pag.	448

---

12.5.4. Dichiarazione dei redditi	pag.	448
12.6. Regime forfettario ai fini IVA per ODV e APS	pag.	448
<b>13. IMMOBILI DEGLI ETS: ASPETTI FISCALI</b>		
13.1. Beni immobili non strumentali	pag.	453
13.1.1. Compilazione di UNICO (SC o ENC)	pag.	454
13.2. Immobili ad uso promiscuo	pag.	457
13.3. Acquisto di beni immobili strumentali	pag.	459
13.4. Acquisto immobili da parte di ETS	pag.	460
13.4.1. Acquisto di beni strumentali	pag.	460
13.4.2. Passaggio di destinazione di bene strumentale immobile da sfera commerciale a sfera istituzionale	pag.	461
13.4.3. Successiva cessione dell'immobile dalla sfera istituzionale	pag.	461
13.5. Cessione di beni immobili da parte dell'ente non commerciale	pag.	462
13.6. Regime delle locazioni dei beni strumentali	pag.	462
13.6.1. Locazioni tra sfera commerciale e sfera istituzionale	pag.	463
13.7. I terreni nell'imposizione sui redditi	pag.	463
13.8. Agevolazioni <i>ex art. 6, D.P.R. n. 601/1973</i> per gli enti non commerciali	pag.	464
13.9. Enti non commerciali e IMU	pag.	470
13.9.1. La posizione della Comunità Europea e il Regolamento IMU	pag.	470
13.9.2. La posizione della Cassazione in materia di IMU	pag.	472
13.9.3. Osservazioni conclusive	pag.	475
<b>14. EROGAZIONI LIBERALI</b>		
14.1. Inquadramento fiscale dei contributi da parte del donante	pag.	479
14.1.1. Imprese sociali	pag.	479
14.1.2. ETS	pag.	481
14.2. Deducibilità delle erogazioni	pag.	483
14.3. Aspetti interpretativi da parte della professione contabile	pag.	484
14.3.1. La nozione di erogazione liberale	pag.	484
14.3.2. Erogazioni in conto "quota associativa" o "fondo di dotazione"	pag.	486
14.3.3. Contabilizzazione erogazioni liberali per le imprese e loro deduzione ai fini IRAP	pag.	487
14.3.4. Deduzione delle erogazioni liberali dal reddito di impresa o dal reddito complessivo: valutazione di convenienza	pag.	488
14.3.5. Il problema della "contabilità ordinaria" ai fini della deducibilità piena delle erogazioni liberali (problema per tutti i donanti)	pag.	489
14.4. Aspetti elusivi delle erogazioni liberali	pag.	490

## Sommario

---

14.5.	Estensione della possibilità di effettuare erogazioni liberali	pag.	491
14.6.	Indebite deduzioni o detrazioni	pag.	491
14.7.	Oneri di utilità sociale	pag.	492
14.7.1.	Esenzione da tasse e imposte dirette e indirette	pag.	493
14.8.	Erogazioni liberali nell'analisi di Assonime	pag.	493
14.8.1.	Erogazioni liberali "multiple"	pag.	494
14.8.2.	Esemplificazione numerica	pag.	495
14.9.	Raccomandazione n. 2 del CNDC: le scritture contabili per registrare le liberalità di servizi	pag.	497
14.9.1.	Il caso della "donazione di servizi" consumabile in un esercizio	pag.	498
14.9.2.	Il caso della "donazione di servizi" consumabile in più esercizi	pag.	498
14.9.3.	Il caso delle donazioni "incrociate" fra cooperative sociali	pag.	500
14.10.	Riflessi sul bilancio sociale	pag.	501
14.10.1.	Implicazioni sul valore aggiunto creato dall'ente donatario	pag.	501
14.10.2.	Implicazioni sul valore aggiunto creato dall'ente donante	pag.	501
14.11.	Liberalità in natura	pag.	502
14.12.	Erogazioni liberali agevolate per progetti di terzi	pag.	504
14.13.	Detrazioni fiscali per erogazioni liberali a favore degli ETS (art. 83 CTS)	pag.	505

## 15. IMPRESA SOCIALE

15.1.	Disciplina generale	pag.	509
15.1.1.	Nozione e soggetti dell'impresa sociale	pag.	509
15.1.2.	Imprese sociali "di diritto"	pag.	510
15.1.3.	Società a partecipazione pubblica	pag.	510
15.1.4.	Soggetti esclusi	pag.	510
15.1.5.	Normativa applicabile alle imprese sociali	pag.	511
15.1.6.	Attività di interesse generale	pag.	511
15.1.7.	Prevalenza dell'attività di interesse generale	pag.	511
15.1.8.	Assenza di scopo di lucro (art. 3)	pag.	513
15.1.9.	Destinazione vincolata di utili e avanzi di gestione	pag.	516
15.1.10.	Struttura proprietaria e disciplina dei gruppi (art. 4)	pag.	516
15.1.11.	Assetti proprietari e qualifica di impresa sociale	pag.	517
15.1.12.	Costituzione (art. 5)	pag.	523
15.1.13.	Statuto e clausole statutarie	pag.	524
15.1.14.	Deposito presso il registro delle imprese	pag.	531
15.1.15.	Regime fiscale e incentivi all'impresa sociale (art. 18)	pag.	532
15.2.	Aspetti contabili delle erogazioni liberali a imprese sociali	pag.	538
15.3.	Accountability dell'impresa sociale	pag.	540

---

15.3.1.	Obblighi contabili	pag.	540
15.3.2.	Bilancio sociale	pag.	542
15.3.3.	I controlli sull'impresa sociale	pag.	543
15.4.	Il calcolo della fiscalità (imposte dirette IRES)	pag.	545
15.4.1.	Impresa sociale e quadri reddituali dei Modelli di dichiarazione ENC, SP e SC	pag.	546
15.4.2.	Determinazione peculiare dell'imponibile IRES	pag.	554
15.4.3.	Le agevolazioni fiscali per le imprese sociali	pag.	555
15.5.	I ristorni (profili contabili e fiscali)	pag.	556
15.5.1.	Orientamento dell'Agenzia delle Entrate	pag.	557
15.5.2.	I ristorni nell'interpretazione dei Dottori Commercialisti	pag.	561
15.6.	Imprese sociali e operazioni straordinarie di gestione	pag.	563
15.6.1.	Il trasferimento dell'azienda fra Enti del Terzo Settore	pag.	567
15.6.2.	Operazioni straordinarie (di conferimento e cessione azienda) poste in essere tra imprese sociali	pag.	568
15.6.3.	Operazioni straordinarie (di conferimento e cessione azienda) poste in essere tra ETS	pag.	575
15.6.4.	Gli effetti sul bilancio consolidato	pag.	578
15.7.	ROI e ROE sociale	pag.	583
<b>16. SOCIETÀ BENEFIT E INNOVATIVE A VOCAZIONE SOCIALE</b>			
16.1.	Le società benefit	pag.	589
16.2.	Quadro generale	pag.	589
16.3.	Aspetti fiscali	pag.	592
16.3.1.	Profilo reddituale	pag.	592
16.3.2.	Profili IVA	pag.	594
16.4.	Relazione di impatto - Esempio	pag.	595
<b>17. SOCIETÀ PMI INNOVATIVE A VOCAZIONE SOCIALE</b>			
17.1.	Inquadramento normativo	pag.	609
17.2.	Procedura di riconoscimento dello <i>status</i> di SIAVS	pag.	610
17.2.1.	Teoria del Cambiamento e Catena del Valore dell'Impatto	pag.	612
17.2.2.	Griglia di indicatori	pag.	613
<b>18. COOPERATIVE SOCIALI</b>			
18.1.	Le cooperative sociali come imprese sociali "di diritto"	pag.	617
18.1.1.	Definizioni	pag.	617
18.1.2.	Aspetti fiscali	pag.	619
18.2.	Il bilancio di esercizio	pag.	622
18.2.1.	Cooperative sociali di tipo a) e di tipo b)	pag.	622
18.2.2.	Informazioni di bilancio nelle cooperative	pag.	623
18.2.3.	Nota integrativa	pag.	623

## Sommario

---

18.2.4.	Articoli del Codice civile più significativi relativi alla redazione del bilancio	pag.	623
18.3.	Bilancio di esercizio e bilancio sociale: studio di un caso	pag.	624
18.3.1.	Bilancio di esercizio	pag.	625
18.3.2.	Nota integrativa al bilancio di esercizio	pag.	628
18.3.3.	Nota integrativa abbreviata, attivo	pag.	631
18.3.4.	Nota integrativa abbreviata, passivo e patrimonio netto	pag.	636
18.3.5.	Nota integrativa abbreviata, conto economico	pag.	639
18.3.6.	Nota integrativa abbreviata, altre informazioni	pag.	641
18.3.7.	Nota integrativa, parte finale	pag.	646
<b>19. CONTABILITÀ FISCALE DEGLI ENTI NON COMMERCIALI</b>			
19.1.	Enti del Terzo Settore e enti non commerciali	pag.	649
19.2.	Enti non commerciali (art. 73, comma 1, lett. c) del TUIR)	pag.	650
19.2.1.	Qualifica di ente non commerciale	pag.	650
19.3.	Contabilità fiscale degli enti non commerciali	pag.	653
19.3.1.	Principio fondamentale	pag.	653
19.3.2.	Esercizio non occasionale di attività commerciale	pag.	653
19.3.3.	Regimi contabili	pag.	654
19.3.4.	Registrazioni e libri contabili	pag.	655
19.3.5.	Rilevazione degli acquisti "promiscui"	pag.	657
19.3.6.	Deducibilità dei beni e dei servizi	pag.	658
19.3.7.	Quoziente di indeducibilità	pag.	659
19.3.8.	Individuazione dei beni relativi all'attività commerciale	pag.	662
19.3.9.	Contabilità pubblica e contabilità fiscale	pag.	663
19.3.10.	Contabilità separata ed IVA	pag.	665
19.3.11.	Obblighi contabili e IRAP	pag.	667
19.3.12.	Imposte dirette	pag.	667
19.3.13.	Imposte indirette (IVA)	pag.	668
19.4.	Perdita della qualifica di ente non commerciale	pag.	670
19.4.1.	Prevalenza delle immobilizzazioni inerenti all'attività istituzionale rispetto alle restanti	pag.	671
19.4.2.	Prevalenza del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali rispetto ai ricavi commerciali	pag.	671
19.4.3.	Redditi derivanti da attività istituzionali maggiori dei redditi derivanti da attività commerciali	pag.	672
19.4.4.	Prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività istituzionale rispetto alla sfera commerciale	pag.	672
19.4.5.	Modello stilizzato analitico	pag.	672
19.4.6.	Enti ecclesiastici: la perdita della qualifica di ente non commerciale	pag.	676

---

19.4.7. Riflessi contabili	pag. 678
19.5. Trasferimento di beni dalla sfera istituzionale a quella commerciale di un ente non commerciale	pag. 678
19.5.1. Trasferimento delle partecipazioni dalla sfera istituzionale a quella commerciale di una fondazione	pag. 679
19.5.2. Beni mobili e immobili strumentali	pag. 681
19.5.3. Beni mobili e immobili non strumentali	pag. 682
<b>20. ENTI RELIGIOSI E OPERE SOCIALI: ASPETTI CONTABILI E GESTIONALI</b>	
20.1. Premessa	pag. 685
20.2. Fonti degli obblighi per la formazione del bilancio di un ente religioso	pag. 685
20.2.1. Obblighi canonici	pag. 686
20.2.2. Obblighi civilistici	pag. 686
20.2.3. Obblighi fiscali	pag. 687
20.3. Rendiconto delle attività economiche	pag. 687
20.4. Rapporto tra attività e missione	pag. 688
20.5. Interventi di razionalizzazione del sistema	pag. 689
20.6. Enti collegati	pag. 690
20.7. Ruolo dei collaboratori laici	pag. 691
20.8. Prospettive future	pag. 692
20.9. Rendiconto delle opere sociali	pag. 694
20.9.1. Problematiche tipiche	pag. 694
20.9.2. Configurazione dei costi figurativi	pag. 695
20.9.3. Configurazione dei costi comuni (costi promiscui)	pag. 697
20.9.4. Esame di un caso concreto	pag. 697
<b>21. ENTI NON COMMERCIALI NON RESIDENTI: ASPETTI CONTABILI</b>	
21.1. Premessa	pag. 727
21.2. Ente italiano con stabile organizzazione a fronte di attività su estero	pag. 727
21.2.1. Test <i>ex art. 149 TUIR</i>	pag. 727
21.3. Ente non residente in Italia con o senza stabile organizzazione all'estero	pag. 730
21.4. Ente italiano con stabile organizzazione all'estero	pag. 731
21.4.1. Piano dei conti articolato	pag. 731
21.5. Gli ETS e imprese sociali di enti non residenti (ad esclusione enti religiosi)	pag. 732
21.5.1. Caso 1 - Ente non commerciale non residente che costituisce una impresa sociale (ad esempio fondazione)	pag. 733
21.5.2. Caso 2 - Ente non commerciale non residente che opera in Italia senza stabile organizzazione	pag. 735

## Sommario

---

21.5.3.	Caso 3 - Ente commerciale non residente che opera in Italia senza stabile organizzazione	pag. 735
21.5.4.	Caso 4 - Ente non commerciale non residente che opera in Italia con stabile organizzazione	pag. 736

## 22. INDICATORI DI BILANCIO DEGLI ENTI NON PROFIT

22.1.	Aspetti peculiari dell'economia degli enti non profit	pag. 741
22.1.1.	Differenze tra enti non profit ed enti profit	pag. 741
22.2.	Riclassificazione del bilancio	pag. 742
22.2.1.	Area patrimoniale	pag. 742
22.2.2.	Area economica	pag. 742
22.2.3.	ROI	pag. 742
22.2.4.	ROE	pag. 743
22.2.5.	Esemplificazione (Caso pratico)	pag. 744
22.3.	Analisi per indici ai fini fiscali (ente di tipo associativo)	pag. 747
22.3.1.	Esempio di bilancio sintetico	pag. 747
22.3.2.	Analisi delle principali relazioni fra poste contabili	pag. 750
22.4.	Adattamento degli indicatori di bilancio/finanziari agli enti non commerciali e per il ricorso al credito	pag. 752
22.4.1.	La riespressione dei valori di bilancio per le finalità dell'analisi finanziaria	pag. 753
22.4.2.	Lo sviluppo della "leva finanziaria"	pag. 754
22.4.3.	Dati e grandezze contabili utili per richiesta di fido bancario	pag. 755
22.5.	Risultati da apportare nella relazione di missione (o di gestione per gli enti cooperativi)	pag. 758
22.5.1.	Gli indicatori di struttura patrimoniale nel bilancio degli enti non commerciali	pag. 758
22.5.2.	Espressione del ROI e del ROE sociale	pag. 760
22.6.	Rendicontazione non finanziaria per gli Enti del Terzo Settore (cenni)	pag. 762

## 23. COMPOSIZIONE NEGOZIATA DELLA CRISI

23.1.	I soggetti destinatari per la applicazione dell'istituto	pag. 769
23.2.	L'applicazione dell'istituto	pag. 770
23.3.	Il ruolo del regime contabile ai fini della utile fruizione della procedura	pag. 772
23.4.	Nuovi indicatori di crisi e calcolo del cash-flow a servizio del debito della sfera commerciale dell'ente	pag. 775
23.4.1.	Calcolo (peculiare e adattato) del <i>cash flow</i> riferito alla sfera imprenditoriale dell'ente	pag. 778
23.5.	Misure protettive per enti non commerciali (ed ETS in particolare)	pag. 778
23.6.	Problemi applicativi	pag. 781

**24. OPERAZIONI STRAORDINARIE DI GESTIONE DEGLI ETS**

24.1.	La trasformazione	pag.	785
24.1.1.	La trasformazione degli enti del Libro Primo del Codice civile e del Terzo Settore	pag.	785
24.1.2.	Le trasformazioni omogenee	pag.	785
24.1.3.	La modifica del Codice civile	pag.	786
24.1.4.	L'attribuzione di "partecipazioni" (da associazione a fondazione di partecipazione)	pag.	789
24.1.5.	Aspetti fiscali	pag.	790
24.2.	Trasformazione omogenea: adempimenti	pag.	792
24.3.	Trasformazione eterogenea	pag.	793
24.3.1.	Trasformazione da società ad ente non profit	pag.	794
24.3.2.	Trasformazione da ente non profit a società	pag.	794
24.3.3.	Aspetti fiscali della trasformazione eterogenea	pag.	795
24.3.4.	Procedura di trasformazione eterogenea	pag.	797
24.4.	Trasformazione di una cooperativa sociale in fondazione	pag.	798
24.4.1.	Trasformazione, fusione, scissione, cessione d'azienda e devoluzione del patrimonio (art. 12, D.Lgs. n. 112/2017)	pag.	799
24.4.2.	Percorso alternativo alla trasformazione diretta	pag.	800
24.5.	Trasformazione di associazione in cooperativa (trasformazione eterogenea)	pag.	806
24.5.1.	Limiti alla trasformazione, la fruizione di contributi e il godimento di agevolazioni fiscali	pag.	806
24.5.2.	Destinazione del patrimonio netto	pag.	807
24.5.3.	Configurazione/rappresentazione dei contributi	pag.	808
24.5.4.	Scritture contabili	pag.	810
24.6.	Scritture contabili principali in caso di trasformazione dell'ente del terzo settore	pag.	811
24.6.1.	Impresa sociale che muta forma giuridica	pag.	813
24.6.2.	Società di capitali (non cooperativa) che si trasforma in impresa sociale	pag.	814
24.6.3.	ETS che muta forma giuridica	pag.	815
24.6.4.	Ente religioso che trasforma l'impresa sociale gestita in un ramo della propria attività	pag.	817
24.6.5.	Obblighi dichiarativi frazionati nei periodi di imposta	pag.	817
24.7.	Fusione omogenea di enti non profit	pag.	818
24.7.1.	Codice civile e Riforma del Terzo Settore	pag.	818
24.7.2.	Disciplina	pag.	819
24.7.3.	Procedimento di fusione	pag.	820
24.7.4.	Aspetti fiscali della fusione degli enti non commerciali	pag.	823
24.7.5.	Alcuni casi specifici di fusione fra enti non commerciali	pag.	826

## Sommario

---

24.8.	24.7.6. Sintesi dei casi possibili di fusione	pag. 828
	La fusione fra Enti del Terzo Settore: profili contabili e implicazioni fiscali	pag. 835
	24.8.1. Schema della contabilità separata	pag. 835
	24.8.2. Fattispecie	pag. 836
	24.8.3. La tassazione delle riserve in sospensione di imposta nelle operazioni di fusione eterogenea	pag. 847
	24.8.4. La rilevanza dell'eventuale avanzo e disavanzo di fusione in relazione al fondo in sospensione di imposta "moderato"	pag. 848
	24.8.5. La simmetria con la distribuzione di riserve ai soci (persone fisiche)	pag. 848
	24.8.6. Il caso dell'ETS svolgente attività non commerciale (art. 79, comma 2, D.Lgs. n. 117/2017)	pag. 852
	24.8.7. Enti (diversi da imprese sociali) con unica contabilità ai fini civilistici e fiscali (ordinaria)	pag. 853
	24.8.8. Cenni sulla "fusione inversa"	pag. 855
	24.8.9. Passaggio da ente non commerciale a ETS o a impresa sociale in dipendenza della operazione di fusione	pag. 857
	24.8.10. Ente commerciale <i>ex art. 73, comma 1, lett. b), TUIR</i>	pag. 862
	24.8.11. Ente non commerciale <i>ex art. 73, comma 1, lett. c), TUIR</i>	pag. 863
24.9.	La scissione fra Enti del Terzo Settore alla luce della riforma: aspetti contabili e implicazioni fiscali	pag. 863
	24.9.1. Mutamenti di regimi contabili	pag. 872
	24.9.2. Mutamenti di regimi fiscali	pag. 872
	24.9.3. Acquisto di "quote proprie" (finalizzate alla effettuazione di una operazione di scissione)	pag. 873
24.10.	Trasferimento di azienda fra Enti del Terzo Settore	pag. 876
	24.10.1. Conferimento e cessione di azienda tra imprese sociali	pag. 877
	24.10.2. Conferimento e cessione di azienda tra ETS	pag. 882
	24.10.3. Cessione di azienda	pag. 883
24.11.	Donazione di azienda (trattamento contabile)	pag. 886
	24.11.1. Scritture contabili	pag. 894
24.12.	Affitto di azienda (per semplicità della "unica azienda")	pag. 894
24.13.	Comodato di azienda	pag. 895
24.14.	Usufrutto di azienda	pag. 895
24.15.	Gli effetti sul bilancio consolidato	pag. 895
24.16.	Operazioni straordinarie di allargamento della compagine associativa	pag. 900
24.17.	Patrimoni destinati a un singolo o più affari (condivisi con altri ETS o imprese sociali)	pag. 902
	24.17.1. Costituzione di appositi patrimoni separati	pag. 904
	24.17.2. Aspetti di rappresentazione di bilancio (civilistico)	pag. 907

---

24.17.3.	Aspetti fiscali	pag.	907
24.17.4.	Il conferimento realizzativo “pilotato”	pag.	908
24.18.	Casi pratici	pag.	917
24.18.1.	Trasformazione della associazione in fondazione di partecipazione (fac simile atto notarile)	pag.	917
24.18.2.	Trasformazione di associazione in fondazione - ETS (fac simile statuto)	pag.	920
<b>25. ETS E ADOZIONE DELLA FORMA GIURIDICA: COME OPERARE LA SCELTA</b>			
25.1.	L'adozione della veste giuridica: una scelta consapevole	pag.	935
25.2.	Confronto tra Ente del Terzo Settore e impresa sociale	pag.	935
25.2.1.	Requisiti soggettivi e nozione	pag.	935
25.2.2.	Requisiti oggettivi	pag.	935
25.2.3.	Assenza di scopo di lucro e divieto di distribuzione (anche indiretta) di utili	pag.	936
25.2.4.	Devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento dell'ente	pag.	936
25.2.5.	Modifiche statutarie	pag.	936
25.2.6.	<i>Accountability</i>	pag.	937
25.2.7.	Imposte dirette: regimi fiscali diversi tra ETS e IS	pag.	937
25.2.8.	Agevolazioni fiscali	pag.	937
25.2.9.	Criticità di ogni possibile scelta	pag.	938
25.3.	Studio di un caso: enti di formazione professionale e riforma del terzo settore	pag.	953
25.3.1.	Requisiti degli Enti del Terzo Settore	pag.	954
25.3.2.	Enti commerciali o enti non commerciali?	pag.	954
25.3.3.	La scelta: ETS o impresa sociale?	pag.	955
25.3.4.	Considerazioni conclusive	pag.	957
<b>26. GRUPPI DI ENTI NON PROFIT</b>			
26.1.	Promozione di forme di aggregazione	pag.	961
26.1.1.	Esperienze recenti nel mondo non profit	pag.	961
26.1.2.	Forma giuridica	pag.	962
26.1.3.	Tipologie di enti collegati previste dal legislatore ante riforma (Legge n. 106/2016)	pag.	963
26.1.4.	Le reti associative nella Riforma del Terzo Settore	pag.	964
26.1.5.	Fattispecie più ricorrenti di enti collegati	pag.	965
26.1.6.	Gruppi di imprese sociali	pag.	969
26.2.	Dal controllo sugli enti collegati agli aspetti fiscali	pag.	969
26.2.1.	Controllo sugli enti collegati	pag.	969
26.2.3.	Aspetti fiscali	pag.	973
26.3.	Rete di enti del libro primo del codice civile e di Enti del Terzo Settore	pag.	974

## Sommario

---

26.4.	Le associazioni temporanee del tipo “ATI” (reti specifiche fra Enti del Terzo Settore)	pag. 979
26.4.1.	Primo caso	pag. 979
26.4.2.	Secondo caso	pag. 980
26.5.	Le associazioni temporanee assimilate ad ATI	pag. 980
26.5.1.	Associazioni temporanee di imprese con soggetti esteri, aspetti fiscali ed obblighi in materia di antiriciclaggio (RW di UNICO)	pag. 980
26.5.2.	Il caso dei “consorzi”	pag. 981
26.5.3.	Associazioni temporanee mediante contratto di associazione in partecipazione	pag. 981
26.6.	Aggregazioni di enti non profit (associativi) per mezzo della rete informatica	pag. 983
26.6.1.	La costruzione del “ <i>data base</i> ideale”	pag. 984
26.7.	Fac-simile contratto di rete	pag. 993
<b>27. CONTRIBUTI PUBBLICI AGLI ENTI NON COMMERCIALI: DISCIPLINA AI FINI IVA</b>		
27.1.	Contributi pubblici agli enti non commerciali	pag. 1001
27.1.1.	Tipologia di contributi pubblici	pag. 1001
27.2.	Contributi pubblici e IVA	pag. 1004
27.2.1.	Criteri generali per la definizione giuridica e tributaria delle erogazioni, da parte delle PA, come contributi o corrispettivi	pag. 1005
27.2.2.	Criteri sussidiari per qualificare la natura delle erogazioni	pag. 1008
27.3.	La posizione dell’Agenzia delle Entrate	pag. 1010
<b>28. COSTITUZIONE DI UN TRUST: ASPETTI CONTABILI</b>		
28.1.	Il <i>trust</i> (cenni)	pag. 1019
28.2.	La scelta della tipologia di trust e legge applicabile	pag. 1019
28.3.	Aspetti contabili	pag. 1020
28.3.1.	Suggerimenti operativi	pag. 1021
28.4.	Profili fiscali in sintesi	pag. 1024
<b>29. ETS E NORMATIVA ANTI-RICICLAGGIO: DEFINIZIONE E IDENTIFICAZIONE DEL “TITOLARE EFFETTIVO”</b>		
29.1.	Premessa	pag. 1027
29.2.	La nozione di “titolare effettivo”	pag. 1028
29.2.1.	Quando identificare il titolare effettivo?	pag. 1029
29.2.2.	Come identificare il titolare effettivo?	pag. 1029
29.2.3.	Come comportarsi se non si riesce a identificare il titolare effettivo?	pag. 1030
29.3.	Normativa anti-riciclaggio e normativa ETS: compatibilità	pag. 1032

---

29.4.	Adattamento generalizzato alla platea degli ETS	pag. 1032
29.4.1.	Società di capitali imprese sociali (ETS per definizione)	pag. 1032
29.4.2.	Persona giuridica privata (D.P.R. n. 361/2000)	pag. 1033
29.4.3.	Persona giuridica pubblica	pag. 1033
29.4.4.	<i>Trust</i> ETS	pag. 1033
29.4.5.	ETS non persone giuridiche	pag. 1034
29.5.	Casi particolari	pag. 1034
29.5.1.	Stabile organizzazione di ETS non residente	pag. 1034
29.5.2.	Ramo ETS ( <i>ex</i> ONLUS) ente religioso (non gestito come impresa sociale)	pag. 1035
29.5.3.	Rete ETS	pag. 1035
29.5.4.	Istituti secolari	pag. 1035
29.6.	La adeguata verifica nel contesto delle "gare" (codice appalti) per l'aggiudicazione di appalti pubblici	pag. 1035
29.7.	Aspetti peculiari della comunicazione del "titolare effettivo" da parte degli enti non profit	pag. 1037
29.7.1.	Soggetti obbligati	pag. 1038
29.7.2.	Problemi applicativi	pag. 1039

## **30. DEMOCRATICITÀ NELLE VOTAZIONI NEGLI ENTI NON PROFIT**

30.1.	Democraticità nelle votazioni: implicazioni tributarie	pag. 1043
30.1.1.	Le indicazioni del Ministero del Lavoro	pag. 1043
30.1.2.	Rappresentazione del principio della democraticità: esemplificazione	pag. 1045

---

**Estratto**

Estratto da un prodotto  
in vendita su **ShopWKI**,  
il negozio online di  
Wolters Kluwer Italia

Vai alla scheda →

---

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria  
professionale, del software, della formazione  
e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM,  
Altalex, UTET Giuridica, il fisco.

