

# **LE APS NELLA RIFORMA DEL TERZO SETTORE**

**GUIDA OPERATIVA**

Con le prime valutazioni sul D. Lgs. N. 117/2017 in attesa dei decreti attuativi e dell'approvazione della Commissione europea inizia il lungo percorso della riforma del Terzo Settore.

**Dott. Alberto Donato – Dottore commercialista -  
Studio Donato – Gottardelli dottori commercialisti  
associati**

Verona 20 febbraio 2018

## **INDICE**

### **1. LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE**

1.1 Premessa.....	pag. 5
1.2 Introduzione.....	pag. 5
1.3 Entrata in vigore art. 104.....	pag. 8
1.4 Norme transitorie e di attuazione art. 101.....	pag. 9
1.5 Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS) artt. 45/54.....	pag. 11

### **2. DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE IN GENERALE**

2.1 Enti del Terzo settore art. 4.....	pag. 15
2.2 Attività di interesse generale art. 5.....	pag. 15
2.3 Attività diverse art. 6.....	pag. 19
2.4 Destinazione del patrimonio e scopo di lucro artt. 8/9.....	pag. 19

### **3. DELLE ASSOCIAZIONI E FONDAZIONE DEL TERZO SETTORE**

3.1 Statuto art. 21.....	pag. 22
3.2 Acquisto della personalità giuridica art. 22.....	pag. 24
3.3 Procedura di ammissione del nuovo associato e carattere aperto delle associazioni art. 23.....	pag. 26
3.4 Assemblea soci art. 24/25.....	pag. 28
3.5 Consiglio di amministrazione artt. 26/27/28.....	pag. 31
3.6 Controllo giudiziale art. 29.....	pag. 32
3.7 Organo di controllo degli ETS artt. 30/31.....	pag. 33

### **4. ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE**

4.1 Associazione di promozione sociale art. 35.....	pag. 37
4.2 APS non iscritte al RUNTS.....	pag. 38
4.3 Risorse (dipendenti) art. 36.....	pag. 39



10.9 Social bonus.....	pag. 64
10.10 Raccolta fondi.....	pag. 65
11. COMPENSI A DIPENDENTI E COLLABORATORI	
11.1 Lavoro negli ETS artt. 16/17/18/19.....	pag. 67
BIBLIOGRAFIA.....	pag. 69

\*\*\*\*\*

## **LEGENDA**

**CTS = Codice del Terzo settore**

**ETS = Ente del Terzo settore**

**RUNTS = Registro unico nazionale Terzo settore**

**ODV = Organizzazioni di volontariato**

**APS = Associazioni di Promozione sociale**

**CC = Codice civile**

**TUIR = Testo unico imposte dirette D.P.R. n. 917/1986**

**GU = Gazzetta Ufficiale**

## **1. LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE**

### **1.1 PREMESSA**

Le norme del CTS (Codice del Terzo Settore) ossia del D Lgs n. 117/2017 non sono obbligatorie per gli enti no profit i quali avranno la possibilità di iscriversi nel Registro Unico Nazionale Terzo Settore (RUNTS) o rimanere fuori per scelta o per obbligo continuando ad applicare le norme del CC e del TUIR.

In tale dispensa sono trattati solo gli articoli del CTS applicabili direttamente o indirettamente alle APS tralasciando tutti gli altri. Gli articoli di legge citati se non hanno altre indicazioni sono sempre da riferirsi al CTS.

Gli Enti che non potranno, come detto l'entrata nel Terzo settore regolato dal CTS è sempre volontaria, o non vorranno aderire al Terzo settore rimarranno regolamentati dal libro I, titolo II del Codice Civile.

### **1.2 INTRODUZIONE**

A seguito della legge n. 106 del 6 giugno 2016, recante delega al Governo per la riforma del Terzo settore, è stato approvato il Codice del Terzo Settore (CTS) con il D. Lgs. n. 117 del 3 luglio 2017, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 179 del 2 agosto 2017, Supplemento ordinario n. 43.

Il Codice del Terzo Settore è suddiviso in 12 titoli e complessivamente formato da 104 articoli.

#### **TITOLO I Disposizioni generali (Articoli 1-3)**

Il Titolo I del D. Lgs. 117/2017 indica la finalità e l'oggetto delle disposizioni del codice (riordino e revisione organica della disciplina vigente in materia di enti del Terzo settore) e riconosce il valore e la funzione sociale di tali enti, dell'associazionismo, dell'attività di volontariato e della cultura e pratica del dono quali espressione di partecipazione, solidarietà e pluralismo (articolo 1 e articolo 2).

Viene definito il campo di operatività delle disposizioni del codice, stabilendo che esse si applicano, ove non derogate e in quanto compatibili, anche alle categorie di enti del Terzo settore che hanno una disciplina particolare. Inoltre, per quanto non previsto dal codice, agli

enti del Terzo settore si applicano, in quanto compatibili, le norme del codice civile (e le relative disposizioni di attuazione). Infine, si stabilisce che, fatte salve le disposizioni in materia di centri di servizio per il volontariato, le norme del D Lgs. 117/2017 non si applicano alle fondazioni bancarie ([articolo 3](#)).

## **TITOLO II - Degli enti del Terzo settore in generale (Articoli 4-16)**

Le disposizioni contenute nel Titolo II si rivolgono agli enti del Terzo settore in generale. In estrema sintesi, esse disciplinano:

- il perimetro del Terzo settore, indicando gli enti che ne fanno parte ([articolo 4](#))
- le attività di interesse generale che gli stessi esercitano, in via esclusiva o principale, per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale ([articolo 5](#))
- l'esercizio di attività diverse, unitamente alle attività di interesse generale ([articolo 6](#))
- le modalità di raccolta fondi ([articolo 7](#))
- la destinazione vincolata del patrimonio, l'assenza di scopo di lucro e il divieto di distribuzione, anche indiretta, di utili e avanzi di gestione ([articolo 8](#))
- la devoluzione del patrimonio dell'ente in caso di scioglimento ([articolo 9](#))
- la possibilità di costituire uno o più patrimoni destinati a uno specifico affare ([articolo 10](#))
- l'iscrizione degli enti nel Registro unico nazionale del Terzo settore ([articolo 11](#))
- la denominazione sociale ([articolo 12](#)), le scritture contabili e il bilancio ([articolo 13](#)), la redazione del bilancio sociale ([articolo 14](#)), la tenuta dei libri sociali obbligatori ([articolo 15](#))
- il lavoro negli enti del Terzo settore ([articolo 16](#)).

## **TITOLO III - Del volontario e dell'attività di volontariato (Articoli 17-19)**

Gli articoli in esame disciplinano l'attività di volontariato svolta all'interno di un ente del Terzo settore, fornendo la definizione di volontario ([articolo 17](#)), prevedendo la stipula di un'assicurazione obbligatoria ([articolo 18](#)) e dettando norme finalizzate alla promozione della cultura del volontariato ([articolo 19](#)).

## **TITOLO IV - Delle associazioni e delle fondazioni del Terzo settore (Articoli 20-31)**

Il Titolo IV è dedicato alla disciplina delle associazioni e delle fondazioni del Terzo settore in attuazione di quanto previsto dalla legge delega, la quale, appunto, stabilisce la *“revisione della disciplina del titolo II del libro primo del codice civile in materia di associazioni, fondazioni e altre istituzioni di carattere privato senza scopo di lucro, riconosciute come*

*persone giuridiche o non riconosciute*” (articolo 1, comma 2, lettera a, legge 106/2016).

#### **TITOLO V - Di particolari categorie di enti del Terzo settore (Articoli 32-44)**

Le disposizioni del Titolo V sono dedicate agli enti del Terzo settore per i quali è prevista una disciplina particolare:

- organizzazioni di volontariato
- associazioni di promozione sociale
- enti filantropici
- imprese sociali
- reti associative
- società di mutuo soccorso.

#### **TITOLO VI - Del Registro unico nazionale del Terzo settore (Articoli 45-54)**

Viene istituito il Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS). L’istituzione del Registro mira al superamento della plethora di registri (nazionali e regionali) operanti nell’ambito della disciplina previgente, in un’ottica di razionalizzazione e risistemazione complessiva.

#### **TITOLO VII - Dei rapporti con gli enti pubblici (Articoli 55-57)**

Il Titolo VII detta le disposizioni relative ai rapporti degli enti del Terzo settore con gli enti pubblici.

#### **TITOLO VIII - Della promozione e del sostegno degli enti del Terzo settore (Articoli 58-76)**

Le disposizioni dettate dagli articoli 58-76 regolano le modalità di promozione e di sostegno degli enti del Terzo settore, prevedendo l’istituzione del Consiglio nazionale del Terzo settore, la disciplina dei centri di servizio per il volontariato e norme in materia di risorse finanziarie destinate agli enti.

#### **TITOLO IX - Titoli di solidarietà degli enti del Terzo settore e altre forme di finanza sociale (Articoli 77-78)**

In materia di finanziamento degli enti operanti nel settore *non profit*, il Codice prevede importanti novità, introducendo la possibilità per le banche di emettere obbligazioni e altri titoli di debito, nonché certificati di deposito (titoli di solidarietà) con l’obiettivo di sostenere le attività istituzionali degli enti. Inoltre, viene disciplinato il regime fiscale del *social lending*.

## **TITOLO X - Regime fiscale degli enti del Terzo settore (Articoli 79-89)**

Il regime tributario degli enti in parola è disciplinato dagli articoli da 79 a 89, con l'obiettivo di razionalizzare, semplificare la normativa attuale.

## **TITOLO XI - Dei controlli e del coordinamento (Articoli 90-97)**

La materia dei controlli degli enti del Terzo settore è disciplinata dal Titolo XI attraverso una serie di dettagliate disposizioni finalizzate a garantire il rispetto delle finalità istituzionali e a evitare un uso distorto degli strumenti e dei benefici previsti a favore di tali enti.

## **TITOLO XII - Disposizioni transitorie e finali (Articoli 98-104)**

L'ultimo Titolo del Codice contiene le disposizioni transitorie e finali, le abrogazioni di disposizioni vigenti, le norme relative alla copertura finanziaria e all'entrata in vigore della nuova disciplina, fissata in linea generale al **3 agosto 2017**. Tuttavia, per alcuni articoli viene prevista una diversa data di entrata in vigore.

### **1.3 ENTRATA IN VIGORE ART 104**

Il D. Lgs. n. 117/2017 (CTS) è in vigore dal **3 agosto 2017**, giorno successivo alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale.

Tuttavia alle APS iscritte nei registri nazionali, regionali e delle provincie si applicano, dal **1 gennaio 2018** e fino al periodo d'imposta di entrata in vigore delle disposizioni di cui al titolo X, in via transitoria le disposizioni di cui agli articoli 77, 78, 81, 82, 83 e 84, comma 2, 85 comma 7 e dell'articolo 102, comma 1, lettere e), f) e g).

Le disposizioni del titolo X si applicano **agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS)** a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea e comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività' del predetto Registro.

Per cui solo una parte del titolo X Regime fiscale degli enti del terzo settore, artt. 79/89 non è ancora entrata in vigore e vi entrerà solo in un prossimo futuro.

Le disposizioni che dal **1 gennaio 2018** sono transitoriamente applicate alle APS nazionali, del D. Lgs. 117/2017, sono:

**Art 77** Titoli di solidarietà



**Art 78** Regime fiscale del *Social Lending*

**Art 81** Social Bonus

**Art 82** Disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali

**Art 83** Deduzioni e detrazioni per erogazioni liberali

**Art 84, comma 2**, I redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte delle organizzazioni di volontariato sono esenti dall'imposta sul reddito delle società;

**Art 85, comma 7**, I redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte delle associazioni di promozione sociale sono esenti dall'imposta sul reddito delle società.

**Art 102** sono abrogati i seguenti articoli del DPR 917/1986 TUIR:

e) l'articolo 100, comma 2, lettera l);

f) l'articolo 15, comma 1, lettera i-quater),

g) l'articolo 15, comma 1, lettera i-bis)

ossia sono abrogate le norme del TUIR sulle erogazioni liberali a favore degli ETS ai quali dal 1.1.2018 si applicano gli articoli 81 e 83 del CTS.

Per l'attuazione completa del CTS è prevista l'emanazione di "soli" 20 decreti ministeriali entro il 2018!

#### **1.4 NORME TRANSITORIE E DI ATTUAZIONE ART 101**

La Circolare del Ministero del lavoro e Politiche sociali n 34 del 29.12.2017 ha fornito importanti precisazioni in merito al periodo transitorio per le APS e le ODV. In particolare ha precisato che per la verifica dei requisiti per l'iscrizione negli appositi registri, regionali e nazionali (APS) si dovrà operare una distinzione:

- enti **già costituiti al 3 agosto 2017** (entrata in vigore del D. Lgs. 117/2017 CTS) per cui la verifica dovrà essere condotta sulla base della normativa vigente al momento della costituzione. Eventuali non corrispondenze con la normativa del CTS non potranno costituire motivo di rigetto all'iscrizione, dovendosi tener presente che tali enti hanno 18 mesi per adeguarsi al CTS;

- enti **che si costituiscono dal 3 agosto 2017** devono conformarsi sin dall'origine alle disposizioni del D. Lgs. 117/2017 CTS purché siano applicabili in via diretta ed immediata.

La circolare fissa il criterio generale secondo cui, nel periodo transitorio, non sono suscettibili di immediata applicazione le norme del Codice del Terzo settore che presentano un nesso di diretta riconducibilità all'istituzione ed all'operatività del Registro unico nazionale, ovvero all'adozione di successivi provvedimenti attuativi.

Così, non essendo operativo il RUNTS, **non hanno** applicazione immediata:

- la procedura semplificata di acquisizione della personalità giuridica di cui all'art. 22 del D. Lgs. 117/2017 (peraltro, i limiti patrimoniali minimi fissati dal comma 4 del medesimo articolo possono costituire, in assenza di puntuali disposizioni normative sul tema, un parametro per valutare discrezionalmente l'adeguatezza della dotazione patrimoniale dell'ente);
- gli obblighi di pubblicazione nel registro degli atti e degli elementi informativi specificamente indicati all'art 48 del Codice;
- la redazione del **bilancio sociale** in assenza delle specifiche linee guida che il Ministero del Lavoro dovrà definire (fino all'emanazione delle predette linee guida, il bilancio sociale è facoltativo).

La stessa circolare precisa che:

- per le APS e ODV che si costituiscono dal 3 agosto 2017 sono immediatamente applicabili le norme di cui agli artt. 32 e 35 trattandosi di elementi che devono sussistere sin dalla costituzione dell'ente. Per cui le APS che si costituiscono dal 3 agosto 2017 devono avere: un numero di soci fondatori non inferiore a 7 persone fisiche o 3 APS,
- le APS potranno riportare nella propria denominazione l'acronimo APS ma non quello di ETS (enti del terzo settore) che potrà essere utilizzato solo dopo l'iscrizione nel RUNTS dell'ente.

## **1.5 REGISTRO UNICO NAZIONALE DEL TERZO SETTORE (RUNTS) ARTT 45/54**

Nell'ambito della Riforma assume particolare rilevanza l'introduzione del Registro unico nazionale del Terzo Settore (RUNTS) con il quale il Legislatore intende "superare" i vari Registri attualmente esistenti.

In base a quanto previsto dall'art. 53 del Decreto in esame, l'entrata in vigore del Registro del Terzo Settore segue il seguente iter:

- il Ministero del lavoro e delle politiche sociali definisce la procedura per l'iscrizione, la documentazione necessaria e le modalità di deposito degli atti **entro il 3.8.2018**;
- **entro il 30.1.2019** le Regioni / Province autonome devono disciplinare i procedimenti per l'emanazione dei provvedimenti di iscrizione e cancellazione degli Enti;
- una volta predisposta la necessaria struttura informatica il Registro sarà operativo entro 6 mesi.

**Considerato quanto sopra il Registro dovrebbe essere operativo nei primi mesi del 2019.**

In attesa dell'operatività del RUNTS, è sufficiente che ciascun Ente del Terzo settore sia iscritto presso il relativo registro attualmente esistente per poter usufruire delle agevolazioni previste dal Codice del Terzo Settore.

Gli ETS iscritti dovranno riportare (quando il RUNTS sarà operativo) negli atti / corrispondenza / comunicazioni al pubblico:

- **gli estremi di iscrizione** nel RUNTS;
- **l'indicazione di "Ente del Terzo Settore"** oppure l'acronimo ETS, che deve essere contenuta anche nella **denominazione sociale** (tale indicazione non è richiesta agli Enti religiosi civilmente riconosciuti).

Il Registro del Terzo settore, suddiviso in **7 Sezioni**, è istituito presso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali e operativamente gestito dalle singole Regioni / Province autonome:

Organizzazioni di volontariato

Associazioni di promozione sociale

Enti filantropici

Imprese sociali, incluse le cooperative sociali

Reti associative

Società di mutuo soccorso

Altri Enti del Terzo settore; ha carattere residuale e consente l'iscrizione al registro di enti che pur avendo tutti i requisiti per iscriversi hanno difficoltà a riconoscersi in una specifica categoria.

Nessun Ente può essere iscritto in 2 o più Sezioni, ad eccezione delle Reti associative.

Come previsto dall'art. 47 del CTS per **l'iscrizione nel Registro**, quando sarà operativo, il rappresentante legale dell'Ente deve presentare un'apposita domanda presso l'Ufficio del Registro in cui ha la propria sede legale, depositando l'atto costitutivo / statuto (con gli eventuali allegati) ed indicando la Sezione nella quale è richiesta l'iscrizione.

Nel termine di 60 giorni dalla presentazione della domanda l'Ufficio del Registro può:

- iscrivere l'Ente;
- rifiutare l'iscrizione con provvedimento motivato;
- invitare l'Ente a completare / rettificare la domanda ovvero ad integrare la documentazione.

Alla scadenza dei predetti 60 giorni la domanda si ritiene accolta. Se l'atto costitutivo e lo statuto dell'ente del Terzo settore sono redatti in conformità a **modelli standard tipizzati**, predisposti da reti associative ed approvati con decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, l'ufficio del registro unico nazionale del Terzo settore, verificata la regolarità formale della documentazione, **entro trenta giorni** dalla presentazione della domanda **iscrive l'ente nel registro** stesso (art 47 comma 5).

E' di tutta evidenza la convenienza che le Reti associative predispongano lo statuto standard da far approvare.

Qualora l'iscrizione venga rifiutata, l'Ente interessato potrà impugnare il provvedimento di diniego dell'iscrizione nel Registro davanti al competente Tribunale Amministrativo.

Dal Registro in esame devono **risultare** necessariamente **le seguenti informazioni**:

Denominazione

Forma giuridica

Sede legale ed eventuali sedi secondarie

Data di costituzione

Oggetto dell'attività di interesse generale

Codice fiscale / partita IVA

Personalità giuridica e patrimonio minimo

Generalità dei soggetti che hanno la rappresentanza legale

Generalità dei soggetti che ricoprono cariche sociali con l'indicazione di poteri e limitazioni.

L'ETS iscritto al RUNTS dovrà, **entro 30 giorni da ciascuna modifica**, comunicare al RUNTS le variazioni intervenute: modifiche dell'atto costitutivo / statuto; deliberazioni di trasformazione, fusione, scissione, scioglimento, estinzione, liquidazione e cancellazione; provvedimenti che ordinano lo scioglimento, dispongono la cancellazione, o accertano l'estinzione; generalità dei liquidatori; altri atti e fatti la cui iscrizione è espressamente prevista da norme di legge o regolamento.

Presso il Registro, inoltre, l'ETS deve depositare **entro il 30.6 di ogni anno**, il bilancio d'esercizio / sociale e i rendiconti delle raccolte fondi svolte nell'esercizio precedente.

L'Ufficio del Registro **può accertare, anche d'ufficio**, l'esistenza di una causa di estinzione / scioglimento dell'Ente.

Qualora venga rilevata una delle predette cause, l'Ufficio provvede a darne comunicazione agli amministratori ed al competente Tribunale.

**L'Ente è cancellato dal Registro a seguito di:**

- istanza motivata;
- accertamento d'ufficio;
- scioglimento / cessazione / estinzione;
- carenza dei requisiti richiesti per l'iscrizione.

L'Ente, qualora vengano meno i requisiti per l'iscrizione in una Sezione ma permangano quelli per l'iscrizione in un'altra sezione, può richiedere la "migrazione".

**Conseguenze dell'iscrizione al RUNTS**

Solo gli ETS iscritti potranno godere di agevolazioni e delle novità del CTS:

- nella loro denominazione potranno indicare di essere ETS ossia Enti del Terzo settore;
- potranno acquisire la personalità giuridica ex art 22 CTS in deroga al DPR n. 361 del 10.2.2000;
- godere dei regimi fiscali di favore: tassazione con coefficienti di redditività forfettari, detrazione al 30% delle erogazioni liberali all'ente, non assoggettamento ad imposta di successione e donazione, ipotecarie e catastali per trasferimento a titolo gratuito;
- agevolazioni finanziarie: accesso al credito agevolato ex art 67 e 69 CTS;

- agevolazioni civilistiche: l'art 68 introduce un privilegio generale sui beni mobili del debitore in favore dei crediti della APS
  - la possibilità di stipulare convenzioni con amministrazioni pubbliche solo per ODV o APS iscritte da almeno 6 mesi nel RUNTS (art 56);
  - abrogazione dell'obbligo di invio dell'EAS (art 94 CTS);
  - beneficiare del 5 per mille. Infatti con la riforma del D Lgs 111 del 3.7.2017 solo gli ETS iscritti al RUNTS potranno beneficiare del 5 per mille (oltre alle associazioni sportive) mentre saranno esclusi tutti gli altri enti no profit e gli ETS non iscritti al RUNTS;
  - usufruire delle agevolazioni di cui all'art 85 previste per le APS iscritte al RUNTS. Si ricorda che con l'abrogazione dell'art 143 c 3, che avrà efficacia con l'entrata in vigore del CTS, le associazioni culturali, assistenziali, di formazione extrascolastica perderanno il beneficio della de-commercializzazione delle attività svolte nei confronti degli associati a fronte di corrispettivi specifici. Per tali enti culturali no profit, ma non ETS, resteranno nell'aria istituzionale e quindi detassate solo le quote associative, le erogazioni liberali "vere" cioè senza alcun rapporto sinallagmatico con eventuali servizi resi, le raccolte fondi;
  - solo gli ETS potranno beneficiare delle agevolazioni sulle imposte indirette (art. 82 CTS);
- Tra gli svantaggi dell'iscrizione al RUNTS gli ETS dovranno considerare che perderanno l'agevolazione di cui all'art 6 DPR 601/1973 ossia la riduzione alla metà dell'aliquota IRES (dal 24% al 12%).

## **2. DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE IN GENERALE**

### **2.1 ENTI DEL TERZO SETTORE ART 4**

Il Codice del Terzo settore individua testualmente gli enti rientranti nel terzo settore che sono:

- le organizzazioni di volontariato, **le associazioni di promozione sociale**, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, **le reti associative**, le società di mutuo soccorso, le associazioni riconosciute o meno, le fondazioni ed ogni altro ente diverso dalle società costituito per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, mediante lo svolgimento di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni, servizi o di mutualità o di produzione o di scambio di beni o servizi (art 4 D. Lgs. 117/2017).

Sono **esclusi** dal Terzo settore i seguenti soggetti:

- amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, D. Lgs. n. 165/2001;
- formazioni e associazioni politiche;
- sindacati;
- associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche;
- associazioni di datori di lavoro;
- enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti.

Agli **Enti religiosi civilmente riconosciuti** la disciplina prevista dal Decreto in esame è applicabile, limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 5 (attività di interesse generale), a condizione che per tali attività adottino un regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, recepisca le norme del Codice e sia depositato nel Registro unico nazionale del Terzo settore. Per lo svolgimento di tali attività deve essere costituito un patrimonio destinato e devono essere tenute separatamente le scritture contabili.

### **2.2 ATTIVITA' INTERESSE GENERALE ART 5**

Gli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali incluse le cooperative sociali, **esercitano in via esclusiva o principale una o più attività di interesse generale** per il perseguimento, **senza scopo di lucro**, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

L'assenza di scopo di lucro, pur se necessaria, non è considerata sufficiente per qualificare un ente del Terzo settore se non sono anche presenti finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale e se l'attività svolta non rientra nei settori previsti e codificati dal CTS.

Viene creata una nuova categoria di soggetti per la quale si richiede il raggiungimento di un fine non genericamente ideale: le finalità devono essere civili, solidaristiche e di utilità sociale e l'ente deve promuovere e realizzare attività di interesse generale.

Si considerano, secondo l'art 5 CTS, di interesse generale, se svolte in conformità alle norme particolari che ne disciplinano l'esercizio, le attività (sono previste attività 26) aventi ad oggetto (sono evidenziate quelle di interesse dei circoli NOI):

a) interventi e servizi sociali ai sensi dell'articolo 1, commi 1 e 2, della legge 8 novembre 2000, n. 328, e successive modificazioni, e interventi, servizi e prestazioni di cui alla legge 5 febbraio 1992, n. 104, e alla legge 22 giugno 2016, n. 112, e successive modificazioni;

b) interventi e prestazioni sanitarie;

c) prestazioni socio-sanitarie di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 14 febbraio 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 129 del 6 giugno 2001, e successive modificazioni;

d) educazione, istruzione e formazione professionale, ai sensi della legge 28 marzo 2003, n. 53, e successive modificazioni, nonché le attività culturali di interesse sociale con finalità educativa;

e) interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi;

f) interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio, ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, e successive modificazioni;

g) formazione universitaria e post-universitaria;

h) ricerca scientifica di particolare interesse sociale;



- i) organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, incluse attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato e delle attività di interesse generale di cui al presente articolo;
- j) radiodiffusione sonora a carattere comunitario, ai sensi dell'articolo 16, comma 5, della legge 6 agosto 1990, n. 223, e successive modificazioni;
- k) organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso;
- l) formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo, alla prevenzione del bullismo e al contrasto della povertà educativa;
- m) servizi strumentali ad enti del Terzo settore resi da enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo settore;
- n) cooperazione allo sviluppo, ai sensi della legge 11 agosto 2014, n. 125, e successive modificazioni;
- o) attività commerciali, produttive, di educazione e informazione, di promozione, di rappresentanza, di concessione in licenza di marchi di certificazione, svolte nell'ambito o a favore di filiere del commercio equo e solidale, da intendersi come un rapporto commerciale con un produttore operante in un'area economica svantaggiata, situata, di norma, in un Paese in via di sviluppo, sulla base di un accordo di lunga durata finalizzato a promuovere l'accesso del produttore al mercato e che preveda il pagamento di un prezzo equo, misure di sviluppo in favore del produttore e l'obbligo del produttore di garantire condizioni di lavoro sicure, nel rispetto delle normative nazionali ed internazionali, in modo da permettere ai lavoratori di condurre un'esistenza libera e dignitosa, e di rispettare i diritti sindacali, nonché di impegnarsi per il contrasto del lavoro infantile;
- p) servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone di cui all'articolo 2, comma 4, del decreto legislativo recante revisione della disciplina in materia di impresa sociale, di cui all'articolo 1, comma 2, lettera c), della legge 6 giugno 2016, n. 106;
- q) alloggio sociale, ai sensi del decreto del Ministero delle infrastrutture del 22 aprile 2008, e successive modificazioni, nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi;
- r) accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti;

s) agricoltura sociale, ai sensi dell'articolo 2 della legge 18 agosto 2015, n. 141, e successive modificazioni;

t) organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche;

u) beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti di cui alla legge 19 agosto 2016, n. 166, e successive modificazioni, o erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale a norma del presente articolo;

v) promozione della cultura della legalità, della pace tra i popoli, della nonviolenza e della difesa non armata;

w) promozione e tutela dei diritti umani, civili, sociali e politici, nonché dei diritti dei consumatori e degli utenti delle attività di interesse generale di cui al presente articolo, promozione delle pari opportunità e delle iniziative di aiuto reciproco, incluse le banche dei tempi di cui all'articolo 27 della legge 8 marzo 2000, n. 53, e i gruppi di acquisto solidale di cui all'articolo 1, comma 266, della legge 24 dicembre 2007, n. 244;

x) cura di procedure di adozione internazionale ai sensi della legge 4 maggio 1983, n. 184;

y) protezione civile ai sensi della legge 24 febbraio 1992, n. 225, e successive modificazioni;

z) riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata.

Le attività di cui all'art 5, a differenza di quanto era previsto per le attività delle ONLUS, non devono essere necessariamente svolte a favore di soggetti svantaggiati.

L'elenco delle attività che gli ETS possono esercitare per raggiungere lo scopo sociale istituzionalmente previsto nello statuto è un elenco esaustivo e tassativo che potrà essere aggiornato e modificato con apposito decreto.

Tuttavia la stessa relazione al decreto precisa che “molte attività non nominate non devono ritenersi, solo per questo escluse, perché potrebbero rientrate in uno o più attività individuate nell'elenco”.

La precisazione del comma 1 “*in conformità alle norme particolari che ne disciplinano l'esercizio*” significa che se per l'esercizio di determinate attività sono previsti specifici requisiti o regolamenti gli ETS (ad esempio l'iscrizione in appositi albi o registri) devono rispettare tali regole che investono l'attività indipendentemente dalla natura dell'ente.

### 2.3 ATTIVITA' DIVERSE ART 6

Gli enti del Terzo settore **possono esercitare attività diverse da quelle di cui all'articolo 5**, a condizione che l'atto costitutivo o lo statuto lo consentano e siano **secondarie e strumentali** rispetto alle attività di interesse generale secondo criteri e limiti che verranno fissati con successivo decreto di attuazione.

Il concetto di accessorietà comporta che l'attività secondaria non possa essere costituita come una attività autonoma, ma deve svolgersi nel contesto dell'attività istituzionale in stretta connessione con quest'ultima. Le nuove attività secondarie e strumentali dovranno rappresentare il naturale completamento dell'attività istituzionale.

Senza la pubblicazione del decreto di attuazione non ci sono i limiti o i parametri oggettivi a cui riferirsi per qualificare tali attività secondarie per cui per capire, in pratica, i limiti a cui l'associazione dovrà uniformarsi è necessario attendere il decreto stesso.

### 2.4 DESTINAZIONE DEL PATRIMONIO E SCOPO DI LUCRO ART 8/9

La riforma conferma come cardine assoluto degli ETS l'assenza di scopo di lucro e il divieto di distribuzione di utili. Il **comma 1 dell'art 8** precisa infatti che il patrimonio degli enti del Terzo settore, comprensivo di eventuali ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate è utilizzato per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

**L'art 8** continua affermando che è vietata **la distribuzione, anche indiretta, di utili** ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominate a fondatori, associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di ogni altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto associativo.

Il comma 3 elenca alcune **fattispecie concrete considerate distribuzione indiretta** di utili:

- a) la corresponsione ad amministratori, sindaci e a chiunque rivesta cariche sociali di compensi individuali non proporzionati all'attività svolta, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze o comunque superiori a quelli previsti in enti che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni;
- b) la corresponsione a lavoratori subordinati o autonomi di retribuzioni o compensi superiori del **quaranta per cento** rispetto a quelli previsti, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi di cui all'articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81, salvo

comprovate esigenze attinenti alla necessità' di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle attività' di interesse generale di cui all'articolo 5, comma 1, lettere b), g) o h). Il riferimento ai lavoratori autonomi non è fatto considerando i professionisti iscritti in appositi albi (avvocati, architetti...) per l'attività professionale svolta, ma il riferimento è effettuato per le prestazione a carattere personale (professionale) esercitata a favore dell'ETS e rientrante nel suo normale "ciclo produttivo" ossia si pone a confronto il compenso del collaboratore autonomo con il costo che avrebbe maturato un lavoratore dipendente impegnato nelle medesime attività;

c) l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale;

d) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, a condizioni più favorevoli di quelle di mercato, a soci, associati o partecipanti, ai fondatori, ai componenti gli organi amministrativi e di controllo, a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, ai loro parenti entro il terzo grado ed ai loro affini entro il secondo grado, nonché alle società da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate, esclusivamente in ragione della loro qualità, salvo che tali cessioni o prestazioni non costituiscano l'oggetto dell'attività di interesse generale di cui all'articolo 5. La relazione illustrativa precisa che tale limitazione non impedisce la possibilità della cessione o della prestazione gratuita o verso corrispettivi irrisori qualora esse costituiscano proprio l'oggetto dell'attività di interesse generale svolto dall'ente;

e) la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di quattro punti al tasso annuo di riferimento. Il predetto limite può essere aggiornato con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze.

Tale elencazione non è tassativa in quanto non sono escluse altre fattispecie atipiche di distribuzione che potranno essere verificate in concreto nell'attività accertatrice degli organi competenti.

In caso di distribuzione anche indiretta di utili colui che ha commesso o ha concorso a commettere la violazione è soggetto ad una sanzione da un minimo di € 5.000 ad un massimo di € 20.000.

**L'art 9**, come nel passato, **garantisce il mantenimento del patrimonio al perseguimento del fine di interesse generale** prevedendo che in caso di estinzione o scioglimento, il patrimonio residuo è devoluto, previo parere positivo dell'Ufficio del Registro unico Nazionale Terzo Settore (RUNTS), e salva diversa destinazione imposta dalla legge, ad altri enti del Terzo settore secondo le disposizioni statutarie o dell'organo sociale competente o, in mancanza, alla Fondazione Italia Sociale.

Occorre sottolineare che con l'entrata in vigore del CTS gli atti di devoluzione del patrimonio residuo compiuti in assenza o in difformità dal parere **sono nulli**.

In caso di devoluzione del patrimonio residuo effettuata in assenza o in difformità del parere del RUNTS colui o coloro che hanno commesso la violazione sono soggetti ad una sanzione da un minimo di € 1.000 ad un massimo di € 5.000.

### **3. DELLE ASSOCIAZIONI E FONDAZIONI DEL TERZO SETTORE**

Gli articoli del Titolo IV sono applicabili a tutti gli ETS del Terzo settore ossia agli enti iscritti nel Registro Unico Nazionale Terzo Settore (RUNTS), per gli enti esclusi per legge ex art 4 CTS o per scelta restano applicabili le disposizioni del Libro I del Codice Civile. Norme del CC che restano applicabili anche agli ETS ma solo se compatibili con il CTS.

#### **3.1 STATUTO ART 21**

L'art 21 individua il contenuto dell'atto costitutivo e dello statuto precisando che nel primo sono contenuti le finalità e gli scopi dell'ente mentre nello statuto sono riportate le regole di funzionamento. Il comma 2 prevede che in caso di contrasto prevalgono le norme dello statuto.

In particolare **l'atto costitutivo** deve contenere:

- la denominazione dell'ente, che in qualunque modo formata deve contenere sempre l'indicazione di “ente del terzo settore” in acronimo “ETS”;
- l'assenza di scopo di lucro e le finalità' civiche, solidaristiche e di utilità' sociale perseguite;
- l'attività' di interesse generale che costituisce l'oggetto sociale;
- la sede legale;
- il patrimonio iniziale ai fini dell'eventuale riconoscimento della personalità giuridica;
- le norme sull'ordinamento, l'amministrazione e la rappresentanza dell'ente;
- i diritti e gli obblighi degli associati, ove presenti; i requisiti per l'ammissione di nuovi associati, ove presenti, e la relativa procedura, secondo criteri non discriminatori, coerenti con le finalità perseguite e l'attività di interesse generale svolta. Gli ETS quindi dovranno consentire sempre l'ingresso di nuovi associati che, obbligandosi al rispetto delle norme statutarie, professino interesse alle finalità dell'ente;
- la nomina dei primi componenti degli organi sociali obbligatori e, quando previsto, del soggetto incaricato della revisione legale dei conti;
- le norme sulla devoluzione del patrimonio residuo in caso di scioglimento o di estinzione;
- la durata dell'ente, se prevista.

**Lo statuto** indica le norme di funzionamento dell'ente:

- regole di funzionamento per gli organi sociali: Consiglio di amministrazione, assemblea associati, revisori, approvazione bilancio ed altre;
- la previsione dell'esercizio di attività secondarie come previsto dall'art 6. Previsione che potrebbe essere anche contenuta nell'atto costitutivo e senza la quale l'ente non può esercitare alcuna attività secondaria.

Lo statuto può, inoltre, contenere molte altre previsioni facoltative utili per costruire uno statuto che rispecchi le necessità dell'associazione che si costituisce. Tra le previsioni facoltative quelle di maggior interesse sono:

- regole di ammissione dei nuovi soci (art 23 CTS)
- previsioni sull'esercizio del diritto di voto dei soci in assemblea e regole per le assemblee separate (art 24 CTS)
- regole per l'esclusione dei soci (art 25 CTS)
- maggioranza per la modifica dello statuto (art 21 Codice civile)
- regole per la nomina dell'organo amministrativo (art 26 CTS)
- regole per la consultazione libri sociali da parte degli associati (art 15 CTS).

Con riferimento alle norme sullo statuto nel **periodo transitorio** è necessario considerare il differente trattamento tra gli enti che si costituiscono ora, dopo l'entrata in vigore del CTS, ma prima dell'operatività del RUNTS e gli enti già costituiti che devono adeguarsi alle nuove regole.

**Gli enti già costituiti al 3 agosto 2017** (data di entrata in vigore del CTS D.Lgs 117/2017) hanno **18 mesi** (12 per le imprese sociali) ossia entro il **4 febbraio 2019** di tempo adeguarsi alle nuove regole del CTS (Art 101 CTS).

L'adeguamento entro il suddetto termine è deliberato seguendo le modalità e le maggioranze dell'assemblea ordinaria, oltre il termine del periodo transitorio sarà necessaria l'assemblea straordinaria con l'eventuale intervento del notaio e specifiche maggioranze richieste.

Dal 1 gennaio 2018 inoltre l'art 82 comma 3 prevede **l'esenzione dall'imposta di registro** per le modifiche statutarie disposte per adeguare gli statuti a modifiche o integrazioni normative. Tale previsione ha portata generale per cui non vale solo per l'adeguamento alle novità della riforma del Terzo settore ma vale anche per tutti i futuri eventuali adeguamenti statutari a modifiche normative.

Gli atti costitutivi e le modifiche statutarie diverse dalla precedenti, ossia non necessarie all'adeguamento di novità legislative, sono soggette all'imposta di registro in misura fissa (€ 200). Per curiosità giova sottolineare che in tutto il CTS non esiste alcuna norma che obbliga gli ETS a registrare gli statuti!

L'adeguamento dello statuto consente di godere, nel periodo transitorio sino all'attivazione del RUNTS, delle agevolazioni previste in vigore dal 1 gennaio 2018: sociale bonus, detrazioni per erogazioni liberali, esenzione imposte indirette. Agevolazioni che in assenza dell'adeguamento cessano alla scadenza del periodo transitorio (4 febbraio 2019) e fino all'eventuale adeguamento che dovrà essere effettuato senza agevolazioni.

Particolare attenzione si dovrà prestare alle rettifiche da adottare nel periodo transitorio che dovranno contemporaneamente rispettare le novità introdotte dal CTS ed gli attuali criteri per l'iscrizione negli specifici registri ante – riforma (registro delle ODV, ONLUS, APS) i quali continuano ad operare sino all'entrata in vigore del RUNTS. Per cui le modifiche devono comunque garantire di rimanere iscritti al registro di riferimento ante riforma. Per eventuali variazioni non compatibili con i requisiti per l'iscrizione negli attuali registri si potrà scegliere se rinviarle o condizionarne l'efficacia a dopo l'iscrizione nel RUNTS.

Si ritiene che dal 1 gennaio 2018 le agevolazioni fiscali possano essere applicate a tutti gli ETS anche se non hanno modificato lo statuto. Il mancato adeguamento nel periodo transitorio non determina una decadenza retroattiva dai benefici fiscali, ma dovrebbe comportare la perdita del beneficio solo al termine dello stesso (dal 5 febbraio 2019) e sino alla successivo adeguamento ed iscrizione al RUNTS.

Gli enti che si costituiscono dovranno rispettare sia le novità del CTS che i criteri di iscrizione agli attuali registri di riferimento ODV, APS.

### **3.2 ACQUISTO DELLA PERSONALITA' GIURIDICA ART 22**

L'art 22 innova profondamente la procedura per l'acquisizione della personalità giuridica delle associazioni e fondazioni.

Resta sempre possibile per le associazioni acquisire la personalità giuridica con la vecchia procedura prevista dal DPR 10.02.2000 n 361.



La novella consiste nell'attribuire automaticamente la personalità giuridica alle associazioni e fondazioni che rispettano i requisiti di iscrizione nel RUNTS ed i limiti di patrimonio di cui al comma 4 come avviene per le società di capitali.

L'art 22 richiede **espressamente sempre l'atto pubblico** e quindi **la presenza del notaio** sia in fase di costituzione che in fase di modifica dell'atto costitutivo.

Si ritiene pertanto che il notaio debba essere presente, in deroga all'art 101, che consente l'adeguamento degli statuti entro il periodo transitorio con le modalità delle assemblee ordinarie, anche nel periodo transitorio per l'adeguamento dello statuto alle norme del CTS se si vuole ottenere la personalità giuridica.

In pratica il notaio verifica la presenza dei requisiti per l'iscrizione al RUNTS, la presenza del patrimonio minimo pari ad € 15.000 per le associazioni (30.000 per le fondazioni). Se ritiene che tutto sia regolare procede a depositare gli atti, con i relativi allegati, entro venti giorni presso il competente ufficio del registro unico nazionale del Terzo settore, richiedendo l'iscrizione dell'ente. L'ufficio del registro unico nazionale del Terzo settore, verificata la regolarità formale della documentazione, iscrive l'ente nel registro stesso.

**Se il notaio non ritiene sussistenti le condizioni** per la costituzione dell'ente o il patrimonio minimo, ne dà comunicazione motivata, non oltre il termine di trenta giorni, ai fondatori, o agli amministratori dell'ente.

I fondatori, o gli amministratori o, in mancanza ciascun associato, nei trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione del notaio, possono domandare all'ufficio del registro competente di disporre l'iscrizione nel registro unico nazionale del Terzo settore.

Se nel termine di sessanta giorni dalla presentazione della domanda l'ufficio del registro non comunica ai richiedenti il motivato diniego, ovvero non chiede di integrare la documentazione o non provvede all'iscrizione, questa si intende negata con la tecnica del silenzio diniego.

L'art 22 considera patrimonio minimo per il conseguimento della personalità giuridica **una somma liquida e disponibile non inferiore a 15.000 euro per le associazioni ed a 30.000 euro per le fondazioni**. Se tale patrimonio è costituito da beni diversi dal denaro, il loro valore deve risultare da una relazione giurata, allegata all'atto costitutivo, di un revisore legale o di una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro.

Nelle associazioni con personalità giuridica per le obbligazioni sociali risponde soltanto l'ente con il suo patrimonio.

**L'art 101, comma 3**, prevede un regime transitorio, considerato che l'art 22 presuppone che sia istituito ed operativo il Registro unico (RUNTS). Il regime transitorio intende soddisfare il requisito dell'iscrizione al RUNTS da parte delle reti associative e degli ETS attraverso la loro iscrizione ad uno dei registri attualmente previsti dalle normative di settore.

**Non c'è dubbio pertanto che tutti i circoli che rispettano i requisiti richiesti dovranno senza indugio dotarsi di personalità giuridica e quindi garantirsi l'autonomia patrimoniale perfetta.**

Il comma 5 prevede una **norma di tutela dell'integrità del patrimonio minimo pari a € 15.000 per le associazioni (30.000 per le fondazioni)**, infatti se il patrimonio minimo è diminuito di oltre un terzo in conseguenza di perdite, l'organo di amministrazione, e nel caso di sua inerzia, l'organo di controllo, ove nominato, devono senza indugio, in un'associazione, convocare l'assemblea per deliberare, ed in una fondazione deliberare la ricostituzione del patrimonio minimo oppure la trasformazione, e quindi la prosecuzione dell'attività in forma di associazione non riconosciuta, la fusione o lo scioglimento dell'ente.

Occorre precisare che la norma sembra uguale a quelle delle società di capitale ma in realtà è diversa. Infatti nelle società l'organo amministrativo deve intervenire se e quando il capitale sociale si è ridotto di oltre un terzo mentre nelle ETS l'intervento è previsto solo **se il patrimonio è ridotto di oltre un terzo rispetto al patrimonio minimo** di € 15.000 o 30.000. Per cui una associazione con un patrimonio di € 100.000 subisce perdite per € 40.000 gli amministratori non rientrano nell'ipotesi del comma 5 (mentre vi rientrerebbero gli amministratori di una società di capitali la perdita di 40.000 è superiore ad 1/3 di 100.000). Solo se la perdita fosse di € 90.001 per cui il patrimonio è ridotto ad € 9.999 (ossia oltre 1/3 di 15.000) l'organo amministrativo dovrà dare applicazione alle disposizioni dell'art 22 comma 5.

### **3.3 PROCEDURA DI AMMISSIONE E CARATTERE APERTO DELLE ASSOCIAZIONI ART 23**

L'art 23 regola l'ammissione del nuovo socio, salvo lo statuto non disponga diversamente.

Negli statuti sarà utile prevedere la possibilità che la decisione sull'ammissione o meno di un nuovo socio possa essere decisa non dal consiglio di amministrazione, alle volte di difficile convocazione, ma da altro organo interno all'associazione come ad esempio un comitato ristretto formato solo da alcuni consiglieri.

Manca nei terzi, che pur abbiano i requisiti previsti, il diritto all'ammissione all'associazione.

Sembra possibile inserire negli statuti degli ETS clausole di gradimento per l'ammissione di nuovi soci. Clausole, tuttavia, che sono inammissibili negli statuti delle APS per esplicito divieto di cui all'art 35 c. 2.

Secondo l'art 23 la domanda di ammissione è valutata **dall'organo di amministrazione** se accettata è comunicata all'interessato. Se la domanda è rigettata entro 60 giorni la delibera deve essere motivata a comunicata l'interessato. L'aspirante socio può presentare appello all'assemblea soci, o altro organo eletto dalla stessa, affinché riesamino la domanda. La decisione dell'assemblea è inappellabile.

Nulla è previsto in tema di recesso o esclusione del socio per cui per tali eventualità restano applicabili le norme del CC.

Il **recesso dell'associato** resta regolato dall'art 24 CC il quale richiede che la dichiarazione di recesso sia comunicata per iscritto agli amministratori ed ha effetto con lo scadere dell'anno in corso, purché sia fatta almeno tre mesi prima. Nei casi in cui gli associati non inviino nessuna comunicazione ma, si limitano a interrompere la partecipazione alla vita associativa ed a non pagare la quota di iscrizione si rende opportuna una delibera volta a formalizzare l'uscita della compagine associativa dell'associato.

L'**esclusione del socio** è disciplinata dall'art 24 CC, c. 3, in cui è previsto che l'esclusione può essere deliberata dall'assemblea solo per gravi motivi e all'associato escluso è riconosciuto il diritto ricorrere all'autorità giudiziale entro 6 mesi dal giorno in cui gli è stata notificata la delibera. Occorre notare che come non esiste in diritto di ingresso nell'associazione per gli aspiranti soci, esiste invece un diritto di permanenza nell'associazione degli associati che può essere interrotto solo per gravi motivi e la cui fondatezza può essere sottoposta al controllo giudiziale.

Sull'esclusione l'art 25 CTS (Competenze inderogabili dell'assemblea) alla lett e) prevede che l'esclusione sia deliberata dall'assemblea salvo lo statuto non attribuisca la competenza ad altro organo eletto, però, sempre dall'assemblea (ad esempio Collegio dei Probiviri). Resta illegittimo prevedere nello statuto clausole per escludere, limitare o rendere più gravoso il ricorso all'autorità giudiziaria.

Gli associati che abbiano sciolto il rapporto per recesso o esclusione non possono ripetere i contributi versati né hanno alcun diritto sul patrimonio dell'ente. L'art 8 c. 2 CTS conferma il divieto di distribuzione di utili, avanzi di gestione, fondi o riserve agli associati anche in caso di recesso o di scioglimento individuale del rapporto associativo avvenuto per qualsiasi motivo.

### **3.4 ASSEMBLEA SOCI ARTT. 24/25**

Nell'assemblea delle associazioni, riconosciute o non riconosciute, del Terzo settore hanno diritto di voto **tutti coloro che sono iscritti da almeno tre mesi nel libro degli associati**, salvo che l'atto costitutivo o lo statuto non dispongano diversamente.

Giova precisare che all'assemblea possono partecipare tutti gli associati, ma come detto sopra possono votare solo coloro che sono iscritti da almeno 3 mesi.

Nelle assemblee soci degli ETS vale il principio per cui ogni associato ha un voto.

Si ritiene che lo statuto possa prevedere un termine più breve dei suddetti 3 mesi di preventiva iscrizione del Libro soci, ma che non sia consentito prevedere procedure alternative alla preventiva iscrizione del Libro soci per l'attribuzione del diritto di voto.

Agli associati che siano **enti del Terzo settore** l'atto costitutivo o lo statuto possono attribuire più voti, sino ad un massimo di cinque, in proporzione al numero dei loro associati o aderenti. E' evidente, pertanto, che il voto plurimo è possibile solo se tale possibilità è inserita nello statuto e può essere attribuita esclusivamente a soci diversi dalle persone fisiche qualificati ETS, enti del terzo settore. Ad esempio lo statuto può prevedere che una associazione socia con 20 associati possa esprimere un voto, da 21 a 50 due voti, da 51 a 150 3 voti e così via. Nel silenzio dello statuto anche agli enti soci spetta un solo voto indipendentemente dai soci persone fisiche che rappresenta.

L'art. 24 regola in modo preciso la **possibilità dei soci di farsi rappresentare in assemblea**. E' lasciato alla volontà dello statuto, prevedere o escludere la possibilità di utilizzare le deleghe, lo statuto può ammettere o vietare che i soci deleghino altri a rappresentarlo in assemblea.

Nel silenzio dello statuto **ciascun associato** può rappresentare sino ad un **massimo di tre** associati nelle associazioni con un numero di associati inferiore a cinquecento e di **cinque associati** in quelle con un numero di associati non inferiore a cinquecento.

L'art. 24 precisa inoltre che si applicano le disposizioni di cui all'art **2372 commi 4 e 5 CC** per cui i soci a loro volta associazioni possono delegare in assemblea un'altra associazione in tal caso questi possono delegare solo un proprio dipendente o collaboratore. Per esplicito divieto, comma 5, non potranno essere delegati a votare membri degli organi amministrativi o di controllo.

L'atto costitutivo o lo statuto delle associazioni che hanno un numero di associati **non inferiore a cinquecento possono prevedere e disciplinare** la costituzione e lo svolgimento di **assemblee separate** comunque denominate, anche rispetto a specifiche materie ovvero in presenza di particolari categorie di associati o di svolgimento dell'attività in più ambiti territoriali. Ciò vale anche per le reti associative (come NOI ASSOCIAZIONE) che potranno realizzare in tal modo una forma di “democrazia indiretta” per cui nelle assemblee separate (ad esempio per territorio) verranno nominati i delegati che parteciperanno all'assemblea generale dei delegati che opera in sostituzione dell'assemblea dei soci. La relazione al CTS precisa che i delegati non necessariamente operano alla stregua di *nuncii* (ossia riportano obbligatoriamente quanto deciso dall'associazione di appartenenza), ma ad essi potrebbe essere accordata discrezionalità nelle decisioni secondo le previsioni statutarie in merito.

L'**art 25** stabilisce **le competenze inderogabili dell'assemblea** per le associazioni con meno di 500 soci:

- a) nomina e revoca i componenti degli organi sociali;
- b) nomina e revoca, quando previsto, il soggetto incaricato della revisione legale dei conti;
- c) approva il bilancio;
- d) delibera sulla responsabilità dei componenti degli organi sociali e promuove azione di responsabilità nei loro confronti;

- e) delibera sull'esclusione degli associati, se l'atto costitutivo o lo statuto non attribuiscono la relativa competenza ad altro organo eletto dalla medesima;
- f) delibera sulle modificazioni dell'atto costitutivo o dello statuto;
- g) approva l'eventuale regolamento dei lavori assembleari;
- h) delibera lo scioglimento, la trasformazione, la fusione o la scissione dell'associazione;
- i) delibera sugli altri oggetti attribuiti dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto alla sua competenza.

Le associazioni **con almeno o più di 500 soci** possono disciplinare, nel proprio statuto, le competenze dell'assemblea anche **in deroga al punto precedente** delegando alcune funzioni al consiglio di amministrazione o altri organi eletti dall'assemblea, sempre nel rispetto dei principi di democraticità, pari opportunità ed eguaglianza di tutti gli associati e di elettività delle cariche sociali.

Si ritiene, stante il silenzio del CTS, che la votazione tramite consultazione scritta o consenso espresso per iscritto consentito dall'art 2479 CC per le società non sia ammissibile negli ETS.

Il CTS nulla prevede in merito alle **maggioranze necessarie per l'adozione delle delibere assembleari**. Per cui si applicano le norme del Codice civile:

- art 21 CC le delibere sono prese a maggioranza di voti con la presenza di almeno la metà degli associati, in seconda convocazione la delibera è assunta a maggioranza dei presenti qualunque sia il numero dei presenti;
- nelle delibere di approvazione del bilancio gli amministratori non possono votare;
- per la modifica dello statuto, salvo diverse disposizioni dello statuto, è necessaria la presenza di almeno i tre quarti dei soci e il voto favorevole della maggioranza dei presenti;
- per deliberare lo scioglimento è necessario il voto favorevole di almeno tre quarti degli associati.

Secondo la Cassazione n. 23228 del 4.10.2017 l'esclusione dalle assemblee dei soci minori tesserati perché non hanno capacità di agire costituisce assenza di democraticità della vita associativa. Per cui i soci minori devono votare in assemblea soci tramite i genitori che ne hanno la rappresentanza ex art 320 C.C.

Le regole per la **convocazione dell'assemblea** non sono previste dal CTS per cui trova applicazione l'art 20 CC. L'assemblea deve essere convocata dall'organo amministrativo almeno una volta all'anno per l'approvazione del bilancio o quando ne faccia richiesta motivata almeno un decimo degli associati. Occorre evidenziare che l'art 20 non indica uno specifico termine di convocazione, che deve necessariamente essere previsto nello statuto. Termine che deve essere compatibile con l'obbligo del deposito del bilancio presso il RUNTS entro il 30 giugno di ogni anno (Art 48 c. 3 CTS).

### **3.5 CONSIGLIO DI AMMINISTRAZIONE ARTT. 26/27/28**

Secondo l'art 26 nelle associazioni deve essere nominato sempre l'organo amministrativo.

L'organo amministrativo è nominato dall'assemblea soci, nelle associazioni fino a 500 soci. Nelle associazioni più grandi, con oltre 500 soci, è nominato dall'assemblea salvo deroghe statutarie alle competenze dell'assemblea ex art 25 c. 2. I primi amministratori sono nominati nell'atto costitutivo.

La maggioranza degli amministratori deve essere scelta (obbligatoriamente) tra le persone fisiche associate ovvero indicate dagli enti giuridici associati, mentre gli altri potranno essere liberamente individuati fra soggetti esterni non soci.

In assenza di chiarimenti ufficiali sembra **non possibile** la nomina di un **amministratore unico** anche se occorre evidenziare che nel CTS non vi è un esplicito divieto.

L'atto costitutivo o lo statuto **possono** subordinare l'assunzione della carica di amministratore al possesso di **specifici requisiti** di onorabilità, professionalità ed indipendenza, anche con riferimento ai requisiti al riguardo previsti da codici di comportamento redatti da associazioni di rappresentanza o reti associative del Terzo settore. Il comma 2 precisa che si applica l'articolo 2382 del codice civile per cui **non possono essere nominati amministratori** e, se nominati, decadono dal loro ufficio l'interdetto, l'inabilitato, il fallito ed i condannati ad una pena che comporta l'interdizione dai pubblici uffici.

L'art 26, comma 5, prevede alcune eccezioni per la nomina di alcuni amministratori, anche se in ogni caso la maggioranza deve essere nominata dall'assemblea, in particolare se lo statuto lo prevede è possibile che:

- uno o più amministratori siano scelti tra gli appartenenti alle diverse categorie di associati (volontari, sostenitori...);
- la nomina di uno o più amministratori sia attribuita ad enti del Terzo settore o senza scopo di lucro, ad enti ecclesiastici o lavoratori o utenti dell'ente. Tale previsione è attualmente oscura e non si capiscono né la ratio né le finalità per cui lo statuto dovrebbe consentire ad ETS o ad enti senza scopo di lucro non soci dell'associazione di nominare alcuni membri del consiglio di amministrazione.

Gli amministratori, **entro trenta giorni dalla notizia della loro nomina**, devono chiederne l'iscrizione nel Registro unico nazionale del terzo settore, indicando per ciascuno di essi il nome, il cognome, il luogo e la data di nascita, il domicilio e la cittadinanza, nonché a quali di essi è attribuita la rappresentanza dell'ente, precisando se disgiuntamente o congiuntamente. L'iscrizione è prevista sia per le associazioni riconosciute che non riconosciute. Per le associazioni non riconosciute è una novità in quanto prima venivano comunicati solo all'Agenzia delle Entrate.

Il **potere di rappresentanza** attribuito agli amministratori è generale. Le limitazioni del potere di rappresentanza sono opponibili ai terzi se sono iscritte nel Registro unico nazionale del Terzo settore o se non si prova che i terzi ne erano a conoscenza, e ciò sia per le associazioni riconosciute che per quelle non riconosciute.

Il CTS elenca per gli amministratori delle ETS **responsabilità specifiche e responsabilità generiche**.

Tra le responsabilità specifiche per cui l'art 91 CTS prescrive precise sanzioni vi sono:

- gli amministratori che hanno commesso la violazione nel caso di distribuzione, anche indiretta, di utili o avanzi di gestione sono soggetti alla sanzione da € 5.000 ad € 20.000;
- in caso di devoluzione del patrimonio in assenza o in difformità al parere del RUNTS la sanzione è da € 1.000 ad € 5.000;
- per l'utilizzo indebito dell'indicazione di ETS o APS, ODV la sanzione è di € 2.500 ad € 10.000; raddoppiata se indebito utilizzo è finalizzata ad ottenere erogazioni di denaro.



L'art 83 comma 3 prevede che se l'ente perde la natura non commerciale il rappresentante legale ha l'obbligo di comunicarlo al Registro unico entro 30 giorni entro dalla chiusura del periodo d'imposta in cui si è verificato. In caso di mancata comunicazione il legale rappresentante è punito con la sanzione da € 500 ad € 5.000.

**L'art 28** estende agli amministratori, direttori, componenti dell'organo di controllo, al revisore il regime di responsabilità previsto dal CC per le SPA.

### **3.6 CONTROLLO GIUDIZIALE ART 29**

L'art 29 introduce una novità assoluta per il terzo settore ossia la possibilità di attivare il controllo giudiziale, ossia del tribunale, in caso di gravi irregolarità.

Possono attivare il controllo del tribunale ex art 2409 CC: almeno **un decimo degli associati, l'organo di controllo, il soggetto incaricato della revisione legale dei conti ovvero il pubblico ministero.**

Va precisato che il ricorso all'autorità giudiziale è possibile per l'organo di controllo collegialmente ma non compete ai singoli componenti.

Le irregolarità denunciabili sono quelle potenzialmente in grado di arrecare danno all'ente. Per ricorrere alla denuncia ex 2409 CC sarà necessario che:

- sussistano fondati sospetti circa la commissione da parte degli amministratori di gravi irregolarità;
- esista la possibilità che l'irregolarità rechi un danno di valore significativo;
- l'irregolarità persista al momento della denuncia.

Il comma 2 introduce inoltre la possibilità di denuncia fatti censurabili all'organo di controllo.

Negli ETS **con meno di 500** soci ogni singolo socio potrà rivolgersi all'organo di controllo per la denuncia di fatti censurabili.

Negli ETS **con almeno 500 soci** la denuncia potrà essere fatta solo da tanti soci che rappresentano almeno 1/10 degli associati.

I sindaci **devono valutare le denunce**, analizzare la fondatezza dei fatti e decidere se avviare o meno delle indagini, fermo l'obbligo di informare l'assemblea sulle denunce ricevute, gli esiti dei controlli se effettuati.

Se la denuncia è presentata da **almeno 1/20 degli associati** (art 29 CTS comma 2) l'organo di controllo è obbligato ad indagare, dando indicazione dei controlli eseguiti e degli esiti degli stessi nonché proporre possibili soluzioni alle irregolarità riscontrate, e deve presentare le proprie conclusioni all'assemblea dei soci, in tal modo tutti i soci verranno a conoscenza dei fatti denunciati.

L'art 29 non si applica agli amministratori degli enti religiosi.

### **3.7 ORGANO DI CONTROLLO DEGLI ETS ARTT 30/31**

La sezione controllo introduce importanti novità innanzitutto si distingue tra controllo interno (art 30) e revisione legale (art 31).

Le associazioni (APS), riconosciute e non riconosciute, hanno l'obbligo della nomina dell'organo di controllo, anche monocratico, solo al superamento per 2 anni consecutivi di almeno 2 dei seguenti limiti:

- totale attivo dello stato patrimoniale € 110.000;
- ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate € 220.000;
- dipendenti occupati in media durante l'esercizio 5 unità.

L'obbligo cessa se per 2 esercizi consecutivi i predetti limiti non vengono superati.

Ulteriore previsione di obbligatorietà dell'organo di controllo sia ha nel caso di costituzione i patrimoni destinati ad uno specifico affare ex art 10 CTS.

L'organo di controllo può essere monocratico, o pluripersonale tuttavia il CTS non indica il numero dei componenti dell'organo per cui si ritiene, anche se manca un esplicito richiamo, che come per le società di capitali l'organo di controllo pluripersonale sia composta da 3 o 5 membri.

Le fondazioni del Terzo sono sempre obbligate alla nomina dell'organo di controllo, anche monocratico.

L'art 30 prevede che ai componenti dell'organo di controllo si applica l'art 2399 CC per cui i soggetti nominati devono essere indipendenti e scelti tra i soggetti di cui all'art 2397 CC

ossia soggetti iscritti tra i revisori legali. Se l'organo di controllo è collegiale almeno uno dei componenti deve essere un revisore legale.

All'organo di controllo degli ETS sono assegnati compiti e verifiche quali:

- osservanza della legge e dello statuto;
- rispetto dei principi di corretta amministrazione;
- sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e del suo corretto funzionamento;
- attività di revisione contabile, se non è nominato un revisore contabile, e se almeno uno dei suoi componenti sia un revisore contabile;
- monitoraggio dell'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale (controlla che: l'ente eserciti prevalentemente le attività di interesse generale (art 5); che effettui regolarmente la raccolta fondi (art 7); che il patrimonio venga destinato esclusivamente all'attività statutaria e non provveda alla distribuzioni di utili);
- attestazione che il bilancio sociale (ex art 14 redatto da ETS con ricavi, rendite, proventi ed entrate superiore ad € 1.000.000) sia redatto secondo le linee guida che saranno emanate dal Ministero del lavoro;
- convocare l'assemblea (art 22 CTS) se il patrimonio minimo necessario per il riconoscimento della personalità giuridica sia diminuito di oltre 1/3 in conseguenze di perdite, qualora l'organo amministrativo resti inerte.

Resta ancora incerto se l'organo di controllo degli ETS possa compiere atti di amministrazione ordinaria, in caso di cessazione dell'intero organo amministrativo (art 2386 c 5 CC) ovvero comunicare la cessazione dalla carica degli amministratori al RUNTS non essendo prevista nel CTS una disposizione analoga a quella dell'ultimo comma art 2385 CC che riconosce al collegio sindacale tale potere per le comunicazioni al registro delle imprese.

**L'art 31 prevede l'obbligo della nomina del revisore legale** (può essere anche una società di revisione) soggetto diverso dall'organo di controllo nei casi in cui per 2 anni consecutivi siano superati almeno 2 dei seguenti limiti:

- totale dell'attivo dello stato patrimoniale € 1.100.00;

- ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate € 2.200.000;
- dipendenti occupati in media durante l'esercizio 12 unità.

La nomina è altresì obbligatoria quando sono costituiti patrimoni destinati ex art 10.

L'organo di controllo nominato al superamento delle soglie di cui all'art 30 c. 2 effettua solo il controllo di legalità e, soltanto al superamento dei limiti di cui all'art 31, previsti per la nomina del revisore legale effettua anche la revisione legale dei conti, se non è stato nominato il revisore dei conti.

La norma non prevede per gli organi di controllo contabile e legale, che sia l'organo di controllo o il revisore legale, l'obbligo di predisporre una relazione finale dell'attività annuale. Si suppone, tuttavia, che per prassi l'attività di verifica annuale si concluderà con una relazione annuale che accompagnerà il bilancio annuale.

## 4. ASSOCIAZIONI PROMOZIONE SOCIALE

Gli articoli 35 e 36 del CTS forniscono le disposizioni specifiche sulle APS, anche se poi altre norme sono sparse per tutto il CTS. Ad esempio l'art 68 introduce un privilegio generale sui beni mobili del debitore in favore dei crediti della APS per lo svolgimento delle attività di cui all'art 5.

La Legge n. 383/2000 è stata soppressa a decorrere dal 3 agosto 2017 come previsto dall'art 102, eccezion fatta per gli artt. 7,8,9 e 10, relativi ai registri regionali e nazionali che sono abrogati dalla data di operatività dei RUNTS e gli artt. 12, 20 e 21 relativi alla disciplina fiscale e agevolativa specifica che ex art. 104 CTS sono abrogati non prima del periodo di imposta successivo a quello di operatività del RUNTS.

### 4.1 ASSOCIAZIONE DI PROMOZIONE SOCIALE ART 35

L'art 35 definisce le associazioni di promozione sociale come Enti del terzo settore costituiti in forma di **associazione**, riconosciuta o non riconosciuta, da un numero non inferiore a **sette persone fisiche o a tre associazioni di promozione sociale** per lo svolgimento in favore dei propri associati, di loro familiari o di terzi di una o più' attività di cui all'articolo 5, avvalendosi in modo prevalente dell'attività di volontariato dei propri associati.

Il **comma 2** prosegue indicando che **non sono associazioni di promozione sociale** i circoli privati (i circoli NOI non sono considerati circoli "privati") e le associazioni comunque denominate che dispongono limitazioni con riferimento alle condizioni economiche e discriminazioni di qualsiasi natura in relazione all'ammissione degli associati o prevedono il diritto di trasferimento, a qualsiasi titolo, della quota associativa o che, infine, collegano, in qualsiasi forma, la partecipazione sociale alla titolarità di azioni o quote di natura patrimoniale.

Nell'atto costitutivo può essere prevista l'ammissione, quali associati, di altri Enti del Terzo settore o senza scopo di lucro, a condizione che non siano più del 50% (tale possibilità non opera per gli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI che associano almeno 500 associazioni di promozione sociale).

Nella denominazione sociale va riportata l'indicazione di "Associazione di Promozione Sociale" o l'acronimo APS.

Giova osservare che il CTS non riproduce due importati norme che erano contenute nel L 383/2000 (che regolava le APS prima del CTS):

- 1) la norma dell'art 19 che garantiva il diritto alla flessibilità nel lavoro ai dipendenti che operavano a favore delle APS;
- 2) l'art 6 che in derogava all'art 38 CC il terzo creditore dell'APS doveva far valere i propri diritti prima sul patrimonio dell'APS e solo in via sussidiaria nei confronti delle persone che avevano agito in nome e per conto dell'APS. Scomparsa tale limitazione i creditori dell'associazione APS potranno agire immediatamente e direttamente sul patrimonio personale dell'amministratore.

#### **4.2 APS NON ISCRITTE AL RUNTS**

Le APS non iscritte al RUNTS non potranno godere delle agevolazioni di cui al CTS ma continueranno ad applicare il TUIR, così come modificato dal CTS.

Con l'attuazione definitiva del CTS il circolo APS non iscritto al RUNTS non potrà essere considerato Ente del Terzo settore e perderà tutte le relative agevolazioni:

- non potranno applicare il regime L 398/1991 che resterà operativo solo per la Associazioni sportive ASD. Giova ricordare che il regime L 398/1991 resta in vigore sino alla all'entrata in vigore a pieno regime del CTS;

- l'art 148 TUIR è stato modificato per cui le APS non ETS non potranno più usufruire della de-commercializzazione dei corrispettivi specifici versati da associati e familiari. Per cui tutte le APS che voglio godere della de-commercializzazione devono attivarsi per essere riconosciuti come ETS iscritti al RUNTS. A tale proposito, come sempre il legislatore ha fatto confusione, per cui alla commercializzazione dei corrispettivi ex art 148 c. 3 non è seguita alcuna norma IVA. Con l'assurda conseguenza che i corrispettivi specifici pagati da associati ad APS non ETS saranno commerciali e concorreranno alla formazione del reddito ma ai fini IVA saranno neutri, senza IVA, qualora sia rispetto il combinato disposto degli art 4 commi 4-7 del DPR 633/1972.

Tuttavia se invece, per evitare tale situazione, verrà considerato prevalente l'art 4, ultimo comma, DPR 633/1972 che recita *“Le disposizioni sulla perdita della qualifica di ente non*

*commerciale di cui all'articolo 149 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si applicano anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto", per cui la qualificazione di ente commerciale ai fini IRES avrà effetto anche ai fini IVA. In tal modo si supererebbe l'assurdità di cui detto, ma in pratica vorrà dire che i circoli non iscritti al RUNTS dovranno applicare l'IVA nei modi ordinari, si attendo chiarimenti ufficiali.*

#### **4.3 RISORSE (DIPENDENTI) ART 36**

L'art 36 prevede che le APS possano assumere lavoratori dipendenti ma pone precisi limiti.

Le associazioni di promozione sociale possono assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo solo quando ciò sia necessario ai fini dello svolgimento dell'attività di interesse generale e al perseguimento delle finalità.

In ogni caso, il numero dei lavoratori impiegati nell'attività **non può' essere superiore al cinquanta per cento** del numero dei volontari o al **cinque per cento del numero degli associati.**

Si ricorda che anche l'art 18 L 383/2000 per ammettere l'assunzione di dipendenti richiedeva la presenza di casi di particolare necessità ma, non poneva alcun limite numerico preciso, come invece indicato ora nell'art 36 CTS.

## 5. AGEVOLAZIONI AL TERZO SETTORE

### 5.1 ELENCO PRINCIPALI AGEVOLAZIONI ARTT 67/78

Il titolo VIII artt. da 67 a 78 del CTS prevede le agevolazioni agli ETS iscritti al RUNTS. Agevolazione che vengono perse da tutti gli altri enti non profit che per scelta o obbligo non saranno qualificati ETS e non saranno iscritti al RUNTS.

Agevolazioni CTS:

- art 67 accesso al credito agevolato per APS e ODV che agiscono in regime di convenzione con la PA, quindi iscritte al RUNTS;
- art 68 riconoscimento del privilegio sui beni mobili del debitore per i crediti della ODV ed APS;
- art 70 comma 1 Lo Stato, le Regioni e Province autonome e gli Enti locali possono prevedere forme e modi per l'utilizzazione non onerosa di beni mobili e immobili per manifestazioni e iniziative temporanee degli enti del Terzo settore, nel rispetto dei principi di trasparenza, pluralismo e uguaglianza;
- art 70 comma 2 gli enti del Terzo settore, in occasione di particolari eventi o manifestazioni (sagre, fiere, manifestazioni religiose, culturali), possono, soltanto per il periodo di svolgimento delle predette manifestazioni e per i locali o gli spazi cui si riferiscono, **somministrare alimenti e bevande**, previa segnalazione certificata di inizio attività' ossia invio telematico della SCIA al Comune anche se non in possesso dei requisiti di legge (articolo 71 del decreto legislativo 26 marzo 2010, n. 59);
- art 71 comma 1, che riproduce quanto indicato nel precedente art 32 L 383/2000 comma 4 per le sole APS, estende a tutti gli enti del Terzo settore la previsione secondo cui **le sedi degli enti del Terzo settore e i locali in cui si svolgono le relative attività' istituzionali, purché' non di tipo produttivo**, sono compatibili con tutte le destinazioni d'uso omogenee previste dal decreto del Ministero dei lavori pubblici 2 aprile 1968 n. 1444 e simili, indipendentemente dalla destinazione urbanistica. **Per cui per i locali in cui si svolge l'attività istituzionale, non a carattere produttivo, non serve mai il cambio di destinazione d'uso;**



- art 71 comma 2 la possibilità per Stato Regioni e Provincie di concedere in comodato gratuito ad Enti del Terzo settore propri immobili;
- art 72 il fondo per il finanziamento di progetti e attività di interesse generale nel Terzo settore attraverso le reti associative, ODV, APS o fondazioni iscritti al RUNTS;
- agevolazioni finanziarie previste agli artt. 73, 74 per le ODV, 75 per le APS;
- artt. 77 disciplina i titoli di solidarietà emessi da banche a favore del Terzo settore. Su tali titoli le banche emittenti non potranno applicare commissioni di collocamento. I principali vantaggi sono: ritenuta del 12,5% sugli interessi (e non il 26%) per i soggetti diversi dalle imprese; se gli emittenti (banche) effettuano una erogazione liberale ad ETS e la somma sia almeno pari allo 0.60% dei titoli di solidarietà emessi alle stesse è riconosciuto un credito di imposta pari al 50 % delle erogazioni liberali effettuate; per le imprese gli acquisti dei titoli di solidarietà non comportano la sterilizzazione della base di computo dell'ACE (norma che vale per le imprese sottoscrittrici); i titoli di solidarietà non concorrono a formare l'attivo ereditario per cui non sono soggetti ad imposta di successione, i titoli non concorrono a formare la base imponibile per la determinazione dell'imposta di bollo dovuta sui depositi titoli.
- art 78 *social lending* ossia la raccolta di fondi per il terzo settore effettuato su internet l'operazione si svolge sui siti di aziende di *social lending*. E' una sorta di finanziamento tra privati che non prevede garanzie a protezione del prestatore dal rischio di default dell'ente finanziato

## 6. REGIME FISCALE DEGLI ETS DEL TERZO SETTORE

### 6.1 DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IMPOSTE DIRETTE ART 79

L'art 79 del titolo X prevede l'applicazione agli ETS, iscritti al RUNTS, diversi dalle imprese sociali, delle disposizioni di cui al presente titolo nonché le norme del titolo II del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), ma solo in quanto compatibili.

Il TUIR pertanto perde la sua centralità in quanto per le imposte dirette (IRES) troveranno applicazione le disposizioni di cui al titolo X del D. Lgs. n. 117/2017.

Per gli **ETS non trovano più applicazione:**

- l'art 143 c 3 TUIR, il cui contenuto è confluito nell'art 79 c. 4 CTS;
- l'art 148 TUIR, confluito nel comma 6 dell'art 79 CTS;
- l'art 149 TUIR, confluito nel comma 5 dell'art 79 CTS;
- la riduzione a metà dell'aliquota Ires di cui all'art 6 DPR 601/1973.

L'art 79, comma 2, individua come criterio generale per considerare **non commerciale l'attività svolta** da una ETS quello di individuare le modalità di esercizio dell'attività. Pertanto **l'attività istituzione** (di cui all'art 5 anche se accreditate o convenzionate con pubbliche amministrazioni) è **svolta con modalità non commerciali** quando è svolta:

- a titolo gratuito
- verso corrispettivi specifici che **non superano i costi effettivi**, intendendosi sia quelli diretti che quelli indiretti, tenuto conto di eventuali contributi erogati da enti pubblici.

Per **costi effettivi** si intendo sia i costi diretti che i costi indiretti considerando anche la quota di costi generali dell'ente. Se sono svolte più attività i costi indiretti sono attribuiti ad ogni attività in proporzione al fine di consentire la valutazione per ogni singola attività.

Il comma 4 precisa che **non concorrono**, in ogni caso, alla formazione del reddito degli enti del Terzo settore di cui al comma 5 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. Ed i **contributi pubblici** erogati per lo svolgimento delle attività di interesse generale secondo le modalità non commerciali di cui sopra.

Il comma 6 con riferimento alle **quote associative versate dai soci** precisa che **non concorrono alla formazione del reddito** delle associazioni del Terzo settore le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi.

Si considerano (art 79 c 6), tuttavia, **attività di natura commerciale**, a differenza del precedente art 143 c. 3 TUIR, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate **nei confronti degli associati**, familiari o conviventi (notare che è indicato “familiari o conviventi” quindi anche i conviventi estranei alla famiglia! mentre nel primo periodo sempre del comma 6 dell’art 79 si parla di “familiari e conviventi” e nella normativa delle APS art 85 è indicato “familiari conviventi” senza la “o/e”. Forse solo un refuso, forse no, attendiamo chiarimenti) 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. Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi a seconda che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o di occasionalità. Si precisa che l'abolizione dell'art 143 c 3 ha efficacia dall'entrata in vigore del CTS, fino ad allora continua a trovare applicazione per tutti gli enti. Per cui resta valida anche per il 2018 la de-commercializzazione dei corrispettivi pagati dai soci ed associati per le attività specifiche svolte in attuazione degli scopi istituzionali. Tale agevolazione, a regime, in forza dell’art 85 CTS troverà applicazione solo per le APS e per le associazioni politiche, sindacali di categoria, religiose e sportive dilettantistiche anche se non ETS.

Infine con riferimento alla natura **dell'ente** lo stesso si considera **commerciale quando i** proventi istituzionali ex art 5 realizzanti con modalità commerciali ed gli incassi di attività diverse ex art 6 tra cui la raccolta fondi continuativa, fatta eccezione per le sponsorizzazioni, **sono superiori** alle entrate istituzionali non commerciali, alle liberalità, quote associative, valore normale delle cessioni e prestazioni delle attività de-commercializzate, contributi sia pubblici che privati, raccolta di fondi occasionali.

Da notare che i contributi pubblici non concorrono al reddito imponibile, ma rilevano, oltre che sul piano degli obblighi contabili e formali, anche ai fini della de-commercializzazione di cui al comma 2 art 79.

Ad esempio un ETS che abbia incassato € 15.000 di quote associative ed € 10.000 di erogazioni liberali e nello stesso anno abbia incassato, da una attività ricreativa di interesse sociale svolta con modalità commerciali, € 60.000 a fronte di € 45.000 di costi e spese, deve considerarsi ente di tipo commerciale considerando la prevalenza degli incassi commerciali € 60.000 rispetto alle entrate non commerciali € 25.000 (quote associative 15.000 + erogazioni liberali € 10.000).

Per cui il CTS sancisce la perdita della qualifica di ente non commerciale qualora i proventi derivanti da attività commerciale superano le entrate derivanti da attività non commerciali.

Con riferimento all'art 149 TUIR il superamento dei limiti quantitativi previsti per la qualifica di ente commerciale o meno erano considerati solo come indici di commercialità dell'ente ed era necessaria un'ulteriore analisi sull'effettiva attività dello stesso al fine di verificare il concreto svolgimento dell'attività prima di perdere la natura di ente non commerciale. L'art 79 del CTS, invece, fa riferimento esclusivamente al mero parametro quantitativo. Questo, se non verrà rettificato, comporterà che una associazione, pur svolgendo esclusivamente una attività istituzionale in modo non commerciale o addirittura gratuito, qualora effettui un solo evento commerciale ed i ricavi di tale evento superino le entrate istituzionali dovrà essere considerato ente commerciale!

Preoccupanti appaiono, inoltre, le conseguenze derivanti dalla riqualificazione dell'ETS da non commerciale a commerciale atteso che l'art 79 fa retroagire gli effetti della conversione fin dall'inizio del periodo d'imposta e non, ad esempio, dal mese successivo come previsto in altre situazioni. Evidenti sono le conseguenze relative alle omesse scritture contabili IVA ed omessi versamenti per un ETS che passa da non commerciale a commerciale.

## **6.2 IMPOSTE INDIRETTE ART 82**

Come chiarito dalla Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 158 del 21 dicembre 2017, le disposizioni previste nell'art 82 trovano immediata applicazione dal 1 gennaio 2018 solo nei confronti delle ONLUS, ODV, APS iscritte nei rispettivi registri.

L'art 82, comma 2, per l'**imposta di successione, donazione ed ipo-catastali** introduce, per tutti gli ETS iscritti al Registro unico, l'**esenzione** dall'imposta sulle successioni e donazioni e dalle imposte ipotecaria e catastale per i trasferimenti **a titolo gratuito** (donazioni,

successioni) effettuati a favore degli ETS e da questi utilizzati per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale (art 8 c.1).

Ai fini dell'**imposta di registro** è disposto:

- **il comma 3** stabilisce che agli atti costitutivi e alle modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione poste in essere da enti del Terzo settore, le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano in **misura fissa**. Le modifiche statutarie di cui al periodo precedente sono **esenti dall'imposta di registro se hanno lo scopo di adeguare gli atti a modifiche o integrazioni normative**;

- **il comma 4** prevede l'applicazione dell'**imposta di registro ed ipotecaria e catastale in misura fissa € 200** per gli atti a titolo **a titolo oneroso** di cessione della proprietà di beni immobili e per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento a favore di tutti gli enti del Terzo settore a condizione che i beni siano direttamente utilizzati, **entro cinque anni dal trasferimento**, in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale e che l'ente renda, contestualmente alla stipula dell'atto, apposita dichiarazione in tal senso.

In caso di dichiarazione mendace o di mancata effettiva utilizzazione del bene in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale, è dovuta l'imposta nella misura ordinaria, nonché la sanzione amministrativa pari al 30% dell'imposta dovuta oltre agli interessi di mora.

Ai fini dell'applicazione dell'**imposta di bollo** è previsto dal comma 5, che sono **esenti** 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 posti in essere o richiesti dagli enti.

L'Agenzia delle Entrate ha confermato in (telefisco 2018) che l'esenzione dell'imposta di bollo vale sia per le fatture emesse che per gli estratti conto.

La registrazione di contratti con controparti ETS dal 1 gennaio 2018 sono esenti dal bollo, ma saranno soggetti ad imposta di registro in quanto le esenzioni previste per le imposte di registro non riguardano i contratti commerciali o in convenzione.

Gli **immobili posseduti e utilizzati** dagli enti non commerciali del Terzo settore destinati esclusivamente allo svolgimento **con modalità non commerciali**, di attività assistenziali,

previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, comma 1, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222, **sono esenti IMU e TASI-**

Giova evidenziare che **l'imposta sugli intrattenimenti** non è dovuta per le attività indicate nella tariffa allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640, svolte dagli ETS **occasionalmente** o in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione. L'esenzione spetta a condizione che dell'attività sia data comunicazione, prima dell'inizio di ciascuna manifestazione alla SIAE.

### **6.3 ACCERTAMENTI FISCALI ART 94**

L'art 94 del titoli XI prevede espressamente che ai fini dell'applicazione delle disposizioni del titolo X (regime fiscale degli ETS) l'Amministrazione finanziaria esercita autonomamente attività di controllo in merito:

- al rispetto dei requisiti richiesti per ottenere la qualifica di ETS,
- al possesso dei requisiti specifici per fruire delle agevolazioni fiscali previste per i soggetti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore.

L'ufficio che procede al controllo ha l'obbligo, a pena di nullità dell'accertamento, di invitare l'ente a comparire per fornire dati e notizie rilevanti per l'accertamento. Si ha quindi un'ipotesi di contraddittorio obbligatorio, essenziale per estendere la tutela anche nel campo delle imposte dirette (IRES).

In presenza di violazioni, disconosce la spettanza del regime fiscale applicabile all'ente in ragione dell'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore. A seguito di un eventuale accertamento fiscale l'ETS non perde necessariamente la sua qualifica di ETS.

A norma dell'art 94 c. 2 l'Agenzia delle Entrate, a seguito del controllo fiscale, trasmette al RUNTS ogni elemento utile al fine di valutare l'eventuale cancellazione dal RUNTS, ma sono gli organi del RUNTS che valuteranno la segnalazione e in autonomia decideranno sulla cancellazione o meno dell'ente.

L'Agenzia delle Entrate può svolgere in modo autonomo verifiche in merito al rispetto di quanto previsto nei seguenti articoli del CTS:

- art 8 destinazione del patrimonio ed assenza di lucro,
- art 9 devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento,

- art 13 scritture contabili e bilancio,
- art 15 libri sociali obbligatori,
- art 23 procedura di ammissione e carattere aperto delle associazioni,
- art 24 assemblea
- possesso dei requisiti per fruire delle agevolazioni fiscali previste per gli ETS iscritti al RUNTS

## **7. DETERMINAZIONE DEL REDDITO**

Il TUIR resta applicabile a tutti gli ETS sino all'entrata in vigore del titolo X del CTS e nel futuro, quando la riforma sarà a regime, per gli enti non commerciali che non potranno e non vorranno iscriversi al Registro Unico del Terzo settore.

Inoltre il regime forfettario L. 398/1991 **resta valido sino all'entrata in vigore dell'intero CTS, per cui per il 2018 è ancora operativo.** Tuttavia con l'applicazione del CTS la possibilità di optare per il regime L 398/1991 sarà limitata alle sole associazioni e società sportive non iscritte al RUNTS.

L'art 89, comma 4, CTS prevede inoltre che il vigente regime forfettario dell'art 145 TUIR si potrà applicare solo ai enti non profit non ETS ed agli enti religiosi non iscritti al RUNTS. Gli enti religiosi, se iscritti al RUNTS, potranno comunque applicare l'art 145 limitatamente, però, alle attività diverse da quelle di interesse generale di cui all'art 5 CTS

### **7.1 REGIME FORFETTARIO ORDINARIO ART 80**

L'art 80 CTS prevede un regime forfettario per la determinazione del reddito commerciale opzionale, con vincolo triennale, per gli **ETS non commerciali** (art 79 c. 5) per le attività commerciali esercitate. Agli enti non iscritti al RUNTS e quindi non ETS continuerà invece, ad applicarsi il regime forfettario dell'art 145 TUIR.

Tale regime è caratterizzato dall'assenza di limiti massimi di ricavi per cui il regime è applicabile a prescindere dalla dimensione dell'ETS.

Il reddito è determinato applicando ai ricavi conseguiti nell'esercizio i seguenti coefficienti:

#### **a) attività' di prestazioni di servizi:**

- 1) ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente 7%;
- 2) ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente 10%;
- 3) ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente 17%;

#### **b) altre attività' (cessioni di beni):**

- 1) ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente 5%;
- 2) ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente 7%;
- 3) ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente 14%.



Al reddito così **determinato si sommano** le plusvalenze (art 86 UTIR), le sopravvenienze attive (Art 88 TUIR), i dividendi e gli interessi (Art 89 TUIR), i proventi immobiliari (Art 90 TUIR) per ottenere il reddito complessivo tassato.

In caso di **esercizio di più attività** per individuare il coefficiente di redditività si fa riferimento all'attività con ricavi prevalenti. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi.

Nessuna agevolazione è prevista ai fini **IVA**, che si applica pertanto nei modi ordinari.

I componenti **positivi e negativi di reddito riferiti ad anni** precedenti a quello da cui ha effetto il regime forfetario, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata in conformità alle disposizioni del TUIR, che dispongono o consentono il rinvio, partecipano per le quote residue **alla formazione del reddito dell'esercizio precedente a quello di efficacia del predetto regime.**

Le **perdite fiscali riportate a nuovo** originatesi nei precedenti periodi di imposta (al di fuori del predetto regime forfetario) **possono essere scomputate secondo le regole ordinarie previste dal TUIR.** Le predette perdite fiscali possono essere riportate a nuovo e scomputate integralmente dal reddito relativo al periodo d'imposta entro il limite di cinque anni. Non si applica, quindi, la disciplina prevista per le società di capitali (art. 84, co. 1, del TUIR.) che prevede il riporto "a nuovo" illimitato (senza alcun limite temporale) e l'utilizzazione delle stesse in diminuzione dal reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'80% del reddito imponibile in ciascuno di essi. Il chiarimento è stato fornito in passato dall'Agenzia dell'entrate (Circolare 6 dicembre 2011, n. 53/E) e non sussistono ragioni per non applicare i medesimi criteri anche con riferimento alle perdite utilizzabili in diminuzione dal reddito prodotto dagli ETS determinato avvalendosi del regime forfetario in rassegna. L'Agenzia delle entrate ha argomentato la soluzione "per effetto del rinvio operato dall'art. 143, co. 2, del TUIR. alle disposizioni dell'articolo 8 del medesimo testo unico ...". Restano così esclusi "dalle nuove regole previste in materia del riporto in avanti delle perdite gli enti non commerciali che esercitano attività d'impresa, di cui alla lettera c) del menzionato articolo 73". **Il riporto in avanti potrà così essere effettuato con il limite quinquennale, ma senza ulteriori limitazioni di tipo quantitativo.** Potrà dunque verificarsi che le perdite pregresse siano in grado di azzerare integralmente il reddito determinato dall'ETS sulla base dei criteri forfetari in rassegna.

Gli Enti che optano per la determinazione forfetaria del reddito di impresa ai sensi del presente articolo sono esclusi dall'applicazione degli studi di settore, parametri ed ISA (indici sistematici di affidabilità).

Tale regime è applicabile anche alle ODV o APS che hanno ricavi superiori ai limiti previsti per l'adozione dello specifico regime forfettario dell'art 86.

Il regime forfettario si applica solo su opzione da esercitare in dichiarazione e dura almeno un triennio. Per cui in caso di opzione nella dichiarazione da presentarsi nel 2019 per i redditi 2018, l'opzione vale per gli anni 2019,2020,2021. In caso di revoca esercitata nel 2025 con la dichiarazione redditi 2024 il regime forfettario cesserà nel 2025.

## **7.2 REGIME FORFETTARIO SEMPLIFICATO APS ART 86**

Il regime forfettario sostituisce il regime L. 398/1991 che non sarà più applicabile alle ETS del Terzo settore. **Il regime forfettario semplificato applicabile solo alle APS e ODV** a differenza del regime forfettario art 80 trova applicazione, su opzione, e nei limiti previsti a prescindere dalla natura commerciali o non commerciale dell'APS o ODV.

Per cui è adottabile anche da una APS che presenta ricavi commerciali per € 100.000 e ricavi non commerciali per € 60.000. Infatti l'unica condizione richiesta dall'art 86, oltre alla qualificazione dell'ente come ODV o APS, è che i ricavi commerciali non superino il limite di € 130.000.

Le APS in relazione alle attività commerciali svolte possono, senza obbligo, applicare il regime forfettario dell'art 86 se nel periodo precedente hanno **percepito ricavi**, ragguagliati al periodo d'imposta, **non superiori ad € 130.000** (nella vecchia L 398/1991 era € 400.000, ben superiore!).

Le APS comunicano la scelta del regime forfettario semplificato con esplicita opzione in dichiarazione.

Con tale regime il **reddito** delle APS è pari al **3% dei ricavi commerciali percepiti nel periodo d'imposta**. Con tale regime non assumono rilevanza le plusvalenze, sopravvenienze, proventi immobiliari, dividendi ed interessi richiamati invece dal regime

forfettario ordinario (art 80). Dal reddito così determinato si detraggono le perdite fiscali pregresse.

E' previsto **l'esonero dalla registrazione delle fatture sia di acquisto che di vendita** e dalla tenuta delle scritture contabili (registri iva), resta l'obbligo di conservare i documenti ricevuti ed emessi. La dichiarazione dei redditi dovrà essere inviata nei termini ordinari.

Le APS che optano per tale regime **non operano le ritenute alla fonte**, tuttavia indicano nella dichiarazione dei redditi: il codice fiscale del percettore e l'ammontare dei redditi stessi.

Ai fini **IVA dai commi 7 a 13 dell'art 86** sono previsti i seguenti esoneri e regole:

- non applicano l'IVA sulle fatture emesse per cessioni di beni o prestazioni di servizi commerciali (ossia non esercitano la rivalsa ex art 18/633);
- non possono detrarre l'IVA sugli acquisti;
- sono esonerati dal versamento dell'IVA (emettono fatture senza IVA per cui non hanno obblighi di versamento), dalla registrazione delle fatture, non sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili, sono esonerate dalla dichiarazione IVA,
- alle importazioni, alle esportazioni e alle operazioni ad esse assimilate le disposizioni di cui al DPR 26 ottobre 1972, n. 633, ferma restando l'impossibilità di avvalersi della facoltà di acquistare senza applicazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera c), e comma 2,
- sono esonerati dagli studi di settore, parametri ed ISA (indici sistematici di affidabilità)
- per le operazioni per le quali risultano debitori dell'imposta (acquisti intracee, acquisti da soggetti extracee, acquisti in reverse charge) emettono la fattura o la integrano con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e versano l'imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni.

Resta aperta la possibilità, se più favorevole, di optare per la applicazione dell'IVA nei modi ordinari.

**Gli unici obblighi rimasti sono:**

- l'obbligo di numerazione delle fatture ricevute, delle bollette doganali, emissione delle fatture di vendita, di certificazione dei corrispettivi;
- la conservazione di tutta la documentazione;
- la presentazione della dichiarazione dei redditi.

Il regime forfetario cessa di avere applicazione a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è superato il limite dei € 130.000 di ricavi.

Le APS con ricavi superiori al limite di € 130.000, non potendo utilizzare il regime forfetario ex art 86, dovranno valutare se applicare il regime forfetario dell'art 80 CTS o se invece, avendo la possibilità di dedurre congrui costi analitici, adottare il regime fiscale di tassazione ordinario (ricavi- costi) con eventuale azzeramento della tassazione.

## 8. SCRITTURE CONTABILI

### 8.1 TENUTA SCRITTURE CONTABILI ETS ART 87

L'art 87 riguarda la tenuta e conservazione delle scritture contabili degli ETS che non optano per il regime forfettario dell'art 86. Si ricorda che il regime di cui all'art 86 può essere adottato, per opzione, solo dalle ODV ed APS con ricavi non superiori ad € 130.000.

L'art 13 c. 2 ha previsto una seconda eccezione all'obbligo di tenuta della contabilità per gli ETS non commerciali che hanno conseguito in un anno proventi di ammontare non superiore ad € 50.000. Per gli ETS minimi gli obblighi contabili si considerano assolti con la mera redazione del rendiconto economico finanziario delle entrate e uscite. In pratica gli ETS minimi, con ricavi non superiori ad € 50.000, anche se non optano per il regime forfettario dell'art 86 sono in ogni caso esonerati dall'obbligo della tenuta delle scritture contabili e redigono un "semplice" rendiconto per cassa.

L'obbligo delle scritture contabili ex art 87 sarà applicabile alla **APS di minori dimensioni**, con ricavi superiore ad € 50.000 ma inferiori ad € 130.000, solo se queste **non hanno scelto** il regime forfettario semplificato dell'art 86, che appare essere sicuramente preferibile!

Gli ETS che rientrano nell'art 87 ossia gli ETS che non rientrano per scelta o per superamento del limite dei € 130.000 nell'art 86 e che abbiano superato il limite dimensionale dei € 50.000, devono tenere:

- a) scritture contabili analitiche per **l'attività complessivamente svolta** atte ad esprimere con completezza e analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione,
- b) ed una **contabilità separata per l'attività commerciale** eventualmente esercitata. In caso di esercizio di attività commerciale questa deve avere una **contabilità separata** e possono essere tenuti i soli registri IVA con le annotazioni dei componenti reddituali ai fini della determinazione del reddito (art 18 del DPR 600/1973), anche al di fuori dei limiti quantitativi previsti al comma 1 del medesimo articolo ossia i limiti per la tenuta della contabilità semplificata (ricavi € 400.000 per i servizi ed € 700.000 per altre attività). Sul punto, la relazione illustrativa chiarisce che *"ai fini della contabilità separata non è stato appositamente previsto che si debba istituire un libro giornale e un piano dei conti separato"*

*per ogni attività, essendo sufficiente un piano dei conti, dettagliato nelle singole voci, che permetta di distinguere le diverse movimentazioni relative a ogni attività”.*

L'obbligo contabile, di cui alla lett a), si considera assolto se la contabilità consta del libro giornale e del libro degli inventari, tenuti in conformità' alle disposizioni di cui agli articoli 2216 e 2217 del codice civile, ossia se è tenuta praticamente la contabilità ordinaria delle società commerciali.

L'obbligo contabile diventa pertanto generalizzato e riguarda anche l'attività istituzione non commerciale.

**Il comma 6 dell'art 87** precisa che **entro tre mesi** dal momento in cui si verificano i presupposti di cui all'articolo 79, comma 5, ossia l'ETS assume la qualifica di ente commerciale tutti i beni facenti parte del patrimonio dovranno essere compresi nell'inventario di cui all'articolo 15 DPR 600/1973.

Agli ETS commerciali si applicano i limiti di cui all'art 18/600 per cui se superano i limiti di ricavi € 400.000 per i servizi ed € 700.000 per altre attività scatta l'obbligo della tenuta della contabilità ordinaria. Con l'obbligo per il predetto ente di tenere le scritture contabili di cui agli articoli 14 (libro giornale, conti di mastro, registri IVA), 15 (inventario), 16 (registro beni ammortizzabili) del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973. Le registrazioni nelle scritture cronologiche delle operazioni comprese dall'inizio del periodo di imposta al momento in cui si verificano i presupposti che determinano il mutamento della qualifica, devono essere eseguite entro tre mesi decorrenti dalla sussistenza dei suddetti presupposti.

## 9. BILANCI E RENDICONTI

### 9.1 BILANCIO DI ESERCIZIO ART 13

Il bilancio degli ETS è relazionato in misura delle dimensioni economiche così da includere disposizioni semplificate per gli enti di minori dimensioni (art 13 D. Lgs. 117/2017). L'art 13 si occupa solo degli ETS che svolgono in **via esclusiva o principale un'attività commerciale**, mentre l'art 87 riguarda gli ETS non commerciali.

**I bilanci degli ETS “non piccoli”** ossia con ricavi, rendite, proventi entrate, comunque denominate pari o superiori ad € 220.000, è composto da:

- stato patrimoniale,
- rendiconto finanziario con indicazione dei proventi ed oneri dell'ente,
- relazione di missione che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.

Il rendiconto finanziario sarà un rendiconto per competenza economica inerente l'attività svolta nella gestione. L'obiettivo del rendiconto gestionale non è tanto quello di evidenziare il risultato di periodo quanto quello di illustrare come proventi e ricavi ottenuti nell'esercizio siano stati impiegati in correlati costi ed oneri per il perseguimento di finalità istituzionali.

La Relazione di missione dovrà fornire informazioni con riguardo a:

- **missione e identità dell'ente:** ossia dovrà fornire indicazioni sul fine istituzionale dell'ente, fornire informazioni sull'assetto di governo dell'ente, sul sistema di controllo, sull'impianto organizzativo;
- **attività istituzionale:** indicazione delle attività concretamente poste in essere per il raggiungimento del fine istituzionale, fornendo informazioni su obiettivi prefissati e risultati raggiunti per ogni singola attività esercitata;
- **attività strumentali:** informazioni sulle attività strumentali esercitate quali raccolta fondi, promozione istituzionale, indicando il beneficio di supporto alle attività istituzionali garantito da ciascuna attività strumentale posta in essere dall'ente.

**Il bilancio degli ETS “piccoli”** con ricavi, rendite, proventi entrate, comunque denominate **inferiori ad € 220.000** è formato dal solo rendiconto finanziario per cassa, privo pertanto anche della relazione di missione. Giova sottolineare che il bilancio semplificato per gli ETS minori è una scelta volontaria.

Per verificare il limite dei € 220.000 i ricavi, rendite, proventi entrate dovrebbero essere determinati per gli **enti piccoli** con il criterio di cassa, quindi ci si riferisce a ricavi, proventi ed entrate effettivamente incassati in base al principio di cassa. Per gli **enti non piccoli** sulla base dei componenti economici positivi di reddito determinati con il principio della competenza.

L'organo amministrativo di tutti gli ETS sia piccoli che non piccoli dovrà documentare il carattere secondario e strumentale dell'attività diverse (art 6 D Lgs. 117/2017) nella relazione al bilancio o nella relazione di missione.

La natura pubblicistica del bilancio è evidenziata dal fatto che dovrà essere depositato presso il registro delle imprese della CCIAA per gli ETS ivi iscritti, mentre gli enti non iscritti dovranno depositare il bilancio presso il registro unico del Terzo settore.

Il bilancio dovrà essere redatto secondo **schemi di bilancio e modulistica** che saranno definite dal Ministero del Lavoro ad oggi non ancora pubblicati. La Circolare Ministero del Lavoro n. 34/2017 precisa in ogni caso anche in assenza degli schemi gli ETS sono, comunque, obbligati alla redazione del bilancio di esercizio già dal bilancio 31.12.2017

Gli ETS che esercitano la propria attività **esclusivamente o principalmente sotto forma di impresa commerciale** devono tenere le scritture contabili e redigere il bilancio secondo le disposizioni del C.C. previste per le società commerciali art 2214 e seguenti, art 2423 e seguenti.

Il comma 6 prevede che l'organo di amministrazione debba documentare il carattere secondario e strumentale dell'attività di cui all'articolo 6 nella Relazione al bilancio. La Relazione al bilancio è un documento non citato in nessun altro articolo del CTS che si presume, si attendo chiarimenti, possa essere o una specie di Nota integrativa del bilancio o la stessa relazione di missione di cui al comma 1.

Si ritiene che anche gli enti non piccoli debbano documentare il carattere secondario e strumentale delle attività diverse.



L'art 13 non fornisce un termine preciso per l'approvazione del bilancio, tuttavia l'art 48 c 3, richiede che il bilancio sia depositato presso il RUNTS entro il 30 giugno di ogni anno. Per cui il bilancio dovrà essere approvato nei termini per rispettare il 30 giugno quale termine di deposito al RUNTS. Il CTS oltre a non fissare un preciso termine per l'approvazione del bilancio, non indica nemmeno l'organo competente a redigere la bozza di bilancio da sottoporre all'assemblea per l'approvazione. Si ritiene sia lo statuto che debba regolamentare l'iter di predisposizione ed approvazione del bilancio.

## 9.2 BILANCIO SOCIALE ART 14

Come previsto dall'art. 14 del Decreto in esame, gli Enti del Terzo settore con **ricavi, rendite, proventi o entrate superiori a € 1.000.000** sono tenuti a **depositare il bilancio sociale** presso il Registro del Terzo Settore e a pubblicarlo sul proprio sito Internet. Non è prevista alcuna specifica tempistica per la produzione del bilancio sociale.

Il bilancio sociale dovrebbe contenere la valutazione dell'impatto sociale ossia la valutazione qualitativa e quantitativa degli effetti dell'attività sociale sulla comunità di riferimento.

Gli Enti con **ricavi, rendite, proventi o entrate superiori a € 100.000** sono altresì tenuti a **pubblicizzare annualmente** sul sito Internet (proprio o della Rete associativa cui aderiscono) gli emolumenti / compensi / corrispettivi **attribuiti** a qualsiasi titolo ai seguenti soggetti:

- componenti organo amministrativo;
- componenti organo di controllo;
- dirigenti.
- associati.

Tale obbligo prescinde dall'effettiva erogazione delle somme rimanendo sufficiente la mera attribuzione assembleare del compenso.

La Circolare del Ministero del Lavoro n. 34/2017 precisa che tale disposizione trova applicazione dal 1 gennaio 2019 con la pubblicazione delle attribuzioni disposte nel corso del 2018.

Il bilancio sociale dovrà contenere anche gli esiti del monitoraggio svolto dai sindaci con riferimento all'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale (art 30 c. 7).

### **9.3 RENDICONTO RACCOLTE PUBBLICHE**

L'art 87 prevede l'obbligo della redazione di un rendiconto della relazione illustrativa nel caso sia svolte raccolte pubbliche di fondi.

L'art 87 comma 6 dispone che gli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5, che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono inserire all'interno del rendiconto o del bilancio redatto ai sensi dell'articolo 13, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un rendiconto specifico, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione di cui all'articolo 79, comma 4, lettera a).

Il presente comma si applica anche alle APS che si avvalgono del regime forfetario di cui all'articolo 86.

### **9.4 LIBRI SOCIALI ART 15**

L'art 15 CTS indica quali sono i **libri sociali obbligatori** per gli ETS:

- a) il libro degli associati o aderenti;
- b) il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee, in cui devono essere trascritti anche i verbali redatti per atto pubblico;
- c) il libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di amministrazione, dell'organo di controllo, e di eventuali altri organi sociali.

I libri di cui alle lettere a) e b) del comma 1, sono tenuti a cura dell'organo di amministrazione. I libri di cui alla lettera c) del comma 1, sono tenuti a cura dell'organo cui si riferiscono.

Il comma 3 sancisce in modo chiaro che gli associati o gli aderenti hanno diritto di esaminare i libri sociali, secondo le modalità previste dall'atto costitutivo o dallo statuto.

#### **Libro associati**

Deve contenere in forma analitica e cronologica i dati anagrafici degli associati (dati anagrafici, residenza, codice fiscale, indirizzo email) e tutti gli elementi identificativi del rapporto associativo (data ammissione, recesso, esclusione, versamento quota associativa,

Il libro non deve essere vidimato ma deve essere garantita la sua numerazione progressiva per pagina o scheda intestata a ciascun socio.

**Libri adunanze e delibera degli associati o consiglio di amministrazione**

Sono tenuti e conservati dagli amministratori. La funzione primaria di tali libri è quello di documentare l'effettiva attività espletata. In generale i verbali dovranno indicare: data e ora della riunione, modalità di convocazione, ordine del giorno, rispetto dei *quorum* costitutivi e deliberativi previsti per i singoli organi collegiali.

**Registro dei volontari l'art 17:** il comma 1 prevede l'obbligo per gli ETS di iscrivere in un apposito registro i volontari che svolgano la loro attività in modo non occasionale.

## **10. INCASSI ED ENTRATE DELLE APS**

### **ATTIVITA' COMMERCIALI E NON COMMERCIALI**

Giova ricordare che per le APS oltre all'art 79 è applicabile l'art 85 che prevede regole particolari e diverse dagli altri ETS, le cui disposizioni sono limitate all'art 79, riproducendo le agevolazioni già riconosciute dall'art 148 del TUIR.

L'art 85 entrerà in vigore solo dopo l'approvazione del Registro unico nazionale del terzo settore e l'approvazione della comunità europea.

#### **10.1 QUOTE ASSOCIATIVE**

Non concorrono a formazione del reddito le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi (Art 79 c. 6)

#### **10.2 PRESTAZIONI DI SERVIZI VERSO CORRISPETTIVO**

**Non si considerano commerciali** (Art 85 c. 1) le prestazioni di servizi, svolte dalle APS verso l'incasso di specifici corrispettivi se:

- svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali;
- svolte esclusivamente nei confronti **1)** dei propri associati e dei familiari conviventi, **2)** degli associati di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo fanno parte di unica organizzazione, **3)** di enti composti in misura non inferiore al 70% da enti del terzo settore.

#### **10.3 CESSIONI DI PROPRIE PUBBLICAZIONI**

L'art 85 c.2 considera non commerciali le cessioni di **proprie pubblicazioni** cedute prevalentemente quindi non esclusivamente, dalle APS a propri associati e familiari conviventi verso il pagamento di corrispettivi specifici effettuate in attuazione degli scopi istituzionali.

La cessioni di pubblicazioni e libri di soggetti terzi costituisce attività commerciale tassata. Quindi anche le cessioni di pubblicazioni per essere de-commercializzata devono essere effettuate in attuazione degli scopi istituzionali dell'ente e devono avere per oggetto esclusivamente pubblicazioni proprie dell'APS.

#### **10.4 CESSIONE DI BENI ACQUISTATI DA TERZI A TITOLO GRATUITO**

Non si considera commerciale l'attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione esclusivamente se la vendita è curata direttamente dall'APS senza alcun intermediario e sia svolta senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente- Il che **esclude** la possibilità di realizzare un vero e proprio punto vendita permanente da parte dell'associazione (Art 85 c. 6).

Per le APS non è riprodotta l'agevolazione di cui all'art 84 prevista per le ODV (organizzazioni di volontariato) per cui è de-commercializzata la vendita di beni prodotti dagli associati o volontari. Pertanto la vendita di beni prodotti dai soci per le APS è attività commerciale.

### **10.5 BAR, ORGANIZZAZIONE DI VIAGGI**

Per le APS di carattere nazionale le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'interno sono **de-commercializzate (art 85 c. 4)**, anche se effettuate a fronte del pagamento di corrispettivi specifici **la somministrazione di alimenti e bevande effettuate da bar** esclusivamente presso i locali in cui è svolta l'**attività istituzionale nonché l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici** a patto che:

- tale attività sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali. L'attività svolta in **diretta attuazione degli scopi istituzionali** non è quella che genericamente rientra fra le finalità istituzionali dell'ente, ma è necessario che la suddetta attività costituisca **il naturale completamento degli scopi specifici e particolari che caratterizzano l'ente associativo**. L'individuazione delle attività svolta in diretta attuazione degli scopi istituzionali deve essere effettuata sulla base di criteri oggettivi, obiettivamente riscontrabili.

- sia effettuata nei confronti degli associati e familiari conviventi;

- per lo svolgimento **non ci si avvalga di alcuno strumento pubblicitario** o comunque di diffusione di informazioni a soggetti diversi dagli associati. Giova precisare che il mero utilizzo di strumenti quali il sito internet dell'associazione o altri social network non comporta, come precisato nella relazione illustrativa al D. Lgs. 117, di per sé la perdita del beneficio in quanto strumenti rivolti per loro natura a un pubblico indistinto. Tuttavia

prudenzialmente si consiglia, almeno per all'inizio, di inserire tali informazioni solo nelle parti del sito sociale il cui accesso è riservato agli associati.

## **10.6 REDDITO DEGLI IMMOBILI**

I redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciali da parte delle APS sono esenti dall'imposta sul reddito. Art 85 comma 7 in vigore per le APS nazionali dal 1.1.2018.

Si sottolinea che sono esenti i redditi degli immobili se destinati esclusivamente allo svolgimento di attività non commerciale, per cui quelli a destinazione commerciale sono e restano imponibili IRES.

La norma dovrebbe essere interpretata nel senso che **i redditi degli immobili** destinati esclusivamente allo svolgimento di attività non commerciale (non attività istituzionale ma attività non commerciale!) **incassati da APS** sono esenti da IRES. Per cui il proprietario che affitta /concede in comodato l'immobile all'APS continuerà a pagare IRES e/o IRPEF sul reddito incassato, altrimenti non avrebbe prevedere l'esclusione solo per l'IRES e non per l'IRPEF.

## **10.7 ATTIVITA' COMMERCIALI**

Erano (art 148 c 4 TUIR) e rimangono attività commerciali tassate, art 85 comma 3, la: gestione di spacci aziendali e di mense, gestione di fiere, pubblicità commerciale (sponsorizzazioni), cessioni di nuovi prodotti, somministrazione di pasti, prestazioni alberghiere e di alloggio.

Tali attività pertanto sono commerciali anche se rivolte agli associati per cui per tali attività non trovano applicazione le disposizioni del comma 1 art 85 ossia le de-commercializzazione per le attività svolte, a certe condizioni, a favore degli associati.

## **10.8 EROGAZIONI LIBERALI**

Giova ricordare che le erogazioni liberali sono caratterizzate dall'*animus donandi* ossia l'erogazione è effettuata all'ente APS senza alcun obbligo di controprestazione non si instaura in nessun caso un rapporto obbligatorio sinallagmatico tra il donante ed il beneficiario per cui l'APS non assume mai nessun obbligo di fare, non fare, permettere a favore del donante.

Essendo prive di qualsiasi contenuto sinallagmatico di controprestazione da parte delle APS sono considerate sempre incassi istituzionali per cui esclusi da IRES, IRAP ed IVA e non richiedono l'apertura della P IVA per il loro incasso.

Ciò li distingue dalla sponsorizzazioni dove invece l'APS si obbliga a fronte dell'incasso a "sponsorizzare" il marchio o l'attività dell'impresa sponsorizzate. Le sponsorizzazioni sono imponibili IRES, IRAP ed IVA ed obbligano all'apertura della P IVA.

Le erogazioni liberali con il nuovo CTS sono regolate dall'art 83. L'art 83 trova applicazione:

- dal **1 gennaio 2018** per le ODV, APS, ONLUS iscritte nei rispettivi registri e fino all'anno d'imposta successivo a quello di autorizzazione della Commissione europea. Per gli enti non profit continueranno ad operare le norme del TUIR.
- dall'anno successivo a quello di autorizzazione della Commissione europea per tutti gli ETS iscritti al RUNTS.

**L'art 83** prevede nuove detrazioni e deduzioni per le erogazioni effettuate a favore degli ETS non commerciali (art 79 c. 5) in particolare:

- per **le persone fisiche** la **detrazione dall'IRPEF** di una somma pari al **30% dell'erogazioni liberali** eseguite, per un importo complessivo in ciascun anno non superiore ad € 30.000. Sono ammissibili erogazioni in denaro e in natura, per quest'ultime un apposito decreto individuerà la tipologia di beni che danno diritto alla detrazione e le modalità di valorizzazione dell'erogazione. Ovviamente sino all'emanazione del decreto è sconsigliato fare erogazioni in natura. Per le sole erogazioni in denaro la detrazione è elevata al 35% se effettuata a favore di ODV;
- per le persone fisiche, enti, società, **la deduzione** dal reddito complessivo dell'erogazione liberale nel limite del **10% del reddito dichiarato** (ad oggi non è ancora chiaro su quale reddito complessivo si deve calcolare il 10%, se sul reddito al lordo delle deduzioni o sul reddito al netto delle deduzioni). Misura che risulta più conveniente della detrazione di cui sopra per i soggetti con aliquota IRPEF superiore al 30% o 35%. Qualora la deduzione sia superiore al reddito l'eccedenza può essere portata in aumento dell'importo

deducibile dal reddito degli esercizi successivi, ma non oltre il quarto. La deduzione nel limite del 10% del reddito dichiarato è l'unico regime riconosciuto per i soggetti IRES.

Giova ricordare che dal 2018 sono abrogate le precedenti detrazioni deduzioni di cui agli artt. 15, 100 del TUIR, inoltre l'art 99 CTS abroga l'art 14 DL 35/2005 la così detta “più dai meno versi”.

Le detrazioni o deduzioni sono applicabili solo se le erogazioni sono a favore di ETS non commerciali iscritti al RUNTS, o per il periodo transitorio solo a ONLUS, ODV, APS iscritte nei registri.

Per cui in termini pratici è opportuno che l'ente beneficiario comunichi in modo chiaro ed esplicito ai soggetti erogatori:

- **la natura non commerciale, come definita ex art 79 c. 5, per garantire la regolarità della detrazione o deduzione.** La dichiarazione di non commercialità assume particolare importanza in quanto è possibile avere Aps o ETS iscritte al RUNTS che assumono natura commerciale ai fini fiscali,
- **per i soli ETS di cui all'art 82 c 1 CTS (cooperative sociali, imprese sociali) che le liberalità ricevute verranno utilizzate per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche ed**

## 10.9 SOCIAL BONUS

L'art 81 trova applicazione dal 1 gennaio 2018 per le ONLUS ODV ed APS purché iscritte nei registri previsti dalle rispettive legislazioni.

E' istituito un credito d'imposta pari al **65 per cento** delle erogazioni liberali in denaro effettuate da persone fisiche e del **50 per cento** se effettuate da enti o società in favore degli enti del Terzo settore, che hanno presentato al Ministero del lavoro e delle politiche sociali un **progetto per sostenere il recupero degli immobili pubblici inutilizzati e dei beni mobili e immobili confiscati alla criminalità organizzata** assegnati ai suddetti enti del Terzo settore e da questi utilizzati esclusivamente per lo svolgimento di attività istituzionali.

Il credito d'imposta spettante ai sensi del comma 1 e' riconosciuto alle persone fisiche e agli enti non commerciali nei limiti del **15 per cento** del reddito imponibile ed ai soggetti titolari di reddito d'impresa (società di capitali, di persone) nei limiti del **5 per mille dei ricavi**



annui. Il credito d'imposta è ripartito in tre quote annuali di pari importo, non è soggetto ad imposte sul reddito né ad IRAP, può essere utilizzato solo in compensazione.

### **10.10 RACCOLTA FONDI**

Per raccolta fondi si intende il complesso delle attività ed iniziative poste in essere da un ente del Terzo settore al fine di finanziare le proprie attività di interesse generale, anche attraverso la richiesta a terzi di lasciti, donazioni e contributi di natura non corrispettiva (Art 7 CTS).

Gli enti del Terzo settore, possono realizzare attività' di **raccolta fondi anche in forma organizzata e continuativa**, anche mediante sollecitazione al pubblico o attraverso la cessione o erogazione di beni o servizi di modico valore, impiegando risorse proprie e di terzi, inclusi volontari e dipendenti, nel rispetto dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con i sostenitori e il pubblico, in conformità a linee guida che verranno stabilite da apposito decreto.

Tuttavia ai **fini fiscali l'attributo della occasionalità** rimane rilevante ex art 79, comma 4, lett. a) in continuità con l'art 143 TUIR infatti sono detassate e non concorrono alla formazione del reddito degli ETS, non commerciali, solo **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. Allo stesso modo se la raccolta fondi è svolta con tali modalità l'attività è escluso iva ex art 89 comma 18.

Quando invece la **raccolta fondi è svolta in modo abituale, professionale, non occasionale** è lecita (art 7 c. 2 CTS), ma **rientra tra le attività commerciali ed i proventi concorrono alla formazione del reddito dell'ETS**.

La raccolta fondi di ETS commerciali sono assoggettate a tassazione quali redditi d'impresa.

L'art 87 comma 6 conferma, quanto già previsto dall'art 20 DPR 600/1973, che gli enti del Terzo settore non commerciali che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono inserire all'interno del rendiconto o del bilancio, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, **un rendiconto specifico**. Dal rendiconto devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione. Si ricorda che la Circolare

Agenzia delle Entrate n. 59/E del 31.10.2007, con riferimento all'art 143 TUIR, ha precisato che i fondi raccolti debbano essere destinati per la maggior parte del oro ammontare a finanziare i progetti e le attività per cui la raccolta è stata attivata. I fondi, inoltre non devono essere utilizzati dall'ente per autofinanziarsi, a scapito delle attività solidaristiche che il legislatore ha inteso incentivare.

E' espressamente previsto che il presente comma si applica anche ai soggetti, APS ed ODV, che si avvalgono del regime forfetario di cui all'articolo 86, precisazione necessaria in quanto senza tale indicazione le disposizioni dell'art 87 non si applicherebbero a tali soggetti.

Si osserva che l'art 20 DPR 600/1973 non è stato abrogato dall'art 102 CTS che si è limitato ad abrogare l'art 20bis.

## 11. COMPENSI A DIPENDENTI E COLLABORATORI

### 11.1 LAVORO NEGLI ETS ARTT 16 E 17, 18 , 19

In base a quanto disposto dall'art. 16 del Decreto in esame i soggetti che prestano la propria attività lavorativa all'interno degli Enti del Terzo settore devono avere un trattamento economico e normativo non inferiore a quanto previsto dai contratti collettivi.

Giova precisare che il riferimento al “*Ccnl leader*” non determina l'efficacia normativa al contratto collettivo, ma conferiscono a quest'ultimi il valore di parametro esterno per definire la proporzionalità e la sufficienza del trattamento economico riconosciuto al dipendente.

In ogni caso in ciascun ETS, non possono sussistere disparità retributive tra lavoratori dipendenti superiore al rapporto 1 ad 8, calcolato sulla base della retribuzione lorda annua. Il rispetto di tale parametro deve essere **indicato nel bilancio sociale** o, in mancanza, nella Relazione di missione.

Per svolgere le proprie attività gli Enti del Terzo settore possono **avvalersi di volontari**. I soggetti che svolgono la loro attività in modo non occasionale devono essere iscritti in un apposito registro. Per cui i volontari occasionali non vanno iscritti in nessun registro.

L'art. 17 del Decreto in esame, definisce il **volontario**:

*“una persona che, per sua libera scelta, svolge attività in favore della comunità e del bene comune, anche per il tramite di un ente del Terzo settore, mettendo a disposizione il proprio tempo e le proprie 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”.*

L'attività del volontario:

- **non può essere retribuita dal beneficiario**. Tuttavia l'Ente può **rimborsare al volontario le spese effettive sostenute e documentate**, nei limiti e alle condizioni previsti dall'Ente stesso, è espressamente vietato il rimborso forfettario. Il rimborso può essere eseguito anche a fronte di una autocertificazione del volontario purché non superino € 10 al giorno e € 150 al mese e **purché l'ETS deliberi sulle tipologie di spese e le attività di volontariato per le quali l'autocertificazione è ammessa**;

- è incompatibile con qualunque rapporto di lavoro subordinato / autonomo con l'Ente.

L'Ente presso il quale il volontario svolge la propria attività deve provvedere (l'assicurazione è obbligatoria) ad assicurarlo contro gli infortuni e le malattie connessi all'attività svolta, nonché per la responsabilità civile verso terzi (art 18). Inoltre l'ente deve istituire un apposito registro dei volontari che svolgono la loro attività in modo non occasionale (art 17 c. 1).

Non può considerarsi volontario, art 17 c 6, colui che gratuitamente esercita cariche sociali o occasionalmente coadiuva gli organi sociali nell'esercizio delle loro funzioni, previsione inserita in modo da non dover applicare le previsioni sopraindicate (assicurazione e registro) per questi soggetti.

Merita evidenziare che agli studenti che abbiano svolto attività di volontariato certificate presso Organizzazioni di Volontariato / altri Enti del Terzo settore, le Università possono riconoscere crediti formativi rilevanti per il curriculum di studi / crescita professionale.

## **BIBLIOGRAFIA**

- Riforma del Terzo settore; Fondazione Nazionale dei Commercialisti, 4.8.2017;
- Riforma del Terzo settore elementi professionali; CNDCEC, novembre 2017
- Aspetti fiscali delle ODV e delle APS; G.M Colombo – Cooperative Enti non profit, 2017;
- Terzo settore nuovi regimi contabili forfettari; L. Caramaschi, La Settimana Fiscale, n. 40/2017;
- Codice del Terzo settore; S. D’Andrea, La Settimana Fiscale, n. 42/2017;
- La Riforma del Terzo Settore, Giuda giuridica ItaliaOggi, 2017;
- Disciplina del Terzo settore, FiscoOggi, Gennaio Napolitano, anno 2017
- Il Collegio sindacale ed il sindaco unico nelle associazioni e fondazioni del Terzo settore, Luciano De Angelis – Terzo settore, non profit e cooperative, Eutekne
- Circolare del Ministero del lavoro e Politiche sociali n 34 del 29.12.2017
- Riforma del Terzo settore: le erogazioni liberali e il “Social Bonus”, Fondazione Nazionale commercialisti, Viviana Capozzi, 22 dicembre 2017
- Liberalità alla Onlus deducibili fino al 10% del reddito, Gabriel Sepio, Sole 24Ore 8.12.2017;
- Terzo settore, agevolazioni fiscali a “tempo”, Gabriele Sepio e F. M. Silveti 22.12.2017;
- Il nuovo quadro agevolativo per le erogazioni liberali in favore degli Enti del Terzo settore, Federico Moine - Terzo settore, non profit e cooperative, Eutekne
- La riforma del Terzo settore ed i nuovi regimi fiscali , Francesco Napolitano, - Terzo settore, non profit e cooperative, Eutekne
- La fiscalità delle Organizzazioni di volontariato e delle Associazione di promozione sociale nel nuovo regime del Terzo settore, Enrico Savio -Terzo settore, non profit e cooperative, Eutekne
- Scritture contabili e bilanci degli enti del Terzo settore, Renzo Pravisano, Giuda alla Contabilità e bilancio 12/2017;

- Le finalità e i principi di redazione del bilancio fissati dal Codice del Terzo settore, Paola D'Angelo - Terzo settore, non profit e cooperative, Eutekne
- Libri sociali obbligatori per gli Enti del Terzo settore, Renzo Pravisano, Guida alla Contabilità e Bilancio, 11/2017;
- Terzo settore, attività secondarie senza prevalenza sulla principali, Gabriele Sepio e Thomas Tassani , Sole 24Ore, 12.07.2017
- Terzo settore, i controlli del Fisco non fanno perdere l'iscrizione al registro, Andrea Fatarella e Gabriele Sepio, Sole 24Ore, 12.10.2017
- Terzo settore, nel periodo transitorio adeguamento alle nuove regole limitato, Paola Rivetti, Eutekne
- Gli enti del Terzo settore di tipo associativo: analisi delle novità in materia di ordinamento, amministrazione e controllo; Ordine dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili di Roma – Dicembre 2017
- TELEFISCO Nel terzo settore potranno convivere enti non commerciali ed enti commerciali; Nicola Forte, Sole 24Ore, 30.01.2018
- Il regime fiscale degli enti del terzo settore: spunti critici sulla riforma in ambito tributario e decorrenze; Ordine dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili di Roma – Dicembre 2017
- Enti del Terzo settore e raccolta fondi, G.M. Colombo; Ratio 19.02.2018
- La riforma del terzo settore – G. Martinelli, L. Caramaschi – Euroconference 2017