



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE

Lo Stato di Attuazione della Riforma

MAURIZIO POSTAL

Consigliere Nazionale con delega No Profit Cndcec

Il presente materiale è di titolarità del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ed è protetto dal Diritto d'Autore e/o dalle altre leggi applicabili. Esso può essere utilizzato **esclusivamente per finalità personale o di studio**. È vietato ogni utilizzo che abbia finalità commerciale o promozionale

Cremona, 7 marzo 2019

L'IMPORTANZA DEL SETTORE NO PROFIT

- ▶ Il Primo «**Censimento permanente**» sulle istituzioni non profit italiane pubblicato dall'Istat nel dicembre 2017 parla e il successivo aggiornamento (stime basate su indagine campionaria) dell'ottobre 2018 parlano di: **343.432 enti nel 2016** (+ 12% rispetto al 2011 e + 2,1% rispetto al 2015); **812.706 dipendenti** occupati nel 2016 (+ 18% sul 2011 e + 3,1% sul 2015); **5,5 milioni di volontari attivi** (+ 16% nel 2015 sul 2011). Vi è prevalenza di presenza nel Nord (50%), ma maggior dinamismo in Basilicata, Abruzzo e Calabria.
- ▶ I **dottori commercialisti e gli esperti contabili sono presenti a tutti i livelli** e in molteplici vesti nel mondo no profit: come consulenti, revisori, componenti degli organi di controllo, amministratori.
- ▶ L'attuazione della Riforma stessa è un'**occasione di grande impegno professionale** per i colleghi coinvolti in tutti i livelli citati:
 - si tratta di definire innanzitutto **la futura classificazione dell'ente**, tenendo conto delle implicazioni civilistiche, tributarie (dirette, indirette, tributi locali e erogazioni liberali), finanziarie e amministrative connesse alla scelta;
 - conseguentemente di far adottare un **nuovo statuto** e una nuova governance (entro 3.8.2019);
 - di costruire un **nuovo sistema contabile** e di controllo
 - e di organizzare i **nuovi adempimenti** amministrativi, di rendicontazione e di accountability (si pensi al bilancio sociale).



LA LEGGE DELEGA E LA SUA ATTUAZIONE

- La legge delega **6 giugno 2016 n. 106** prevedeva uno o più decreti legislativi di riforma del «Terzo Settore», intendendo come tale il complesso degli enti privati (sono perciò esclusi gli enti pubblici) che senza scopo di lucro perseguono finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e in attuazione di tali finalità promuovono e realizzano attività di interesse generale.
- La legge 106 stabilisce che non fanno parte del Terzo Settore: formazioni e associazioni **politiche, sindacati**, le associazioni **professionali** e quelle di rappresentanza di **categorie economiche**. La legge 106 non si applica inoltre alle **fondazioni bancarie**, che però concorrono al Terzo Settore ma conservano la propria normativa speciale.
- Il Governo in attuazione della delega ha emanato nei mesi di luglio e agosto 2017 i seguenti **3 decreti**, entrati in vigore il giorno successivo alla rispettiva pubblicazione:
 - **D. Lgs. 3 luglio 2017, 111**, Disciplina del 5 per mille, pubbl. in G.U. il 18 luglio 2017;
 - **D. Lgs. 3 luglio 2017, n. 112**, Disciplina dell'impresa sociale, in G.U. il 19 luglio 2017;
 - **D. Lgs. 3 luglio 2017, n. 117**, Codice del terzo settore, in G.U. del 2 agosto 2017.

In precedenza era stata emanato il decreto che disciplina il servizio civile nazionale. Sono stati successivamente emanati due decreti correttivi dei precedenti: il D.Lgs. 20 luglio 2018, n. 95, relativo alla revisione dell'impresa sociale, e il D.Lgs. 3 agosto 2018, n. 105, per il codice del Terzo Settore.



I Focus Points della Riforma/1

- Per la prima volta **VIENE DEFINITO IL TERZO SETTORE** in forma organica con una norma di valenza generale. In precedenza gli enti appartenenti a questa area erano individuati da norme di natura tributaria (Onlus) o settoriale (Aps, Odv, Coop sociali, ecc.)
- La **STRUTTURA PORTANTE** della riforma è il nuovo **REGISTRO UNICO NAZIONALE DEL TERZO SETTORE**: solo iscrivendosi ad esso, in una delle **7 categorie** previste, un ente privato senza scopo di lucro può definirsi ETS (o se di categoria speciale APS, ODV, Ente Filantropico, Società di Mutuo Soccorso o Impresa Sociale) e vedersi applicate le norme previste dai 3 decreti delegati attuativi della Riforma
- La legge delega 106/2016 prevedeva un nuovo quadro unitario degli ETS: in realtà il D.Lgs. 117/2017 (Codice del Terzo Settore o CTS) ha **CREATO UN SISTEMA DUALE**, sia civilistico che tributario, con **oggetti esclusi** dagli ETS *ex lege* e altri che resteranno **fuori** dall'applicazione del Codice **per propria scelta**
- Sono **QUASI ASSENTI GLI INTERVENTI SUL CODICE CIVILE**: è stato introdotto il solo art. 42-*bis* mentre la delega prevedeva una riforma generale del Libro I del C.C.; finalmente sono possibili **OPERAZIONI STRAORDINARIE tra associazioni e/o fondazioni** in via diretta

I Focus Points della Riforma/2

- ▶ Si registra un forte **POTENZIAMENTO DELLA FIGURA DELL'IMPRESA SOCIALE** (prevista nel CTS, il D.Lgs. 117/2017, ma regolata dallo specifico decreto, il D. Lgs. 112/2017), per la quale sono previsti:
 - a) **ampliamento delle attività esercitabili;**
 - b) **detassazione degli utili reinvestiti;**
 - c) **possibilità di remunerare i soci** mediante rivalutazione Istat delle quote e distribuzione dividendi nel limite dell'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi aumentato di 2,5%
 - d) **possibilità di destinare una parte degli utili ad altri ETS;**
 - e) **detrazioni/deduzioni per gli investitori e i benefattori.**Inoltre è favorito il transito di altri ETS verso l'impresa sociale.
- ▶ Le norme civilistiche che riguardano gli ETS lasciano **MOLTO SPAZIO ALLA AUTONOMIA CONTRATTUALE**: quindi è importante scrivere adeguatamente gli STATUTI degli ETS.
- ▶ È stata **ridefinita in forma comune** a tutti gli ETS la **FIGURA del VOLONTARIATO** (art. 17 CTS).



I Focus Points della Riforma/3

- Il Codice per gli ETS contiene una **propria DISCIPLINA TRIBUTARIA** e **proprie AGEVOLAZIONI** nel settore delle imposte dirette e indirette (ma non per l'Iva), che dovrebbero essere compatibili con i limiti previsti dalla UE e che tenta di essere «unitaria».
- La riforma prevede per gli ETS una **FORTE ACCENTUAZIONE DI ACCOUNTABILITY E CONTROLLI**: sono previsti il **Registro unico** nazionale pubblico consultabile on line; per gli ETS riconosciuti la **costituzione per atto pubblico** con un controllo di legalità ab origine; la redazione e il deposito del **bilancio di esercizio** (per ETS non piccoli oltre 220,000 di ricavi in forma non semplificata); oltre certi limiti dimensionali la redazione e il deposito del **bilancio sociale**; la nomina di un **organo di controllo** interno; oltre certi limiti di dimensione la **revisione legale**; le **verifiche periodiche** sulla regolarità amministrativa svolte dall'ufficio del RUNTS o dalle RETI di adesione; tutto ciò crea un sistema di enti la cui corretta gestione e la conoscibilità da parte di associati delle attività e terzi dovrebbero essere garantita.
- Il sistema dei **CONTROLLI AMMINISTRATIVI** è fondato sull'Ufficio del Registro Unico Nazionale e prevede forme di **AUTOCONTROLLO** da parte delle Reti Nazionali di adesione e/o dei Centri Servizi del Volontariato (CSV), con una formula simile a quella esistente nel sistema delle cooperative. Sono quindi riconosciute per la prima volta anche le **RETI ASSOCIATIVE**, come associazioni di secondo livello iscritte.



I Decreti Correttivi/I

- ▶ Previsti dalla Legge Delega entro 12 mesi dai decreti attuativi, sono stati emanati il **D.lgs. 20.7.2018, n. 95**, per la revisione dell'impresa sociale e il **D.lgs. 3.8.2018, n. 105**, per il codice del terzo settore.
- ▶ **Per l'impresa sociale** gli interventi correttivi maggiori riguardano:
 - a) **l'esclusione dal divieto di distribuzione di utili dei ristorni delle coop-impresе sociali**;
 - b) il **limite dell'impiego dei volontari** rispetto ai lavoratori diviene non solo quantitativo (il loro numero non può superare quello dei lavoratori) ma anche qualitativo (devono essere utilizzati in misura complementare e non sostitutiva degli operatori professionali);
 - c) per le imprese sociali esistenti al 20.7.2017 il **termine per l'adeguamento alle nuove disposizioni passa da 12 a 18 mesi** (quindi al 20.7.2018 al 20.1.2019), inoltre la portata della facoltà di modificare gli statuti con le modalità e maggioranze dell'**assemblea ordinaria viene limitata** ad adeguamenti di norme inderogabili ovvero all'introduzione di clausole che escludono l'applicazione di nuove norme derogabili;
 - d) **revisione delle agevolazioni fiscali** (inserimento meccanismo riserve vincolate; elimina detassazione della rivalutazione quote dei soci; prevede deduzione pari alle imposte riferibili alle variazioni dell'imponibile).



I Decreti Correttivi/II

- ▶ Il **D.lgs. 3.8.2018, n. 105**, correttivo del CTS, interviene principalmente sui seguenti punti:
 - a) inserisce tra le attività di cui all'art. 5 CTS la **tutela degli animali** e la prevenzione del randagismo;
 - b) con riferimento al **bilancio di esercizio (art. 13 CTS)**, corregge il «rendiconto finanziario» con «rendiconto gestionale» per gli ETS ordinari e con «rendiconto per cassa» per i piccoli ETS; precisa dove vada inserita la documentazione del carattere secondario delle attività diverse di cui all'art. 6;
 - c) per gli **enti oggi già con personalità giuridica** (DPR 361/2000) che si iscriveranno al RUNTS (registro unico) l'iscrizione nell'originario registro delle persone giuridiche è sospesa fintanto che sia mantenuta l'iscrizione nel RUNTS (nuovo co. 1-bis art. 22 CTS);
 - d) chiarisce che **l'organo di controllo (art. 30 CTS) può esercitare la revisione legale** se insorge l'obbligo per l'ETS in quanto si sono superati i limiti dimensionali previsti dall'art. 31; in tal caso deve però avere una composizione totale di revisori legali iscritti; sotto tale soglia è eliminato il riferimento al «controllo contabile»;
 - e) per gli **ODV** prevede lo svolgimento delle attività di cui all'art. 5 prevalentemente a favore di terzi avvalendosi in modo prevalente **«dell'attività di volontariato dei propri associati e delle persone aderenti agli enti associati»**;



I Decreti Correttivi/III

- f) per gli ODV consente **1 anno di tempo per ripristinare il numero minimo** di associati se si scende sotto tale numero (7 persone fisiche o 3 ODV);
- g) anche per le APS allarga la verifica dell'attività degli associati, che deve essere prevalente come nelle ODV, **all'apporto delle persone fisiche aderenti agli enti associati**; inserisce inoltre la stessa possibilità di **ricostituzione del numero minimo** degli associati entro 1 anno;
- h) **modifica marginalmente l'art. 79 sulla natura tributaria** e sulla modalità di determinazione dell'imponibile ai fini Ires degli ETS, precisando che ai fini della classificazione tra ENC e EC degli ETS si devono considerare, nella verifica di prevalenza, come non commerciali tutte le entrate definite tali nei commi 2, 3 e 4, **compresa la lettera a) relativa alle raccolte di fondi effettuate occasionalmente**, dello stesso art. 79 e che il **mutamento di qualifica** si ha nello stesso periodo di imposta in cui cambia la prevalenza (nuovi commi 5-bis e 5-ter);
- i) all'art. 82, comma 3, viene **aggiunta l'esenzione anziché l'imposta fissa di registro** per gli atti costitutivi e «quelli connessi allo svolgimento dell'attività» **per gli ODV**;
- l) all'art. 84 è inserito il co. 2-bis che **estende le attività decommercializzate degli ODV anche agli ODV trasformati in enti filantropici**;



I Decreti Correttivi/IV

m) all'art. 87 CTS relativo alle scritture contabili **si identifica il documento finale di rendiconto** a cui le scritture sistematiche devono portare **con il bilancio di cui al precedente art. 13** del CTS; **per i piccoli ETS** viene previsto anche ai fini fiscali il **rendiconto di cassa** previsto dall'art. 13, comma 2, CTS con un limite di entrate/ricavi **unificato a 220 mila euro nell'anno precedente**; viene infine chiarito che il rendiconto specifico delle raccolte di fondi va inserito nel bilancio redatto secondo la forma di cui all'art. 13 CTS;

n) Nel nuovo testo del comma 3 dell'art. 89 CTS (Coordinamento normativo) si chiarisce che **non solo l'art. 145 TUIR non si applica agli ETS iscritti per le attività di cui all'art. 5 CTS, ma che tutti gli artt. da 143 a 148 TUIR si applicano agli ETS iscritti limitatamente alle attività diverse** da quelle dell'art. 5;

o) **Il termine per i soggetti già iscritti in elenchi (Onlus, ODV e APS) per adeguarsi alle nuove norme salvaguardando così la continuità delle normative previgenti fino all'operatività del RUNTS passa da 18 a 24 mesi** (quindi al 2.8.2019); viene limitata la possibilità di adeguare gli statuti entro lo stesso termine con le modalità e maggioranze delle assemblee ordinarie, al fine di adeguarli alle nuove norme inderogabili o di escludere l'applicazione delle nuove norme derogabili.



Regolamentazione tributaria ETS: Imposte dirette/I

Gli **ETS iscrivendosi** al RUNTS *adottano un regime autonomo anche ai fini fiscali*, le cui norme sono contenute nel **Titolo X** del CTS. Per le **imposte sui redditi si fa riferimento al TUIR solo in via residuale, in quanto le norme siano compatibili** (e con le modifiche, disapplicazioni e abrogazioni previste dallo stesso CTS). Per le IS (imprese sociali) si deve invece fare riferimento all'art. 18 del D. Lgs. 122/2017.

Nelle intenzioni il **sistema fiscale degli ETS vuole essere unitario, agevolativo e compatibile con il diritto della UE**, superando la sovrapposizione passata di norme generali poco utilizzate e di molteplici regimi speciali derogatori. In realtà non si supera una **notevole complessità**.

Secondo l'art. 79 co. 5 e co. 5-bis sono **ETS NON COMMERCIALI** quelli che realizzano in via esclusiva o prevalente **proventi da attività non commerciali**. A questo fine le singole attività di interesse generale di cui all'art. 5 possono essere svolte **con modalità non commerciale o con modalità commerciale**.

L'esercizio non commerciale delle attività di interesse generale è definito dal co. 2 dell'art. 79: queste attività *«si considerano in via generale non commerciali quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superino i costi effettivi»*, tenendo conto anche di eventuali apporti economici di pubbliche amministrazioni. La Relazione ministeriale relativamente ai costi effettivi afferma: *«.. Intendendosi per questi ultimi sia i costi diretti sia quelli indiretti afferenti la specifica attività..»*.



Regolamentazione tributaria ETS: Imposte dirette/II

Con l'art. 24-ter del D.L. 119/2018 è stato **introdotto il comma 2-bis nell'art. 79** che consente di mantenere la singola attività di interesse generale nel novero delle attività non commerciali, qualora **l'eccedenza dei corrispettivi non superi di oltre il 5% i costi effettivi e per non oltre 2 periodi d'imposta consecutivi.**

L'attività di **ricerca di particolare interesse sociale** nei casi previsti dall'art. 79, co. 3, è un'attività di interesse generale oggettivamente non commerciale (quindi sottratta alla verifica del comma 2), purché i relativi utili siano reinvestiti. Anche le attività socio-sanitarie svolte da **Fondazioni EX IPAB** sono oggettivamente de-commercializzate, se questi enti reinvestono gli utili e hanno amministratori non retribuiti (L. 145/2018).

La **verifica di prevalenza** (art. 79 commi 5 e 5-bis) di svolgimento **di attività NON commerciali** è effettuata nel seguente modo:

- **sono NON commerciali:** contributi, sovvenzioni, liberalità, quote associative e assimilabili + proventi delle attività dell'art. 5 con corrispettivi < ai costi effettivi di cui al comma 2 (salva la possibilità di superare per 2 anni i costi per non più del 5%) + i proventi delle raccolte di fondi occasionali di cui al comma 4 lett. a) + contributi e apporti delle amministrazioni della P.A. per lo svolgimento di attività generali con ricavi inferiori ai costi effettivi (comma 4 lett. b) o di ricerca di interesse sociale (comma 3);
- **sono commerciali** i proventi che derivano da: attività dell'art. 5 con corrispettivi > dei costi effettivi + le attività diverse di cui all'art. 6 (manca ancora DM di definizione dei relativi limiti), **escluse le sponsorizzazioni** + le raccolte di fondi non occasionali o comunque diverse da quelle descritte nel comma 4, lett. a.



Regolamentazione tributaria ETS: Imposte dirette/III

Ai fini del calcolo di prevalenza, **i beni e i servizi resi nell'esercizio NON commerciale** delle attività vanno **valutati a VALORE NORMALE**.

Il mutamento di qualifica **da ETS NON COMMERCIALE a ETS COMMERCIALE** si verifica **già nel periodo di imposta in cui cambia il risultato del calcolo di prevalenza** (art. 79, co. 5-ter). In caso di perdita della qualifica vedi adempimenti previsti dall'art. 87, co. 7, CTS (inventario, scritture contabili retroattive, RUNTS, RI, IVA, ecc.).

Gli **ETS NON COMMERCIALI** possono realizzare secondo il TUIR varie tipologie di reddito; tra questi **non concorrono** in ogni caso al reddito imponibile (comma 4 dell'art. 79):

- i fondi derivanti da raccolte pubbliche effettuate occasionalmente con modalità descritte nel co. 4 lett. a)
- i contributi erogati da amministrazioni pubbliche per lo svolgimento delle attività di interesse generale svolte in forma non commerciale di cui ai co. 2, 2-bis e 3 dell'art. 79 stesso (art. 4, lett. b);

Eventuali **attività diverse** di cui all'art. 6 e **attività generali in forma commerciale** costituiranno cmq attività produttiva di reddito d'impresa, da tassare eventualmente con il regime forfetario di cui all'art. 80.

Per converso gli **ETS COMMERCIALI** (che non fuoriescono dal sistema ETS) come si è detto **sono tali se le entrate nel periodo d'imposta da attività non commerciali** valutate al loro valore normale **sono inferiori alle entrate da attività svolte con modalità commerciali**. Per essi vale il **principio di attrazione**: tutti i redditi prodotti costituiscono elementi del reddito d'impresa realizzato.



Il **criterio di prevalenza** che abbiamo descritto (definito dall'art. 79, commi 5 e 5-bis, che distingue così tra ETS commerciali e quelli non commerciali) non sembra rispondente alla previsione della **Legge Delega**, che intendeva valorizzare il **profilo di non lucratività soggettiva** dell'ente (= reinvestimento degli avanzi).

Sono fissate regole **specifiche dal comma 6 per gli ETS - ASSOCIAZIONI**: non si considera commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati e dei relativi familiari e conviventi in conformità alle finalità istituzionali dell'ente; **non rilevano quindi come provento commerciale le quote e i contributi associativi generici** (art. 79, co. 6 che è analogo all'art. 148. co. 1. TUIR).

I **corrispettivi specifici pagati per beni e servizi resi dallo ETS – ASSOCIAZIONE**, anche se qualificati come contributi o quote supplementari, sono invece **imponibili come redditi diversi o come reddito d'impresa** (a seconda che lo ETS sia qualificato come non commerciale o come commerciale - art. 79, co. 6). Ma si vedano su questo punto le **numerose deroghe per ODV e APS** previste dagli artt. 84 e 85.



Regolamentazione tributaria ETS: Imposte dirette/V

Gli **ETS NON COMMERCIALI** possono optare con vincolo triennale per un **REGIME FORFETARIO** per le eventuali **attività non prevalenti svolte in forma commerciale** (art. 80). In questo caso i **coefficienti di redditività da applicare** alle entrate commerciali sono i seguenti:

- per ricavi fino a 130 mila euro: **7%** per servizi e **5%** per le altre attività;
- per ricavi oltre e fino a 300 mila euro: **10%** per servizi e **7%** per altre attività;
- per ricavi oltre 300 mila euro: **17%** per i servizi e **14%** per altre attività.

Per le **attività miste** si fa riferimento ai coefficienti previsti per l'attività prevalente e, se questa non è distinguibile contabilmente, a quelli previsti per l'attività di prestazione di servizi.

I ricavi a cui applicare i coefficienti di redditività sono quelli **delle attività di cui agli artt. 5 e 6 svolte con modalità commerciali**; a tale risultato **si aggiungono** i componenti positivi di cui agli artt. 86 (plusvalenze), 88 (sopravvenienze attive), 89 (dividendi e interessi) e 90 (proventi immobiliari) del TUIR.

Eventuali **perdite dei periodi anteriori** all'opzione per il regime forfettario si riportano secondo le regole ordinarie del TUIR (art 8).



Regolamentazione tributaria ETS: Imposte dirette/VI

CONSIDERAZIONI sugli impatti della nuova regolamentazione IRES degli ETS:

- APS, ODV e ONLUS, cioè i soggetti già iscritti in precedenti registri del settore no profit, dovranno transitare al mondo ETS pena la devoluzione del loro patrimonio, adottando consoni statuti entro il termine del 3 agosto 2019 (vedi art. 101, comma 2 CTS); gli statuti dovranno precisare le attività generali svolte ed eventualmente disporre la possibilità di effettuare attività diverse (vedi Circ. n. 20 del 27 dicembre 2018 del Min. Lavoro).
- Le nuove norme sulla tassazione IRES degli ETS entreranno in vigore solo dal periodo d'imposta successivo a quello di autorizzazione della Commissione UE sul regime e a quello di operatività del RUNTS (quindi 2021?); fino al periodo d'imposta precedente si applicano le vecchie normative (salvo specifiche previsioni).
- Il regime forfetario di cui alla L. 398/1991 e la de-commercializzazione dei proventi per servizi specifici delle associazioni agli associati prevista dal co. 3 dell'art. 148 TUIR sarà abrogato dal periodo di entrata in vigore della nuova tassazione IRES, tranne che per le ASD, che conseguentemente salvo eccezioni non entreranno nel mondo ETS. Dal co. 3 del 148 TUIR saranno escluse anche associazioni assistenziali, culturali e di promozione sociale. Inoltre non sarà applicabile agli ETS il dimezzamento dell'aliquota IRES dell'art. 6, DPR. 601/1973 (art. 89, co.5).
- Le grandi ONLUS che svolgono attività produttive strutturate realizzando avanzi da reinvestire sono indirizzate dal legislatore verso la adozione della veste dell'impresa sociale (per la quale è prevista la detassazione degli utili reinvestiti), ma questo comporta cambiamenti nel regime IVA se svolgono attività esenti, come quelle previste dai punti 19, 20 e 27-ter dell'art. 10 del DPR 633/1972 : infatti il CTS modificando tale art. 10 ha sostituito in queste norme la indicazione delle ONLUS con quella di ETS non commerciali....



Regolamentazione tributaria ETS: Imposte indirette/I

L'art. 82 dispone **per tutti gli ETS**, comprese le coop sociali e le imprese sociali costituite non in forma societaria, **alcune agevolazioni ai fini delle imposte indirette** applicabili dal 1° gennaio 2018.

L'esenzione dalle imposte di successione e donazione, ipotecarie e catastali per i **trasferimenti gratuiti** di beni utilizzati nell'attività statutaria e per le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

L'applicazione in misura fissa delle imposte di registro, ipotecaria e catastale per **gli atti costitutivi, le modifiche statutarie, comprese le operazioni straordinarie tra ETS**. Sono esenti le modifiche statutarie dovute ad adeguamenti normativi e gli atti costitutivi e quelli connessi all'attività per gli ODV (Correttivo). Sono anche soggetti ad imposte fisse i **trasferimenti onerosi di beni immobili** e relativi diritti a favore di tutti gli ETS, **incluse le imprese sociali anche societarie**, sempre con lo stesso vincolo di destinazione che deve essere concretizzato entro cinque anni.

Esenzione dall'**imposta di bollo** di tutti gli atti e i documenti, cartacei o informatici, posti in essere o richiesti dagli ETS, comprese le imprese sociali non in forma societaria.

Esenzione da **IMU e TASI** per gli immobili degli ETS non commerciali destinati esclusivamente all'esercizio di attività di interesse generale (come oggi per gli enti non commerciali).

Sono inoltre previste agevolazioni per l'**imposta sugli intrattenimenti** e per la tassa sulle **concessioni governative** (come per le ONLUS).



Regolamentazione tributaria ETS: Erogazioni/I

Il Codice contiene una **revisione delle deduzioni e detrazioni** per i soggetti che donano agli ETS applicabili già dal 1° gennaio 2018(art. 83).

Le deduzioni e detrazioni sono concesse per le **EROGAZIONI LIBERALI** a favore non solo di ETS non commerciali, ma **anche degli ETS commerciali e delle imprese sociali non societarie**, se le liberalità ricevute sono **utilizzate per l'attività statutarie e per finalità civiche**, solidaristiche e di utilità sociale (art. 83, comma 6). Sono previste le **seguenti agevolazioni non cumulabili** con altre:

- **Detrazione IRPEF del 30%** (**35% se il beneficiario è un ODV**) dell'erogazione nel limite di 30.000 euro di importo donato per periodo d'imposta;
- **Deduzione fino al massimo del 10% del REDDITO complessivo** dichiarato dell'erogazione; questa norma è applicabile sia alle persone fisiche enti sia alle società.

L'erogazione liberale può essere non solo in denaro ma **anche in natura, anche per le persone fisiche** (manca il DM per il valore dei beni). Queste ultime potranno altresì scegliere tra detrazione e deduzione.

Una norma specifica prevede per le **SOCIETA' DI MUTUO SOCCORSO** una **detrazione pari al 19%** dei **contributi associativi non superiori a 1.300 euro** versati per assicurare un sussidio in caso di morte, invalidità, inabilità, malattia o indigenza.



Regolamentazione tributaria ETS: Erogazioni/II

Il Codice prevede una misura totalmente nuova, il SOCIAL BONUS (art. 81), che consiste in un **credito d'imposta, commisurato alle **erogazioni liberali in denaro, pari al:****

- **65%** se effettuate da persone fisiche
- **50%** se effettuate da enti e società

a favore di ETS che hanno presentato al Ministero del Lavoro un progetto per il **recupero di immobili pubblici inutilizzati** o di beni mobili o immobili **confiscati alla criminalità organizzata**.

Il credito d'imposta è **utilizzabile in 3 quote annuali**, anche a mezzo di compensazione con i versamenti fiscali e previdenziali senza computo sul plafond annuale delle compensazioni.

Sono previsti naturalmente **obblighi stringenti di trasparenza e di rendicontazione** da parte degli ETS beneficiari

L'applicazione dell'agevolazione è **subordinata** ad un apposito **decreto ministeriale**.



I Controlli

I controlli **sulle Fondazioni** previsti dagli articoli 25, 26 e 28 del Cod. Civ. da parte dell'Autorità governativa sono esercitati per le **Fondazioni iscritte** dall'ufficio del **RUNTS** (art. 90).

Per **tutti gli ETS** sono previste **sanzioni specifiche impartite dall'Ufficio del RUNTS** a carico degli amministratori che violano disposizioni del Codice non depositando i bilanci al Registro, distribuendo utili o avanzi in forma diretta o indiretta, devolvendo il patrimonio e contro chi utilizza illegittimamente gli acronimi o le dizioni di ETS, APS o di ODV (art. 91).

Il **Minlavoro vigila sul sistema di registrazione degli ETS**, promuove **l'autocontrollo degli ETS** autorizzandone l'esercizio da parte delle reti associative nazionali e dei CSV (art. 92).

Gli **uffici territoriali del RUNTS** esercitano i controlli sui requisiti per l'iscrizione degli ETS, l'effettivo perseguimento delle finalità previste e l'adempimento degli obblighi derivanti dall'iscrizione. Le **reti associative e i CSV** specificamente autorizzati **possono svolgere queste stesse attività** nei confronti degli aderenti sotto la vigilanza del Ministero (art. 93).

Sono previsti **controlli autonomi della Amministrazione finanziaria** sui requisiti degli ETS per essere beneficiari di agevolazioni tributarie connesse all'iscrizione al RUNTS (art. 94).

E' previsto **l'obbligo di contraddittorio preventivo** a pena di nullità dell'avviso di accertamento.



Le Organizzazioni di Volontariato/I

I **volontari** «non occasionali» (art. 17, co.1) **devono essere iscritti** nell'apposito registro.

I volontari iscritti **devono essere coperti da assicurazione** contro gli infortuni e le malattie connesse all'attività e contro i danni provocati a terzi (art. 18, che prevede un DM entro 6 mesi che disporrà meccanismi assicurativi semplificati).

Le **ODV** possono essere **associazioni riconosciute o non riconosciute**, **costituite da almeno 7 persone fisiche** o almeno 3 altre ODV. Nel caso venga meno il numero minimo deve essere ripristinato entro 1 anno (Correttivo).

L'attività deve essere svolta prevalentemente verso terzi, con riferimento a una o più delle attività di interesse generale previste dall'art. 5 del CTS, **avvalendosi in modo prevalente delle prestazioni volontarie degli associati** o delle persone aderenti agli enti associati (Correttivo).

Sono ammessi come associati **nel limite del 50% altri ETS**, con voto plurimo fino a 5.

Le ODV possono **impiegare lavoratori dipendenti/o autonomi** solo «nei limiti necessari al loro regolare funzionamento» o a «qualificare o specializzare l'attività svolta». In ogni caso il loro numero **non deve superare il 50% del numero dei volontari**.



Le Organizzazioni di Volontariato/II

Per le attività di interesse generale svolte (art. 5) **le ODV possono ricevere solo il rimborso delle spese effettivamente sostenute** e documentate (art. 33, co. 3). Questo **limite è derogato** per le attività diverse di cui all'art. 6 (art. 24-bis D.L. 119/2018).

Le ODV possono inoltre raccogliere **altre risorse finanziarie dalle seguenti fonti**: quote associative, contributi pubblici e privati, donazioni e lasciti testamentari, rendite patrimoniali e raccolte fondi previste dall'art. 7.

Possono inoltre svolgere le **attività secondarie e strumentali** statutariamente consentite secondo le previsioni dell'art. 6 .

In merito alla governance degli ODV gli **amministratori devono essere persone fisiche associate** ovvero indicate da eventuali altri ODV associati. Si applicano le norme sulla ineleggibilità e decadenza previste dall'art. 2382 c.c.

Ai componenti degli **organi sociali**, in quanto anch'essi volontari, **non può essere attribuito alcun compenso**, ma solo il rimborso delle spese sostenute per l'attività. Fa **eccezione il componente l'organo di controllo** che abbia la qualifica di revisore legale iscritto (art. 34).



Le Organizzazioni di Volontariato: il regime tributario

Gli **artt. 84 e 86** del Codice prevedono **NORME TRIBUTARIE PARTICOLARI** che interessano ODV e APS.

L'**art. 84** stabilisce che oltre alle attività considerate non commerciali per tutti gli ETS dai commi 1 e 2 dell'art. 79, **per le sole ODV sono de-commercializzate anche le seguenti attività «diverse», purché non vi sia un'organizzazione** predisposta ai fini di concorrenza sul mercato:

1. vendita di **beni ricevuti da terzi a titolo gratuito** a fini di sovvenzione e curata direttamente (senza intermediari);
2. vendita di **beni prodotti dagli assistiti o dai volontari** e curata direttamente;
3. somministrazione di **alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale** (cfr. attività marginali del art. 8 L. 266/1991 e del DM 25.5.1995).

I redditi fondiari degli **immobili di proprietà** destinati esclusivamente all'attività non commerciale sono **esenti da IRES** (dal 2018! Ex art. 104, co. 1, CTS).

L'**art. 86** prevede, per le ODV e per le APS, un **REGIME FORFETTARIO** più favorevole di quello previsto per la generalità degli ETS dall'art. 80; si applica per ricavi commerciali **fino a 130.000 euro** con un coefficiente di redditività **dell'1% per gli ODV e del 3% per le APS**. Le ODV e le APS in regime forfettario **non operano le ritenute e ai fini IVA non sono tenute ad applicare l'imposta sulle operazioni attive, non possono detrarre l'Iva** sugli acquisti, non versano l'imposta periodicamente, salvo nei casi di reverse charge, e non sono tenute agli altri obblighi previsti (es. contabilità).



Le Associazioni di Promozione Sociale/I

Il Codice ha integralmente **rivisto anche la disciplina delle associazioni di promozione sociale.**

Rispetto alla Legge 383/2000 che consente diverse forme giuridiche, purché vi sia svolgimento di attività aventi «rilevante utilità collettiva» a beneficio degli associati o dei terzi, il D.Lgs. 117/2017 **fissa la tipologia degli enti** (art. 35: associazione riconosciuta o non riconosciuta), **le attività esercitabili** (che sono le attività di interesse generale elencate nell'art. 5) e per i beneficiari specifica che possono essere anche i familiari degli associati, oltre a questi ultimi e ai terzi.

Le APS ora devono essere **costituite in forma di associazione, riconosciuta o non**, da **almeno 7 persone fisiche** o da almeno 3 altre APS per lo svolgimento di una o più attività di cui all'art. 5. Nel caso venga meno il numero minimo deve essere ripristinato entro 1 anno (Correttivo).

Lo statuto può prevedere che **possono far parte** della compagine sociale **altri ETS o enti senza scopo di lucro**, purché non siano prevalenti rispetto alle altre APS associate (previsione non applicabile agli Enti di Promozione Sportiva riconosciuti dal CONI con almeno 500 associazioni).



Le Associazioni di Promozione Sociale/II

Il Codice **esclude dalle APS i circoli e le associazioni che prevedono limitazioni all'accesso** nella compagine sociale con riferimento a condizioni di censo o altre caratteristiche discriminatorie, o che prevedono il diritto di trasferimento della quota associativa o, infine, collegano la partecipazione ad azioni o quote.

Le APS come in passato **si avvalgono in via prevalente dell'attività di volontariato** non remunerata degli associati o delle persone aderenti agli enti associati (Correttivo) e devono contenere nella denominazione l'indicazione APS.

Possono assumere **lavoratori dipendenti** o avvalersi di prestazioni di **lavoro autonomo** quando ciò sia necessario per lo svolgimento dell'attività o per il perseguimento delle finalità; il numero dei **lavoratori impiegati non può superare il 50% del numero dei volontari o il 5% degli associati** (quest'ultimo limite non è presente per le ODV).



Le APS: il regime tributario/I

L'art. 85 co.1 del Codice de-commercializza, oltre alle attività di interesse generale svolte con i criteri di non commercialità generali stabiliti dall'art. 79, commi 2 e 3, **tutti i corrispettivi specifici ricevuti** per le attività statutarie, **purché esse siano svolte:**

- in diretta **attuazione degli scopi** istituzionali
- a **favore dei propri associati e dei familiari** conviventi degli stessi, ovvero degli associati di altre APS che svolgono la stessa attività e che appartengono alla stessa organizzazione locale o nazionale, ovvero nei confronti di enti composti per almeno il 70 % da altri ETS per lo svolgimento di servizi strumentali al Terzo Settore.

L'art. 85, comma 2, de-commercializza inoltre le cessioni anche a terzi di pubblicazioni destinate prevalentemente agli associati e ai familiari conviventi dietro corrispettivo (es. bollettino periodico)



Le APS: il regime tributario/II

In deroga alle regole speciali precedenti, sono considerate **sempre commerciali** anche se rese ad associati le cessioni di **beni nuovi prodotti per la vendita**, le **somministrazione di alimenti e bevande**, i **servizi idrici** o di **erogazione di energia elettrica**, gas, vapore, le **prestazioni alberghiere**, di alloggio, di **trasporto**, di **deposito**, di **servizi portuali e aeroportuali**, ecc. nonché la gestione di spacci o mense, l'organizzazione di viaggi, la gestione di fiere o esposizioni, la pubblicità commerciale, e le telecomunicazioni, analogamente a quanto oggi previsto dall'art. 148 co. 4 TUIR.

Come già previsto nell'art. 148 co. 5 TUIR **per le APS con finalità assistenziali riconosciute dal Ministero degli Interni**, non è commerciale la **somministrazione di alimenti e bevande effettuata presso le sedi istituzionali** nonché l'organizzazione di viaggi turistici quando:

- si tratti di attività strettamente complementari a quelle istituzionali a favore di associati e familiari conviventi;
- l'APS non si avvalga di strumenti pubblicitari o promozionali rivolti a terzi.

Sono inoltre **de-commercializzati** i proventi derivanti dalla **vendita a terzi di beni ricevuti dalla APS a titolo gratuito** ai fini di sovvenzione, purché la vendita sia curata direttamente (senza intermediari) e non sia organizzata per concorrere sul mercato.



Le APS: il regime tributario/III

Confermata **l'esclusione** (già presente nella L. 383/2000) di **quote e contributi sociali** dall'imposta sugli **intrattenimenti**.

Il reddito degli immobili di proprietà destinati all'attività non commerciale è **esente da IRES**.

L'art.86 prevede, per le ODV e per le APS, un **REGIME FORFETTARIO** più favorevole di quello previsto per la **generalità degli ETS** dall'art. 80; si applica per ricavi commerciali **fino a 130.000 euro** con un coefficiente di **redditività del 3%** (1% per le ODV).

Le **ODV e le APS in regime forfettario non operano le ritenute IRPEF e ai fini IVA**, salvo opzione per l'applicazione nei modi ordinari, non sono tenute ad applicare l'imposta sulle operazioni attive, non possono detrarre l'imposta sugli acquisti, non versano l'imposta periodicamente, salvo che nei casi di reverse charge, e non sono tenute agli altri obblighi previsti dal D.P.R. 633/72.



Gli Enti Filantropici

Sono una **nuova categoria di ETS** prevista dal Codice (artt.37-39) costituiti in forma di associazione riconosciuta o di fondazione «*al fine di erogare denaro, beni o servizi, anche di investimento, a sostegno di categorie di persone svantaggiate o di attività di interesse generale*».

La **denominazione** degli Enti Filantropici deve contenere la relativa indicazione.

Le **risorse degli EF** derivano principalmente da contributi pubblici e privati, donazioni lasci testamentari, rendite patrimoniali e raccolte fondi; gli statuti devono stabilire le modalità di raccolta, gestione ed erogazione delle risorse.

Il **bilancio sociale degli EF** deve contenere l'elenco e gli importi delle erogazioni deliberate ed effettuate nel corso dell'esercizio.

Il **regime fiscale** è quello previsto in via **generale** dal Codice per gli ETS. Ma il **Decreto Correttivo** del CTS ha inserito il comma 2-bis dell'art. 84, che precisa che alle APS che si trasformano in Enti Filantropici, iscrivendosi nella specifica sezione del RUNTS, si continua ad applicare **l'esenzione da IRES del reddito fondiario** degli immobili destinati in via esclusiva all'attività non commerciale.



L'Impresa Sociale/I

Per le Imprese Sociali il **Codice rinvia al D.Lgs. n. 112/2017** (norma parallela al Codice prevista dalla Legge delega e in vigore dal 20.07.2017), il quale prevede che le sue disposizioni siano integrate dal CTS e dal CC; **le cooperative sociali e i loro consorzi sono imprese sociali ex lege**, ma restano **disciplinati innanzitutto dalla L. 381/1991**.

Possono acquisire la qualifica di Impresa Sociale **tutti gli enti privati, comprese le società, che applicando in D. Lgs. 112/2017 e che:**

1. esercitano in via stabile e principale una delle «**attività d'impresa di interesse generale**» indicate nell'art. 2;
2. **senza scopo di lucro e per finalità civiche**, solidaristiche e di utilità sociale;
3. adottando **modalità di gestione** responsabile e trasparente;
4. favorendo il più ampio **coinvolgimento** di lavoratori, utenti e altri soggetti interessati.

Non possono essere Imprese Sociali le società con **unico socio persona fisica**, le **pubbliche amministrazioni** e gli enti che possono erogare **beni e servizi a favore dei soci o associati**.

E' possibile acquisire la qualifica di IS anche da parte degli enti religiosi, limitatamente alle attività di cui all'art.2, se gestite in base a un regolamento formalizzato che recepisce le previsioni del D.Lgs. 112/2017.



L'Impresa Sociale/II

Per l'individuazione delle **attività di impresa di interesse generale** l'art. 2 ha ampliato il relativo elenco, aggiungendo a quelle già contemplate dal D.Lgs. 155/2006 nuovi settori quali: ricerca scientifica, attività culturali turistiche o ricreative, housing sociale, commercio equo e solidale, inserimento nel mercato del lavoro di persone svantaggiate, microcredito, agricoltura sociale, organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche ed altre.

Lo **svolgimento delle suddette attività di interesse generale** deve essere prevalente con riferimento all'incidenza percentuale dei relativi ricavi, che **deve essere superiore al 70%**.

Indipendentemente dall'attività svolta, **si considera comunque di interesse generale l'attività di impresa che impieghi per oltre il 30% degli occupati**, persone rientranti nelle categorie di lavoratori svantaggiati o disabili.

La costituzione della IS deve avvenire per **atto pubblico che espliciti** il carattere sociale dell'impresa conformemente al D.Lgs. 112/2017, **indicando in particolare**: un oggetto sociale che corrisponda alle **attività di interesse generale** di cui all'art. 2 e **l'assenza di scopo di lucro** di cui all'art. 3.

L'atto costitutivo è **iscritto nella sezione speciale** del Registro delle imprese con valenza costitutiva.

La **denominazione** dell'ente e i relativi atti devono contenere l'indicazione di «Impresa Sociale».



L'Impresa Sociale/III

In via generale la IS destina tutti gli utili ed avanzi alla attività statutaria con incremento del patrimonio netto. E' perciò **in genere vietata la distribuzione, anche indiretta, di utili**, avanzi e riserve a soci, associati, lavoratori, collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche in caso di recesso o scioglimento. **Sono consentiti i ristorni** per le IS costituite in forma di cooperativa sei criteri sono correttamente previsti dallo statuto (decreto correttivo).

Per favorire la raccolta di capitale di rischio per le IS costituite in forma di società commerciali è **consentito inserire nello statuto la possibilità di remunerare i soci con aumenti gratuiti del capitale sociale**, nei limiti della variazione dell'indice ISTAT dei prezzi al consumo, o con **l'erogazione di dividendi** non superiori all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi aumentati del 2,5%.

Tutte le IS **possono altresì erogare parte degli utili in favore di altri ETS**, diversi dalle Imprese Sociali, **che non siano ad esse legati**, per la promozione di specifici progetti di utilità sociale.

L'insieme delle **destinazioni dell'utile indicate** nei due punti precedenti (soci + altri ETS) **deve, in ogni caso, essere inferiore al 50%** dell'utile annuale, dedotte prioritariamente eventuali perdite maturate in precedenza, in quanto vale l'obbligo di reinvestire la maggior parte degli utili nell'attività.



L'Impresa Sociale/IV

L'art. 4 del D.Lgs.112/2017 prevede che si applichino le **norme sulla direzione e coordinamento** previste dal Cod.Civ. e dall'art. 2545 septies C.C. per il gruppo cooperativo paritetico; si considera in ogni caso esercitare l'attività di direzione e coordinamento **il soggetto che può nominare la maggioranza del CdA** della IS. I **gruppi di IS** devono depositare al Registro Imprese l'accordo di partecipazione e il bilancio consolidato.

Le società con **unico socio** persona fisica, gli **enti con scopo di lucro**, gli enti della P.A. **non possono avere il controllo** di un'impresa sociale, né esercitare su di essa la direzione e coordinamento.

Ai fini della trasparenza il D.Lgs.112/2017 prevede la tenuta delle **scritture contabili di cui all'art. 2214** e seg. C.C., la predisposizione e il **deposito del bilancio di esercizio** in base alle norme del Cod.Civ. Le IS devono predisporre e **depositare anche il bilancio sociale**, redatto secondo le linee guide che saranno fornite dal Ministero del Lavoro.

Salvo norme più restrittive che possono riguardare le IS in forma societaria, **tutte devono nominare uno o più sindaci** tutti aventi i requisiti previsti dall'art. 2397, co.2 e 2399 C.C.; ai sindaci sono attribuite oltre alle ordinarie funzioni previste dal Cod.Civ., il compito di **vigilare sull'osservanza delle finalità sociali** e di attestare la **conformità del bilancio sociale** alle linee guida; quest'ultimo deve dare atto della verifica sull'osservanza delle finalità effettuata dai sindaci.

Salvo eventuali disposizioni più restrittive, **se la società supera per due esercizi i limiti dell'art. 2435-bis C.C.**, deve essere **attribuita la revisione legale** ad un revisore iscritto esterno o ad un collegio sindacale.



L'Impresa Sociale/V

- ❑ Lo statuto può **riservare a soggetti esterni la nomina di componenti degli organi sociali**, ferma la nomina della loro maggioranza da parte dell'assemblea ed esclusi i rappresentanti degli enti con scopo di lucro dalla presidenza del CdA. Lo statuto deve prevedere **specifici requisiti di onorabilità, professionalità e indipendenza** per i componenti degli organi sociali (art. 7).
- ❑ Salvo che nelle cooperative a mutualità prevalente e negli enti religiosi, lo statuto e i regolamenti **devono preveder forme di coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e degli altri soggetti direttamente interessati all'attività**, mediante un meccanismo di consultazione e di partecipazione all'assemblea. In ogni caso per le imprese che superano la metà dei limiti del bilancio abbreviato (art. 2435-bis c.c.) deve essere prevista la nomina da parte dei lavoratori ed eventualmente degli utenti di almeno un componente dell'organo di amministrazione e di quello di controllo.
- ❑ Nelle imprese sociali è **ammesso l'attività di volontari**, con la tenuta del relativo registro, purchè: a) il loro numero non sia superiore a quello dei lavoratori; b) siano assicurati contro gli infortuni, le malattie professionali e per la responsabilità civile verso terzi; c) la loro attività sia complementare e non sostitutiva rispetto agli operatori professionali e non incida sul costo del servizio, salvo per gli oneri effettivi.
- ❑ Le imprese sociali esistenti al 20.7.2017 (giorno successivo alla pubblicazione del D.Lgs. 112) devono **adeguare i loro statuti entro 18 mesi** (termine modificato dal correttivo; quindi entro il 20.01.2019).



L'Impresa Sociale: il regime tributario

Le **misure fiscali** applicabili alle IS sono contenute nell'art. 18 del D.Lgs. 112/2017 e saranno **operative solo dopo l'autorizzazione** della Commissione UE.

Gli **utili e gli avanzi di gestione che l'assemblea destina alle riserve indivisibili, non sono assoggettati alle imposte sui redditi**, ma restano in sospensione di imposta. Queste riserve sono utilizzabili per copertura di perdite con obbligo di ricostituzione. Sono **esclusi dall'imponibile** delle imposte sui redditi anche: il **contributo obbligatorio all'attività ispettiva** (come nelle cooperative) e l'imposta dovuta sulle **variazioni fiscali nette** dell'imponibile (come nelle cooperative).

Le IS sono **escluse** dalla disciplina delle «**società di comodo**», sia da quella delle società in perdita sistematica; inoltre non sono soggette agli **studi di settore**, ai parametri e ai nuovi ISA.

A favore degli **investitori nelle IS** sono previste misure simili a quelle riservate alle Start Up e PMI innovative per le società che abbiano acquisito la qualifica di IS da non più di 5 anni; precisamente:

- **detrazione IRPEF** per le persone fisiche pari al **30% dell'investimento** nel capitale sociale di una IS, con un limite massimo di investimento **di 1 milione** di euro per periodo di imposta;
- **deduzione IRES** per i conferimenti nei capitali sociali pari al **30% dell'investimento**, la cui misura non può oltrepassare **1,8 milioni** di euro per periodo d'imposta

Per entrambe le agevolazioni è prevista una durata minima dell'investimento di 5 anni (Correttivo)

L'art. 18 consente alle IS l'utilizzo di **portali on line** per la raccolta di capitali tra i risparmiatori (il cd. crowdfunding) attraverso l'offerta pubblica di strumenti finanziari finalizzati.



Le Abrogazioni e le Norme Transitorie

Dal 3 agosto 2017 sono in vigore in via generale le norme del D. Lgs. 117 sugli ETS, tranne le deroghe previste e le attività subordinate alla emanazione dei decreti regolamentari.

Entro 12 mesi, quindi entro il 03.08.2018, dovranno essere emanati alcuni DM applicativi, relativi: al funzionamento del RUNTS, alla definizione delle attività diverse dell'art. 6, alle raccolte fondi, agli schemi di bilancio, alle linee guida per il bilancio sociale, agli statuti standard, ecc.

Entro il 3.8.2018 un DM doveva definire le procedure per l'iscrizione al RUNTS e le regole per la sua gestione, con omogeneità sul territorio nazionale, i collegamenti con il Registro delle imprese (art. 53), nonché le modalità di trasmigrazione degli enti iscritti nei registri regionali degli ODV e delle APS (art. 54, co. 1). Le Regioni entro i 180 gg. successivi devono disciplinare le iscrizioni e le cancellazioni degli ETS. Il RUNTS sarà avviato entro 6 mesi dalla operatività della relativa struttura informatica (art. 104, co. 2); con l'avvio del RUNTS diventa applicabile gran parte delle norme sugli ETS, in quanto gli enti non già iscritti nei registri pre-esistenti possono chiedere l'iscrizione e diventare ETS.

Tutte le norme fiscali in materia di imposte sui redditi degli ETS, tranne quelle citate di seguito, entreranno in vigore dal periodo d'imposta successivo a quello all'operatività del RUNTS (e all'approvazione della Commissione UE). Art. 5-sexies del D.L. 148/2017: nessuna discontinuità.

Dal 01.01.2018 sono entrate in vigore alcune norme fiscali agevolative degli ETS (quindi per ODV, APS e Onlus: titoli di solidarietà (art. 77), social lending (art. 78), social bonus (art. 81), imposte indirette e tributi locali (art. 82), erogazioni liberali (art. 83), esenzione Ires dei redditi degli immobili di ODV e APS (artt. 84 e 85), deduzioni e detrazioni per oneri (art. 102,co.1, lett.e,f,g).



Le Abrogazioni e le Norme Transitorie/Enti esistenti

L'art. 101 co. 2 stabilisce che fino all'operatività del RUNTS continuano ad applicarsi le norme previgenti agli enti iscritti nei registri delle Onlus, ODV e APS, purché questi si adeguino alle disposizioni del CTS entro 24 mesi dalla sua entrata in vigore (entro il 3.8.2019): entro la stessa data questi enti possono modificare i propri statuti con le modalità e le maggioranze dell'assemblea ordinaria per adeguare le clausole obbligatorie o per le quali è consentita dal CTS una scelta.

Il successivo 101, comma 3 prevede che in attesa dell'avvio del RUNTS il requisito dell'iscrizione è soddisfatto dagli ETS con l'iscrizione ad uno dei registri previsti oggi dalle normative di settore: **quindi Onlus, ODV e APS iscritte sono da considerare già ETS dal 3.8.2017 e applicano perciò le norme sulle imposte indirette e sui tributi locali previste dal CTS già dal 01.01.2018;**

ODV e APS saranno **trasferite automaticamente nel RUNTS** quando operativo; le **Onlus dovranno chiedere l'iscrizione**, scegliendo la sezione e con conseguente esame sulle caratteristiche e sullo statuto da parte dell'ufficio del Registro.

Il successivo 101, comma 8 prevede che la **perdita della qualifica di Onlus a seguito dell'iscrizione nel RUNTS**, anche in qualità di IS, **non integrerà un'ipotesi di scioglimento** o di perdita dei requisiti dell'ente; anche per gli altri enti associativi l'iscrizione nel RUNTS, anche in qualità di IS, non realizzerà un caso di scioglimento dell'ente.

Quindi gli **enti costituiti prima** dell'entrata in vigore dei decreti **dispongono di un ampio periodo per adeguare gli statuti** alla riforma (24 mesi per i futuri ETS e 18 mesi per le imprese sociali), anche modificando la forma giuridica.



Le Abrogazioni e le Norme Transitorie/I nuovi enti

Gli enti che si costituiscono dopo l'entrata in vigore dei decreti ma prima dell'operatività del Registro Unico **possono iscriversi ai vecchi registri (Onlus, APS, ODV o Imprese sociali), che continuano ad operare fino all'effettiva istituzione del nuovo Registro**; è necessario che i nuovi enti rispettino i requisiti previsti dal CTS (e dal D. Lgs. 112 per le imprese sociali), laddove non incompatibili con le disposizioni antecedenti applicabili ai soggetti iscritti o iscrivibili nei suddetti registri (p. es.: un ODV o una APS devono già rispettare il numero minimo di 7 associati previsto dagli artt. 32 e 35 CTS – si veda nota del Minlavoro di data 29.12.2017).

Nel caso di **contrasto fra nuove e vecchia normativa** potranno essere **inserite negli statuti clausole «a termine» o «differite»** (vedi Agenzia delle Entrate in Telefisco 1.2.2018 per le Onlus).



Il Decreto sul 5 per mille

Il **D.Lgs. n.111/2017** riforma la disciplina dell'istituto del **5 per mille dell'IRPEF** ed è entrato in vigore il 19.07.2017.

La **normativa di dettaglio** sulle modalità e termini per l'accesso al 5 per mille deve essere emanata **entro 120 giorni** dell'entrata in vigore del Decreto.

Le **nuove disposizioni ampliano i potenziali beneficiari** del contributo che sono **tutti gli ETS iscritti**; in particolare il 5 per mille potrà essere destinata alle seguenti **sei categorie**: 1) tutti gli ETS iscritti; 2) finanziamento delle ricerca scientifica e università; 3) ricerca sanitaria; 4) sostegno delle attività sociali svolte dal Comune di residenza; 5) sostegno delle **ASD riconosciute dal CONI** che svolgono una rilevante attività sociale; 6) finanziamento a favore di beni culturali e paesaggistici.

La riforma prevede che il **DPCM** da emanarsi entro 120 giorni **stabilirà le modalità di riparto delle scelte non espresse dai contribuenti** (in passato ripartite in proporzione alle scelte espresse).

La procedura di **erogazione non sembra diversa** da quella precedente.

La riforma infine prevede una serie di **obblighi di pubblicità e trasparenza** sia per i soggetti beneficiari sia per l'amministrazione erogatrice; **i beneficiari** non possono utilizzare il 5 per mille per campagne di sensibilizzazione sulla destinazione del 5 per mille stesso; inoltre i beneficiari oltre ai tradizionali obblighi di rendicontazione, **devono pubblicare sul proprio sito gli importi ricevuti e il rendiconto**, mentre l'amministrazione ha l'obbligo di pubblicare sul sito web entro 90 giorni gli **elenchi dei beneficiari** con un link al rendiconto sul sito.



GRAZIE PER L'ATTENZIONE!!!

