



Tutta l'energia del volontariato

IL CODICE DEL TERZO SETTORE

Attuazione della Riforma

Incontri di consulenza collettiva

Riccardo Bemi

INTESA INTESA INTESA

formazione · ricerca · consulenza per organizzazioni non profit

www.associazioneintesa.it

Arezzo, Livorno, Siena, Grosseto, Empoli, Carrara

NOVEMBRE 2019

QUADRO NORMATIVO

FONTI

ATTI APPROVATI

ATTI IN ELBORAZIONE

'TASSELLI' MANCANTI

FASE TRANSITORIA

ODV APS ONLUS

COOPERATIVE SOCIALI

NUOVE NORME GIA' IN VIGORE

GIURIDICHE

FISCALI

SOSTEGNO

TRASPARENZA

NUOVA DISCIPLINA FISCALE IN ATTESA DI ATTUAZIONE

GENERALE ETS

SPECIFICA ODV

SPECIFICA APS

QUADRO NORMATIVO

Principali **FONTI**

Costituzione

Codice Civile

Legge 6 giugno 2016, n. 106

“Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale”

Decreti legislativi di attuazione della Riforma TS

D.Lgs. n. **111** del 03/07/2017 – Cinque per mille

D.Lgs. n. **112** del 03/07/2017 – Imprese Sociali

D.Lgs. n. **117** del 03/07/2017 (**Cts**) – Enti del Terzo Settore

Principali **ATTI APPROVATI** 2017 - 2018

29/12/2017

Circolare MLPS Questioni di diritto transitorio sul CTS

22/02/2018

Circolare MLPS Quesiti in materia di CS

04/04/2018

Decreto MISE-MLPS Iscrizione delle IS al Registro delle imprese

27/04/2018

Decreto MLPS Trasformazione, fusione, scissione, cessione d'azienda e devoluzione patrimonio da parte delle IS

17/07/2018

Decreto legislativo Disposizioni integrative e correttive del D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 112

03/08/2018

Decreto legislativo Disposizioni integrative e correttive del D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117

27/12/2018

Circolare MLPS Adeguamenti statutari

Principali **ATTI APPROVATI** 1° sem. 2019

02/01/2019

Circolare MLPS **Problematiche interpretative** relative alle IS e alle CS

29/01/2019

Nota MLPS **Trasformazione** di una ODV in IS SRL socio unico

06/02/2019

Nota MLPS **Discriminazioni** di qualsiasi natura in relazione alla **ammissione degli associati**

12/04/2019

Nota MLPS Individuazione negli statuti degli ETS delle **attività di interesse generale** e delle **finalità**

03/05/2019

Nota MLPS **Computo lavoratori svantaggiati** nelle IS

28/05/2019

Nota MLPS **Costituzione associazioni ai sensi dell'art. 36 c.c.** e qualificazione come APS/ODV

30/05/2019

Nota MLPS Numero massimo di **deleghe conferibili ad ogni associato**

31/05/2019

Nota MLPS **Adeguamenti statutari degli ETS** – Ulteriori chiarimenti

Principali **ATTI APPROVATI** 2° sem. 2019

04/07/2019

Decreto MLPS **Linee guida** per la redazione del **Bilancio sociale** degli ETS

23/07/2019

Decreto MLPS **Linee guida** per la realizzazione di sistemi di **Valutazione dell'Impatto Sociale (VIS)** delle attività svolte dagli ETS

25/10/2019

Risoluzione ADE Consulenza giuridica FNTS Art. 101, co. 2 D.Lgs. n. 117/2017 – **Applicazione disposizioni fiscali previgenti** derivanti dall'iscrizione nei Registri ONLUS, ODV e APS (che non hanno adeguato il proprio statuto alle disposizioni inderogabili del CTS) fino all'entrata in funzione del RUNTS

Principali **ATTI IN ELABORAZIONE**

CINQUE PER MILLE

D.Lgs. n. 111/2017

Decreto PCM su proposta del MEF di concerto con il MLPS sentite le Commissioni parlamentari

Art. 4, co. 1 Modalità di ACCREDITAMENTO.

Art. 5, co. 1 e 2 CRITERI DI RIPARTO della quota del 5 per mille stabilendo l'importo minimo erogabile; modalità di riparto delle scelte non espresse; modalità per il PAGAMENTO del contributo; TERMINI per gli adempimenti dei beneficiari.

Art. 6, co. 2 Modalità attuative delle disposizioni di ACCELERAZIONE di riparto del 5 per mille in caso di dichiarazioni integrative.

IMPRESE SOCIALI

D.Lgs. n. 112/2017

Decreto MLPS sentito il CNTS

Art. 11, co. 3 Linee guida che definiscono le MODALITA' DI COINVOLGIMENTO di lavoratori, utenti e altri soggetti.

ENTI DEL TERZO SETTORE

D.Lgs. n. 117/2017

Decreto MLPS di concerto con il MEF

Art. 6, co. 1 Criteri e limiti per l'esercizio di ATTIVITA' DIVERSE.

Art. 83, co. 2 Individuazione BENI IN NATURA che danno diritto a deduzione/detrazione di imposta e criteri e modalità di valorizzazione delle LIBERALITA'.

Principali ‘TASSELLI MANCANTI’

Il quadro normativo della riforma del TS non è stato ancora completato

Mancano infatti all'appello i seguenti provvedimenti più importanti, oltre agli atti in *elaborazione* visti nella sezione precedente

- ❑ *atti* necessari per istituire e rendere operativo il **RUNTS (Registro Unico Nazionale del Terzo Settore)** (D.M. ex art. 53 Cts; intesa Stato-Regioni; atti delle Regioni, ...)
- ❑ *autorizzazione* della Commissione Europea sulla **normativa fiscale** del D.Lgs. n. 117/2017 e del D.Lgs. n. 112/2017
- ❑ *linee guida* per lo svolgimento **attività di raccolta fondi** (art. 7 Cts)
- ❑ *decreto ministeriale* per la **modulistica bilancio di esercizio e rendiconto per cassa degli ETS** (art. 13 Cts)
- ❑ individuazione **meccanismi assicurativi semplificati per i volontari degli ETS** (art. 18 Cts)

Legge delega di Riforma del Terzo settore I 7 decreti e gli atti normativi per renderla funzionante



SERVIZIO CIVILE UNIVERSALE

(DLgs 40/17)

PREVISTI

4

IN ELABORAZIONE

0

ADOTTATI

0



5 PER MILLE

(DLgs 111/17)

PREVISTI

1

IN ELABORAZIONE

1

ADOTTATI

0



IMPRESA SOCIALE

(DLgs 112/17)

PREVISTI

12

IN ELABORAZIONE

1

ADOTTATI

3



CODICE TERZO SETTORE

(DLgs 117/17)

PREVISTI

24

IN ELABORAZIONE

4

ADOTTATI

9



FONDAZIONE ITALIA SOCIALE

(DPR 28-7-17)

PREVISTI

2

IN ELABORAZIONE

0

ADOTTATI

2



CONTROLLO
ENTI TERZO SETTORE*
(Decreto ministeriale)

*Previsto per ottobre '17,
non ancora uscito



MODIFICA CODICE CIVILE*
(Decreto legislativo)

*Delega non esercitata
per decisione del governo

© CSVnet

FASE TRANSITORIA

per le **ODV, APS e ONLUS**

LEGGI ABROGATE

L. n. 266/1991 (ODV)

L. n. 383/2000 (APS)

Fino all'entrata in funzione (operatività) del RUNTS, continuano ad applicarsi le norme previgenti (anche le disposizioni di carattere fiscale *new!*) ai fini e per gli effetti derivanti dalla iscrizione degli enti nei Registri ONLUS/ODV/APS che si adeguano (che non si adeguano *new!*) – anche con modalità e maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria (procedura 'semplificata') - alle disposizioni *inderogabili* del Cts entro il 30 GIUGNO 2020.

Il requisito dell'iscrizione al RUNTS, nelle more della sua istituzione, si intende *soddisfatto* da parte delle ODV e APS, attraverso la loro iscrizione ad uno dei 2 REGISTRI REGIONALI attualmente esistenti che saranno *abrogati* dalla data di operatività del RUNTS.

D.Lgs. N. 460/1997, artt. 10-29 (ONLUS)

Queste norme sono abrogate dal periodo di imposta successivo alla *autorizzazione* della Commissione Europea e alla *operatività* del RUNTS.

La perdita della qualifica di Onlus, a seguito dell'iscrizione nel RUNTS, e l'iscrizione in questo Registro delle *associazioni*, anche in qualità di impresa sociale, non comporta lo *scioglimento* dell'ente.

per le COOPERATIVE SOCIALI

Le **COOPERATIVE SOCIALI** sono **Enti di Terzo Settore - ETS** (artt. 4, 40 e 42 Cts) e **Imprese Sociali 'di diritto'** (art. 1, co. 4, D. Lgs. n. 112/2017), iscritte nella *sezione speciale* del Registro delle imprese, che continuano ad essere disciplinate da: L. n. 381/1991, L.R.T. n. 59/2018, artt. 2511 – art. 2545 octiesdecies del Codice civile e da altre norme generali delle cooperative.

L'attività (oggetto sociale) delle **COOPERATIVE SOCIALI DI TIPO A** è stata ampliata ex art. 17, co. 1, D. Lgs. n. 112/2017.

La nuova formulazione *dell'art. 1, co. 1, lett. a)*, L. n. 381/1991, così dispone : «**a**) la gestione di **servizi socio-sanitari ed educativi, incluse le attività** di cui all'art. 2, co. 1, lett. a), b), c), d), l), e p), del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112 ».

a) interventi e servizi sociali

b) interventi e prestazioni sanitarie

c) prestazioni socio-sanitarie

d) educazione, istruzione e formazione professionale; attività culturali di interesse sociale con finalità educativa

l) formazione extra scolastica finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo

p) servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone svantaggiate o con disabilità o beneficiarie di protezione internazionale o indigenti senza fissa dimora

COSA DEVONO FARE LE COOPERATIVE SOCIALI ?

Redazione, approvazione, deposito e pubblicazione del BILANCIO SOCIALE, di cui all'art. 9, co. 2, D. Lgs. N. 112/2017, secondo le linee guida ministeriali, dall'esercizio 2020 (nota MLPS 22/02/2018 e MISE 02/01/2019)

COSA NON SONO OBBLIGATE A FARE LE COOPERATIVE SOCIALI ?

Adeguamento statuto ai contenuti della Riforma (salvo che per ampliare l'oggetto sociale).

ORGANO DI CONTROLLO

Modifiche introdotte dal *D. Lgs. n. 14/2019* («Codice crisi di impresa») e dalla *L. n. 55/2019* («Decreto sblocca cantieri»)

Organo di controllo (o revisore) *obbligatorio* (modello SRL o SPA) se per 2 esercizi consecutivi è superato almeno 1 dei seguenti limiti (è modificato l'art. 2477 c.c.): a) Attivo > 4 milioni di euro; b) Ricavi > 4 milioni di euro; c) Dipendenti occupati in media durante l'esercizio > 20 unità.

Nelle Cooperative che seguono il modello SPA (per libera scelta o per superamento dei limiti – più di 20 soci cooperatori e attivo patrimoniale > 1 milione –) è necessario che l'Organo di Controllo sia costituito in *forma collegiale*.

Entro il **16 Dicembre 2019** modificare lo Statuto (laddove se ne ravvisi la necessità) e nominare l'Organo di Controllo.

NUOVE NORME GIÀ' IN VIGORE

GIURIDICHE

Le nuove tipologie di ETS – Enti del Terzo Settore (Art. 4 Cts)

Sono ETS (co. 1)

- Organizzazioni Di Volontariato (ODV)
- Associazioni di Promozione Sociale (APS)
- Reti Associative
- Imprese sociali (IS), incluse le Cooperative Sociali (CS)
- Enti filantropici
- Società di Mutuo Soccorso (SMS)
- Altri enti del Terzo Settore: *associazioni*, riconosciute o non riconosciute, *fondazioni* e *altri enti di carattere privato*, diversi dalle società, costituiti per il perseguimento, **senza scopo di lucro**, di **finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale** mediante lo svolgimento, *in via esclusiva o principale*, di una o più **attività di interesse generale** in *forma* di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, ed **iscritti nel RUNTS**

Non sono ETS (co. 2)

le *amministrazioni pubbliche*, le formazioni e le associazioni *politiche*, i *sindacati*, le *associazioni professionali e di rappresentanza* di categorie economiche, le associazioni di datori di lavoro; ad esclusione dei soggetti operanti nel settore della *protezione civile* e i *corpi volontari dei vigili del fuoco* delle Province autonome di Trento e Bolzano.

Applicazione delle norme del CTS limitatamente allo svolgimento delle attività di interesse generale (co. 3)

ENTI RELIGIOSI civilmente riconosciuti che per tali attività adottino un *Regolamento depositato* nel RUNTS, costituiscano un *patrimonio destinato* e tengano scritture contabili separate ex art. 13 Cts

GIURIDICHE

I caratteri specifici delle NUOVE ODV (Artt. 32-34 Cts)

- ❑ **Forma giuridica:** ASSOCIAZIONE *riconosciuta o non riconosciuta*.
- ❑ **Numero minimo associati:** 7 PERSONE FISICHE o 3 ODV: possono partecipare *altri ETS o Enti senza scopo di lucro* se il loro n. non è > al 50% del n. delle ODV.
- ❑ **Finalità:** CIVICHE, SOLIDARISTICHE O DI UTILITA' SOCIALE.
- ❑ **Attività:** di INTERESSE GENERALE (ex art. 5 Cts) svolte esclusivamente o prevalentemente rispetto alle ATTIVITA' DIVERSE (ex art. 6 Cts).
- ❑ **Beneficiari:** l'attività deve essere svolta PREVALENTEMENTE in favore di TERZI (non necessariamente 'fragili' o 'svantaggiati'), avvalendosi in modo *prevalente* dell'attività di VOLONTARIATO dei propri associati o delle persone aderenti agli enti associati.
- ❑ **Denominazione:** deve contenere 'organizzazione di volontariato' o 'ODV'.
- ❑ **Risorse umane:** le ODV possono attivare RAPPORTI DI LAVORO RETRIBUITO (dipendente, autonomo o di altra natura) «esclusivamente nei limiti necessari al loro regolare funzionamento oppure nei limiti occorrenti a qualificare o specializzare l'attività svolta». In ogni caso, il n° lavoratori impiegati nell'attività non può essere > al 50% del n° volontari.
- ❑ **Risorse economiche:** quote associative, contributi pubblici e privati, donazioni e lasciti testamentari, rendite patrimoniali, proventi da attività di raccolta fondi e da attività diverse.
- ❑ **Rimborso spese:** per l'attività di interesse generale prestata, le ODV possono ricevere soltanto il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate (quindi, NO corrispettivi/compensi), salvo che tale attività sia svolta come 'attività diversa' quale attività secondaria e strumentale nei limiti di cui all'art.6.
- ❑ **Amministratori:** tutti scelti tra gli ASSOCIATI che non si trovino in condizioni di ineleggibilità/decadenza previste dal c.c. e a cui non può essere attribuito *alcun compenso* (ad eccezione dei componenti l'organo di controllo in possesso dei requisiti professionali), salvo il rimborso delle spese effettive e documentate per l'attività prestata ai fini dello svolgimento della funzione.
- ❑ **Atto costitutivo (CONTENUTO MINIMO):** denominazione; sede legale; durata (se prevista); assenza scopo di lucro; finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale; attività di interesse generale; patrimonio iniziale (per le persone giuridiche); diritti ed obblighi degli associati; requisiti e procedura per l'ammissione di nuovi associati secondo criteri non discriminatori; nomina dei primi componenti degli organi sociali obbligatori e del soggetto incaricato della revisione legale dei conti; devoluzione del patrimonio residuo.

GIURIDICHE

I caratteri specifici delle NUOVE APS (Artt. 35-36 Cts)

- ❑ **Forma giuridica:** ASSOCIAZIONE *riconosciuta o non riconosciuta*.
- ❑ **Numero minimo associati:** 7 PERSONE FISICHE o 3 APS: possono partecipare *altri ETS o Enti senza scopo di lucro* se il loro n. non è > al 50% del n. delle APS (*questa norma non si applica agli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI che associano un numero non inferiore a 500 APS*). Se, successivamente alla costituzione, il n° degli associati diviene < al numero minimo legale, esso deve essere *integrato entro 1 anno*, trascorso il quale l'APS è cancellata dal RUNTS se non formula richiesta di iscrizione in un'altra sezione del medesimo.
- ❑ **Finalità:** CIVICHE, SOLIDARISTICHE E DI UTILITA' SOCIALE.
- ❑ **Attività:** di INTERESSE GENERALE (ex art. 5 Cts) svolta esclusivamente o prevalentemente rispetto alle ATTIVITA' DIVERSE (ex art. 6 Cts).
- ❑ **Beneficiari:** l'attività deve essere svolta in favore dei propri ASSOCIATI, di loro FAMILIARI o di TERZI, avvalendosi in modo *prevalente* dell'attività di volontariato dei propri associati o delle persone aderenti agli enti associati.
- ❑ **Denominazione:** deve contenere 'associazione di promozione sociale' o 'APS'.
- ❑ **Risorse umane:** le APS possono attivare RAPPORTI DI LAVORO RETRIBUITO (dipendente, autonomo o di altra natura), anche dei propri ASSOCIATI, «solo quando ciò sia *necessario ai fini dello svolgimento dell'attività di interesse generale e al perseguimento delle finalità*». In ogni caso, il n° lavoratori impiegati nell'attività non può essere > al 50% del n° dei volontari o al 5% del n° degli associati.
- ❑ **Non sono APS** le associazioni che prevedono:
 - a) *limitazioni con riferimento alle condizioni economiche;*
 - b) *discriminazioni di qualsiasi natura in relazione alla ammissione degli associati;*
 - c) *il diritto di trasferimento, a qualsiasi titolo, della quota associativa;*
 - d) *un collegamento tra la partecipazione associativa e azioni o quote.*
- ❑ **Atto costitutivo (CONTENUTO MINIMO):** denominazione; sede legale; durata (se prevista); assenza scopo di lucro; finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale; attività di interesse generale; patrimonio iniziale (per le persone giuridiche); diritti ed obblighi degli associati; requisiti e procedura per l'ammissione di nuovi associati secondo criteri non discriminatori; nomina dei primi componenti degli organi sociali obbligatori e del soggetto incaricato della revisione legale dei conti; devoluzione del patrimonio residuo.

GIURIDICHE

I caratteri specifici delle NUOVE IMRESE SOCIALI (Art. 40 Cts)

FONTI NORMATIVE

D.Lgs. n. 112/2017: *disciplina di riferimento* che abroga il D.Lgs. n. 155/2006

D.Lgs. n. 117/2017 (Cts): si applica nella misura in cui è *compatibile* con il D.Lgs. n. 112/2017

Codice Civile: si applica in ragione della *forma giuridica* in concreto rivestita dall'IS

AMBITO SOGGETTIVO

L'espressione "Impresa sociale (IS)" è, ai sensi dell'**art. 1**, una peculiare qualifica normativa riferibile a ciascuna organizzazione privata (associazione, fondazione, comitato, società) che (le CS sono IS «di diritto»):

- persegua **finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale**
- **non** persegua lo **scopo di lucro** (*diretto o indiretto*) (**art. 3**), salvo eccezioni
- svolga - in via *stabile e principale* - una **attività di impresa di interesse generale** (**art. 2**) i cui **ricavi** siano superiori al **70%** dei **ricavi complessivi** secondo criteri di computo definiti con D.M. (*indipendentemente dall'oggetto dell'attività svolta*, la qualifica di IS può essere attribuita agli enti che impieghino, per almeno il **30%** della complessiva **forza lavoro**: 1. lavoratori molto svantaggiati; 2. rifugiati o richiedenti protezione internazionale; 3. persone senza fissa dimora; 4. persone inserite nel collocamento mirato della L. n. 68/1999; 5. persone svantaggiate ex art. 4 della L. n. 381/1991)
- adottino **modalità di gestione responsabili e trasparenti**
- favorisca il **coinvolgimento dei propri stakeholder** (lavoratori, utenti, ...) (**art. 11**)
- impieghi **volontari nell'attività d'impresa** in numero < a quello dei lavoratori (**co. 2, art. 13**)

GIURIDICHE

Le nuove tipologie di ATTIVITA' (Artt. 5-7 Cts)

Gli ETS **devono** esercitare, in via esclusiva o principale, una o più **attività di interesse generale (art. 5 Cts)** per il perseguimento, *senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.*

Gli ETS **possono** esercitare **attività diverse (art. 6 Cts)** da quelle di interesse generale, a *condizione* che lo statuto lo consenta e siano secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale, secondo *criteri e limiti* da definirsi con **D.M.**, (lo Schema di decreto, approvato in Cabina di Regia, chiarisce i concetti di 'strumentalità' e 'secondarietà'. Per quest'ultima propone 2 criteri alternativi: 30% ricavi complessivi o 66% dei costi complessivi) **tenendo conto dell'insieme delle risorse** impiegate in tali attività.

Gli ETS **possono** esercitare **attività ed iniziative di raccolta fondi (art. 7 Cts)** – attraverso richiesta a terzi di donazioni, lasciti e contributi di natura non corrispettiva, in forma organizzata e continuativa - anche mediante sollecitazione al pubblico o attraverso cessione/erogazione di beni o servizi di modico valore, impiegando risorse - al fine di finanziare le proprie *attività di interesse generale* e nel rispetto dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con i sostenitori e con il pubblico, in conformità a linee guida adottate con **D.M.**

GIURIDICHE

La nuova figura del VOLONTARIO (Artt. 17-19 Cts)

Trasversalità ATTIVITA' DI VOLONTARIATO

Può essere ora esercitata in tutti gli ETS e non solo in alcune tipologie specifiche (ODV, APS, ONG, cooperative sociali).

Nuova definizione VOLONTARIO

“*Persona che, per sua libera scelta, svolge attività in favore della comunità e del bene comune, anche per il tramite di un ETS, mettendo a disposizione il proprio tempo e capacità per promuovere risposte ai bisogni delle persone e delle comunità beneficiarie della sua azione, in modo personale, spontaneo e gratuito, senza fini di lucro, neanche indiretti, ed esclusivamente per fini di solidarietà”.*

Conferma PRINCIPIO DI GRATUITA'

- ❑ L'attività del volontario non può essere retribuita, in alcun modo, nemmeno dal beneficiario.
- ❑ La qualità di volontario è incompatibile con ogni forma di rapporto di lavoro retribuito (subordinato, autonomo o altro) con l'ente.
- ❑ Non si considera *volontario* l'associato che occasionalmente coadiuvi gli organi associativi nello svolgimento delle loro funzioni.

Effettività RIMBORSO SPESE

- ❑ Al volontario possono essere *rimborsate* solo le spese effettivamente sostenute e documentate per l'attività prestata, entro *limiti massimi* e alle *condizioni* preventivamente stabilite da un organo associativo, con delibera o regolamento specifico.
- ❑ Sono, *in ogni caso*, vietati rimborsi spese di tipo forfetario.
- ❑ *Possibilità* di rimborsare le spese anche a fronte di una autocertificazione (con *sanzioni* in caso di false dichiarazioni) per un importo max di 10 euro/giorno e 150 euro/mese e a condizione che un organo associativo deliberi su tipologie di spese e attività di volontariato per le quali è ammessa questa modalità di rimborso (non si applica per la *donazione di sangue e di organi*).

Conferma COPERTURA ASSICURATIVA

- ❑ *Tutti i volontari abituali* devono essere assicurati contro gli infortuni e le malattie connessi allo svolgimento dell'attività di volontariato, nonché per la responsabilità civile verso i terzi.
- ❑ Con apposito *decreto* si dovranno individuare nuovi meccanismi assicurativi semplificati con polizze anche numeriche.
- ❑ L'assicurazione è *essenziale* per tutte le convenzioni tra ETS e amministrazioni pubbliche: gli *oneri* sono a carico di P.A.

FISCALI

Imposte indirette I (Art. 82 Cts)

In vigore dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione CE per gli ETS (comprese le CS ed escluse le IS con forma societaria). In via transitoria, dal 1° gennaio 2018 per le ONLUS, ODV e APS iscritte nei rispettivi Registri.

Imposta sulle successioni e donazioni, ipotecaria e catastale (co. 2)

Esenzione da queste imposte i **trasferimenti a titolo gratuito** effettuati a favore degli enti a condizione che i *beni* e i *diritti* trasferiti siano vincolati allo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, senza un limite temporale specifico.

Imposta di registro, ipotecaria e catastale (co. 3-4)

Agli **atti costitutivi e modifiche statutarie** - comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione - poste in essere dagli enti, queste imposte si applicano in misura fissa di Euro 200 (2 ECCEZIONI: 1) le MODIFICHE STATUTARIE sono esenti dall'imposta di registro se hanno lo scopo di *adeguare gli atti* a modifiche o integrazioni normative; 2) Le ODV sono esenti dall'imposta di registro per gli atti costitutivi e per gli atti connessi allo svolgimento delle attività).

Per incentivare i trasferimenti patrimoniali in favore degli ETS, queste imposte si applicano in misura fissa di Euro 200 per gli **atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento** a 2 condizioni: 1) che i beni siano direttamente utilizzati, entro 5 anni dal trasferimento, in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale; 2) che l'ente renda, contestualmente alla stipula dell'atto, apposita dichiarazione in tal senso.

Imposta di bollo (co. 5)

Gli **atti, i documenti, le istanze, i contratti**, nonché le *copie* anche se dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, le attestazioni e ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato (es: fatture emesse dall'ente ed estratti conto), posti in essere o richiesti dagli enti, sono esenti dall'imposta di bollo.

FISCALI

Imposte indirette II (Art. 82 Cts)

IMU - TASI (co. 6)

Gli immobili posseduti e utilizzati dagli *ETS non commerciali*, destinati *esclusivamente* allo svolgimento - con *modalità non commerciali* - di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative o sportive (quindi, non a tutte le AIG), sono esenti da IMU e TASI, alle condizioni e nei limiti previsti dalla lett. i), co. 1, art. 7 del D.Lgs. n. 504/1992.

Tributi locali (co. 7)

I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni 'possono' deliberare nei confronti degli *ETS non commerciali*, la riduzione o l'esenzione dal pagamento dei tributi di loro pertinenza e dai connessi adempimenti. L'agevolazione deve rientrare nei limiti degli aiuti 'de minimis'.

IRAP (co. 8)

Le Regioni e le Province autonome 'possono' disporre nei confronti degli enti la riduzione o l'esenzione dell'IRAP, nei limiti degli aiuti 'de minimis'.

Imposta sugli intrattenimenti (co. 9)

Questa imposta non è dovuta per le attività indicate nella tariffa allegata al D.P.R. n. 640/1972 (eventi musicali o spettacoli) svolte dagli enti *occasionalmente* o in *concomitanza* di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione. L'esenzione spetta a condizione che dell'attività sia data *comunicazione alla SIAE*, prima dell'inizio di ciascuna manifestazione. Le spettanze relative al *diritto d'autore* saranno comunque dovute.

Tasse CC.GG. (co. 10)

Gli *atti e i provvedimenti amministrativi e gli altri atti elencati* nella tabella prevista dal D.P.R. n. 641/1972, relativi agli enti, sono esenti da queste tasse.

SOSTEGNO

EROGAZIONI LIBERALI (Art. 83 Cts)

Le **donazioni** effettuate ora a favore di ODV, APS e ONLUS *iscritte* nei relativi Registri e poi a tutti gli ETS non commerciali *iscritti* nel Runtis (comprese le CS e le IS non societarie), beneficiano di queste agevolazioni fiscali:

- Detrazione Irpef del 30% (35% se il beneficiario è una ODV) per le donazioni in denaro effettuate da **persone fisiche**, per un importo complessivo - in ciascun periodo d'imposta - non superiore a 30mila euro (*tetto*).

- Deduzione dal reddito complessivo dichiarato fino al 10% (*senza alcun tetto* come quello precedente di 70.000 euro) per le donazioni in denaro o in natura effettuate da **persone fisiche, enti e società**.

Con apposito **D.M.** saranno individuati i tipi dei *beni in natura* e stabiliti i *criteri e le modalità di valorizzazione delle liberalità*.

SOCIAL BONUS (Art. 81 Cts)

Credito d'imposta (**65%** per le *persone fisiche* – nel limite del 15% del reddito dichiarato - e **50%** per le *società* - nel limite del 5 per mille dei ricavi annui) per favorire le erogazioni in denaro destinate al recupero (manutenzione, protezione e restauro) di beni immobili pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata, assegnati ad ETS non commerciali, in virtù di specifici progetti approvati dal MinLav.

Gli enti assegnatari dei beni dovranno comunicare trimestralmente al MinLav le liberalità ricevute e rendere noti sul proprio sito web i relativi importi e le modalità di utilizzo.

Il social bonus è applicabile nel periodo transitorio ad Onlus, Aps e Odv iscritte ai relativi Registri. Tuttavia, affinché la misura divenga efficace è necessaria l'emanazione di un decreto ministeriale attuativo.

SOCIAL LENDING (Art. 78 Cts)

Possibilità di raccogliere capitali di rischio tramite *internet* così come previsto per le start-up innovative.

TITOLI DI SOLIDARIETA' (Art. 77 Cts)

Titoli (obbligazioni, certificati di deposito ed altri titoli di debito) emessi dalle *banche* per sostenere le attività degli ETS (già previsti, e mai attivati, dall'art. 29 del D.Lgs. n. 460/1997).

TRASPARENZA

BILANCI E RENDICONTI (D.Lgs. n. 117/2017 e D.Lgs. n. 111/2017)

ETS Redazione (in conformità alla modulistica definita con D.M.), *approvazione* assembleare e *deposito* < 30/06 di ciascun anno c/o il RUNTS del **BILANCIO DI ESERCIZIO** (Stato Patrimoniale/Rendiconto Gestionale/Relazione di Missione) o del **RENDICONTO PER CASSA** (se entrate annue dell'ente < 220 mila euro) (co. 1-3, art. 13 Cts)

ETS con entrate annue > 1 mln euro, IS, CSV Redazione, *approvazione* organo competente, *deposito* c/o il RUNTS (o RI per le imprese) < 30/06 e *pubblicazione* su sito internet (o della rete associativa) del **BILANCIO SOCIALE** che dovrà essere redatto dall'esercizio 2020 secondo le *linee guida* (D.M. del 04/07/2019) (co. 1, art. 14 Cts)

ETS con entrate annue > 100 mila euro *Pubblicazione* su sito internet (o della rete associativa) dei **COMPENSI**, a qualsiasi titolo attribuiti, ai componenti degli organi amministrativi e di controllo, dirigenti o associati (co. 2, art. 14 Cts)

ETS non commerciali *Inserimento* del **RENDICONTO FINANZIARIO PER RACCOLTE PUBBLICHE FONDI** all'interno del bilancio di esercizio o rendiconto per cassa (co. 6, art. 87 Cts)

ETS beneficiari 5xmille *Redazione* (< 1 anno dalla ricezione delle somme), *pubblicazione* sul sito internet (< successivi 30 gg), *comunicazione* alla Amministrazione erogatrice (< successivi 7 gg) del **RENDICONTO e RELAZIONE ILLUSTRATIVA** (co. 1-2, art. 8 D.Lgs. n. 111/2017). Attualmente: per importi > 20mila euro, rendiconto e relazione vanno trasmessi alle amministrazioni.

PUBBLICAZIONE CONTRIBUTI (L. n. 124/2017 e ss.mm.)

A decorrere dall'esercizio 2018, le *cooperative sociali* che svolgono attività a favore degli stranieri, le *fondazioni*, le *Onlus* e le *associazioni* (in particolare, quelle di consumatori/utenti e di protezione ambientale a carattere nazionale), devono **pubblicare** nei propri *siti internet o analoghi portali digitali* (o nella NI al Bilancio per le imprese), < 30 GIUGNO di ogni anno, le **informazioni relative a sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, non aventi carattere generale** (es: 5 per mille) e **privi di natura corrispettiva** (es: convenzioni con rimborso spese), **retributiva o risarcitoria**, alle stesse *effettivamente erogate* (criterio di cassa) *nell'esercizio precedente* dalle P.A., se di importo pari o superiore a **10.000 euro**. L'inosservanza dell'obbligo comporta una **sanzione** pari all'1% degli importi ricevuti con un importo minimo di Euro 2.000.

VALUTAZIONE IMPATTO SOCIALE (D.M. del 23/07/2019)

Strumento sperimentale e non obbligatorio di trasparenza nei confronti degli *stakeholders*, finalizzato a generare un **processo** concettuale e misurabile nel MLT, facendo riferimento alla qualità e quantità dei servizi e alle ricadute verificabili nel BMLT.

Oggetto: interventi ed azioni di *durata > 18 mesi* o di *valore > 1 mln di euro*, sviluppati in ambito interregionale, nazionale o internazionale.

Le **Amministrazioni pubbliche**, nell'ambito di procedure di affidamento di servizi di interesse generale, possono prevedere la realizzazione di sistemi di VIS da parte degli ETS con cui intrattengono rapporti.

Supporto: CSV e RAN.

Pubblicazione dei documenti prodotti: sui canali di comunicazione digitali degli enti e/o su quelli delle reti associative.

NUOVA DISCIPLINA FISCALE IN ATTESA DI ATTUAZIONE

ODV E APS

ETS Non commerciali

ETS Commerciali

ETS Non commerciali

I) Che NON svolgono attività commerciale

Codice Fiscale

Contabilità civilistica

II) Che svolgono attività commerciale (non prevalente)

a) Occasionale

Codice Fiscale (no partita iva)

Contabilità civilistica (no regime forfetario)

Dichiarazione *redditi diversi*

b) Abituale

Codice Fiscale e Partita Iva

Contabilità fiscale separata: regime forfetario

Dichiarazione *reddito d'impresa*

ETS Art. 79 Cts

NORME APPLICABILI (co. 1)

Titolo II (IRES) del D.P.R. n. 917/1986 (T.U.I.R.) *in quanto compatibile*: in particolare, Capo III (ENC)
Titolo X (Regime fiscale degli ETS) del D.Lgs. n. 117/2017 (C.T.S.): in particolare, gli artt. 79 e 80

QUALIFICAZIONE FISCALE DEGLI ENTI (co. 5)

Si considerano **ETS NON COMMERCIALI** gli enti che:

1. svolgono *in via esclusiva o prevalente* le attività di interesse generale (art. 5) in conformità ai *criteri* indicati nel co. 2, art. 79, cioè con MODALITA' NON COMMERCIALI/D'IMPRESA (*rileva*, più che lo scopo o la tipologia di attività, la modalità di svolgimento/esercizio di questa attività – **è una novità!**)
2. indipendentemente dalle previsioni *statutarie*, realizzano entrate/proventi dalle '**attività di interesse generale**' e dalle '**attività di sponsorizzazione**' **è una novità!** (nel rispetto dei criteri di cui al D.M. previsto dall'art. 6) - non svolte in *forma di impresa* e svolte in *conformità* ai criteri indicati nell'art. 79 – che, nel medesimo periodo d'imposta (anno/esercizio), non superano (< o = al 50%) le entrate/proventi derivanti dalle '**attività diverse**' (art. 6)

Si considerano **ETS COMMERCIALI** gli enti che:

superano il limite del 50% di cui al punto precedente

1. Attività ISTITUZIONALI – NON COMMERCIALI (*Irrilevanti fiscalmente*)

1.1. Contributi, sovvenzioni, liberalità, quote associative ed ogni altra entrata *assimilabile* alle precedenti (co. 5).

ESEMPI: tesseramento, donazioni, contributi dei CSV o delle fondazioni, ...

1.2. Attività svolta nei confronti dei propri associati e dei familiari e conviventi degli stessi in conformità alle finalità istituzionali dell'ente. Al contrario «si considerano tuttavia attività di natura commerciale le *cessioni di beni* e le *prestazioni di servizi* effettuate nei confronti degli associati e dei familiari e conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i *contributi* e le *quote supplementari* determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto» (co. 6)

ESEMPI: corsi di formazione per gli associati senza pagamento di corrispettivi o contributi specifici, ...

1.3. Prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 del codice civile (attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi, attività intermediaria nella circolazione dei beni, attività di trasporto, attività bancaria o assicurativa, altre attività ausiliarie alle precedenti) rese *in conformità alle finalità istituzionali* dell'ente, senza specifica *organizzazione* e verso pagamento di *corrispettivi* che non eccedono i costi di diretta imputazione (co. 1, art. 143 Tuir)

ESEMPI: percorsi educativi saltuari nei confronti di terzi con pagamento di corrispettivi specifici < costi diretti, ...

1.4. Attività di interesse generale ex art. 5 Cts - incluse quelle *accreditate, contrattualizzate o convenzionate* con le amministrazioni pubbliche - svolte secondo le seguenti 2 modalità 'NON COMMERCIALI' (co. 2):

1. a titolo gratuito (per gli utenti) – NESSUN DUBBIO INTERPRETATIVO
2. dietro versamento di corrispettivi (proveniente dagli utenti o da terzi) che non superano i *costi effettivi* («affinché l'attività dell'ETS possa considerarsi *non commerciale*, la somma tra il corrispettivo – proveniente dagli utenti o da terzi – e i contributi pubblici, non potrà superare i costi effettivi, intendendosi per questi ultimi sia i costi diretti che quelli indiretti afferenti la specifica attività» relazione illustrativa al Cts), tenuto anche conto degli apporti economici (contributi) delle amministrazioni pubbliche (italiane e straniere) e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento (ad esempio: ticket o voucher versati dagli utenti) – DUBBI INTERPRETATIVI SU 'CORRISPETTIVI' E 'COSTI EFFETTIVI' (le suddette attività si considerano non commerciali qualora i ricavi non superano di oltre il 5% i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre 2 periodi d'imposta successivi)

ESEMPIO: gestione di un servizio di '*accompagnamento sociale*' convenzionato con un Comune che eroga ad una associazione un contributo per coprire tutti i *costi diretti* (personale, carburante, attrezzature, rimborsi spese effettivi dei volontari, ...) e la *quota parte dei costi generali* (utenze sede, commercialista, corsi di formazione, ...) attribuibili al servizio convenzionato, senza la realizzazione di alcun margine (avanzo di gestione).

2. Attività che NON CONCORRONO ALLA FORMAZIONE DEL REDDITO IMPONIBILE (*Esenti Ires*)

1. i fondi pervenuti a seguito di **raccolte pubbliche** effettuate occasionalmente anche mediante *offerte* di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, *in concomitanza* di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione (**co. 4**)
2. i **contributi e gli apporti erogati da parte delle amministrazioni pubbliche** per lo svolgimento, **anche convenzionato o in regime di accreditamento**, delle *attività di interesse generale* (**co. 4**)
3. le somme versate dagli associati a titolo di **quote o contributi associativi** (**co. 6**)

ESEMPI: 'banchino' occasionale in piazza o spettacolo pubblico di beneficenza – contributi pubblici x la gestione di un punto famiglia o convenzione per l'assistenza ad anziani che non soddisfa la condizione economica delle attività istituzionali.

3. Attività COMMERCIALI (*Producono reddito d'impresa, se abituali o reddito diverso, se occasionali*)

ESEMPI: trasporto 'tout court', somministrazione di pasti, prestazioni alberghiere, vendita di prodotti nuovi acquistati,

ULTERIORI ATTIVITA' ISTITUZIONALI

Se svolte senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato (si tratta di attività già ricomprese tra le *attività commerciali e produttive marginali* di cui al D.M. 25 maggio 1995 che ha una portata più vasta):

1. attività di **vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito** a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata *direttamente* dall'organizzazione senza alcun intermediario
2. **cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari** sempreché la vendita dei prodotti sia curata *direttamente* dall'organizzazione senza alcun intermediario
3. attività di **somministrazione di alimenti e bevande** *in occasione* di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere **occasionale**

In riferimento alle attività di cui ai **punti 1. e 2.**, la relazione illustrativa ritiene che l'impiego di *nuove modalità di vendita* (ad esempio, tramite portali o aste su internet) non debba necessariamente configurare la presenza di intermediari ai fini di questa disposizione, mentre la de-commercializzazione delle attività di cui al punto 3. rappresenta una *conferma* di quanto già presente nell'ordinamento vigente.

Con questa nuova norma (art. 84) si ammette l'esercizio, da parte delle ODV, di attività commerciali extra marginali. La Relazione illustrativa al Cts afferma infatti a proposito che «la *commercialità*, nelle finalità con cui è stato costruito il nuovo Codice del Terzo Settore, può costituire un elemento del tutto fisiologico in rapporto alle finalità di interesse generale perseguite». Il dibattito si era sviluppato essenzialmente intorno al *co. 5, art. 30 del D.L. n. 185/2008* che stabilisce che le ODV iscritte nei registri, acquistano la qualifica di *Onlus di diritto* a condizione che non svolgano attività commerciali diverse da quelle indicate nel D.M. 25 maggio 1995. Il legislatore della Riforma non si è preoccupato di coordinare l'art. 30 con la L. n. 266/1991 né ha tenuto conto le modalità gestionali delle ODV la cui struttura portante, anche se si esercitano attività aventi contenuto economico, è costituita dal volontariato. Comunque ora il problema è superato nel senso che il Codice prevede per gli ETS una particolare disciplina ai fini delle imposte sui redditi e per le ODV uno speciale regime forfetario di tassazione del reddito d'impresa. Inoltre, il *co. 4, art. 94* prevede che agli ETS non si applica l'art. 30 e che *non sono tenuti* alla presentazione del Modello EAS.

SONO ESCLUSI DA IRES i redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte delle ODV (questa disposizione si applica anche alle ODV che, a seguito di trasformazione in Ente filantropico, sono iscritte nella specifica sezione del RUNTS).

APS Art. 85 Cts

La **nuova disciplina fiscale** applicabile alle APS si pone in sostanziale continuità con l'art. 148 del D.P.R. n. 917/1986 (disapplicato per gli ETS e, quindi, anche per le APS dall'art. 89) e con la L. n. 383/2000 (abrogata dall'art. 101), con alcuni interventi di *aggiornamento* e di *razionalizzazione*.

NON SI CONSIDERANO COMMERCIALI i proventi derivanti da:

- ✓ **attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali** effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti dei *propri associati e dei familiari conviventi* (**novità!**) degli stessi, ovvero degli *associati di altre associazioni* che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché nei confronti di enti composti in misura non inferiore al 70% da ETS (**novità!**), ai sensi della lett. m), co. 1, art. 5
- ✓ **cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni** (le c.d. pubblicazioni 'istituzionali') cedute prevalentemente agli associati, e ai familiari conviventi degli stessi, verso pagamento di *corrispettivi specifici* in attuazione degli scopi istituzionali
- ✓ (analogamente alle ODV) **attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito** a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata *direttamente* dall'organizzazione senza alcun intermediario e sia svolta senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato
- ✓ (limitatamente alle APS ricomprese tra gli ENTI a carattere nazionale di cui alla lett. e), co. 6, art. 3, L. n. 287/1991, iscritte nell'apposito Registro, le cui finalità sono riconosciute dal Ministero dell'Interno), la **somministrazione di alimenti o bevande** effettuata presso le *sedes* in cui viene svolta l'attività istituzionale da *bar ed esercizi simili* e la **organizzazione di viaggi o soggiorni turistici**, alle seguenti condizioni: a) le attività devono essere strettamente complementari a quelle svolte in *diretta attuazione degli scopi istituzionali* e devono essere effettuate nei confronti degli *associati e dei familiari conviventi* degli stessi; b) per lo svolgimento di tali attività non ci si deve avvalere di alcuno *strumento pubblicitario* o comunque di diffusione di informazioni a soggetti terzi, diversi dagli associati. La Relazione illustrativa al Cts precisa che «il mero utilizzo di strumenti di diffusione rivolti per loro natura ad un *pubblico indistinto* come, ad esempio, *social network* o *sito internet*, non comporta di per sé la perdita del beneficio, salvo ovviamente la dimostrazione delle finalità non commerciali dei predetti strumenti»

SI CONSIDERANO COMMERCIALI, per presunzione assoluta, i proventi derivanti dalle seguenti attività:

- ✓ *cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita*
- ✓ *somministrazioni di pasti*
- ✓ erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore
- ✓ *prestazioni alberghiere e di alloggio*
- ✓ *prestazioni di trasporto e di deposito*
- ✓ prestazioni di servizi portuali e aeroportuali
- ✓ prestazioni effettuate nell'esercizio delle seguenti attività: gestione di spacci aziendali e mense; *organizzazioni di viaggi e soggiorni turistici*; gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale; *pubblicità commerciale*, telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari

NON CONCORRONO ALLA FORMAZIONE DEL REDDITO IMPONIBILE le quote e i contributi corrisposti alle APS, ai fini della **imposta sugli intrattenimenti**

SONO ESCLUSI DA IRES i redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte delle APS (occorrerebbe chiarire se con tale norma si intende esentare da IRES anche l'immobile di proprietà di un soggetto diverso che lo abbia assegnato ad una APS per lo svolgimento della sua attività non commerciale)

«La crescita vera, quella che non crea esclusi e scarti, è il risultato di relazioni sostenute dalla *tenerenza* e dalla *misericordia*, non dalla smania di successo e dalla esclusione strategica di chi ci vive accanto»

Papa Francesco
7 settembre 2018

RICCARDO BEMI

Associazione Intesa

riccardo.bemi@associazioneintesa.it