LA NUOVA NORMATIVA PER GLI ENTI DEL TERZO SETTORE

Il decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117

Raffaele Rizzardi

Bologna, 15 dicembre 2017

La normativa per il terzo settore

- Attuazione delega legge 6 giugno 2016, n. 106:
- DECRETO LEGISLATIVO 3 luglio 2017, n. 117

Codice del Terzo settore (*CTS sigla non ufficiale*)

- DECRETO LEGISLATIVO 3 luglio 2017, n. 111

Disciplina dell'istituto del **cinque per mille** dell'imposta sul reddito delle persone fisiche

- DECRETO LEGISLATIVO 3 luglio 2017, n. 112

Revisione della disciplina in materia **di impresa sociale**

NON PROFIT non significa NON COMMERCIALE

Il codice del terzo settore

- Articolo 1: Sono enti del terzo settore – ETS – costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, iscritti nel registro unico nazionale del Terzo settore
- Articolo 46: Il Registro unico nazionale del Terzo settore (**RUNTS**) si compone delle seguenti sezioni:

a) Organizzazioni di volontariato - ODV;

b) Associazioni di promozione sociale - APS;

c) Enti filantropici;

d) Imprese sociali, incluse le cooperative sociali *(solo nella apposita sezione del registro imprese*)*;*

e) Reti associative;

f) Società di mutuo soccorso;

g) Altri enti del Terzo settore.

Ad eccezione delle reti associative, nessun ente può essere contemporaneamente iscritto in due o più sezioni

Tutti gli enti devono qualificarsi ETS negli atti, nella corrispondenza, nelle comunicazioni al pubblico

Le attività esclusive o prevalenti degli ETS

- Articolo 5 del codice (una o più attività):

a) interventi e servizi sociali

b) interventi e prestazioni sanitarie

c) prestazioni socio sanitarie

d) educazione, istruzione e formazione professionale

e) salvaguardia e miglioramento delle condizioni dell'ambiente e l'utilizzo razionale delle risorse naturali

f) tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio

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 generale

Le attività esclusive o prevalenti degli ETS

j) radiodiffusione sonora a carattere comunitario

k) attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso

l) formazione extra-scolastica

m) servizi strumentali agli ETS

n) cooperazione allo sviluppo (ex ONG)

o) attività commerciali, produttive, di educazione o promozione nel **commercio equo e solidale**

p) inserimento o reinserimento nel mercato del lavoro di soggetti svantaggiati

q) attività di alloggio sociale

r) accoglienza umanitaria e integrazione sociale dei migranti

Le attività esclusive o prevalenti degli ETS

s) agricoltura sociale

t) **attività sportive dilettantistiche**

u) beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti, erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate (*CARITAS*) o di attività di interesse generale

v) promozione della cultura della legalità, della pace, della non violenza e della difesa non armata

w) promozione e tutela dei diritti umani, diritti dei consumatori, pari opportunità, banche del tempo, gruppi acquisto solidale

x) adozioni internazionali

y) **protezione civile**

z) riqualificazione dei beni pubblici inutilizzati o confiscati alla criminalità organizzata

Le attività esclusive o prevalenti degli ETS

- Molte attività sono mutuate dalla normativa ONLUS, con una rilevante differenza: non è richiesto che l'ETS operi nei confronti di soggetti svantaggiati

- Art. 5, co. 2 - Tenuto conto delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, nonché delle finalità e dei principi degli articoli 1 e 2 del Codice, l'elenco delle attività di interesse generale può essere aggiornato con D.P.C.M. su proposta del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, previa intesa in sede di Conferenza Unificata, acquisito il parere delle Commissioni parlamentari competenti.

I soggetti esclusi dallo status di ETS

- per legge (art. 4, co. 2 e 3): amministrazioni pubbliche, formazioni e associazioni politiche, sindacati, associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, associazioni di datori di lavoro, enti sottoposti a direzione e coordinamento da questi soggetti - *deroga per la protezione civile nonché per i corpi volontari dei VV.FF. di Trento, Bolzano e Valle* d'Aosta – enti religiosi civilmente riconosciuti – *deroga per le attività ETS di questi enti, con patrimonio destinato e contabilità separata*
- per scelta: soggetti che non desiderano rispettare i rilevanti requisiti di *compliance* e di controllo esterno – società sportive dilettantistiche utilizzatrici delle disposizioni della legge 398/91, abrogata sia per il terzo settore che per i soggetti cui era stata estesa (art. 9-*bis* D.L. 417/91: associazioni senza fini di lucro, associazioni pro loco; art. 2, co. 31 legge 350/2003: associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare)

Conviene essere ODV o APS?

- Le associazioni senza fine di lucro non potranno più avvalersi delle semplificazioni e dei vantaggi fiscali della legge 398/91: la disposizione è esclusa per gli ETS, e per gli enti cui era stato esteso il beneficio

- Le amministrazione pubbliche possono stipulare convenzioni con ODV o APS iscritte da almeno sei mesi nel Registro unico nazionale del Terzo settore, per lo svolgimento in favore di terzi di attività o servizi sociali di interesse generale, se più favorevoli rispetto al ricorso al mercato

Conviene essere ODV o APS?

- Le agevolazioni fiscali a favore di chi concede contributi sono riservate per quelli a favore di ODV o APS
- Per il 2017 sono comunque immutate le regole di deducibilità per i contributi a ONLUS ed APS (DL 35/2005): legge 172/2017 di conversione del D.L. 148/2017. In attesa del funzionamento del RUNTS rilevano le iscrizioni nella tipologia attuale
- Gli ETS possono organizzare raccolte di fondi anche in forma organizzata e continuativa, in conformità a linee guida che saranno precisate

Le associazioni o società sportive

- Continuano ad avvalersi delle norme che le riguardano direttamente:

- articolo 90 legge 27 dicembre 2002, n. 289 – natura pubblicitaria delle spese di sponsorizzazione sino a € 200.000 a favore delle ASD che svolgono attività riconosciuta nei settori giovanili; franchigia per i compensi sino a € 7.500/anno e per i rimborsi delle trasferte
- legge 16 dicembre 1991, n. 398 - ricavi commerciali con tassazione forfetizzata sino a € 400.000
- risoluzione 38/E-2010 per l'estensione delle regole dell'articolo 148 TUIR alle società sportive dilettantistiche

- Legge di bilancio 2018: nuova figura delle società sportive <u>dilettantistiche lucrative</u>: IVA 10% sui corrispettivi (dal 2019). Riduzione IRES al 50%

L’impresa sociale

- D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 112: enti privati, inclusi quelli costituiti nelle forme di cui al libro V del codice civile, che, in conformità alle disposizioni del decreto, esercitano in via stabile e principale un’attività d’impresa di interesse generale, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, adottando modalità di gestione responsabili e trasparenti e favorendo il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle loro attività
- Escluse le società con socio unico persona fisica, amministrazioni pubbliche (sì per le loro partecipate). Enti religiosi solo con patrimonio destinato e contabilità separata
- Sono imprese sociali di diritto le cooperative sociali e i loro consorzi
- Attività di interesse generale: le stesse degli ETS più microcredito, escl. beneficenza, promozione della cultura della legalità, promozione e tutela dei diritti umani, adozioni internazionali, protezione civile

L’impresa sociale

- Riconoscimento dell’interesse sociale per qualunque attività se l’impresa occupa per almeno il 30% lavoratori molto svantaggiati oppure persone svantaggiate o disabili, beneficiarie di protezione internazionale, senza fissa dimora incapaci di reperire e mantenere un’abitazione propria
- Assenza dello scopo di lucro, con reinvestimento degli eventuali utili e avanzi di gestione. Divieto di distribuzioni indirette. Possibili dividendi se società commerciali sino al tasso massimo buoni postali più 2,5 punti
- Principali agevolazioni fiscali *(mancavano nel D.Lgs. 155/2006*)*:* esenzione per l’utile o avanzo di gestione destinato a riserve indivisibili, detrazione IRPEF del 30% per l’investimento (max. 1 mio. € per ciascun periodo di imposta; soggetti IRES 1,8 mio.) – con vincolo triennale - nel capitale di imprese sociali di nuova costituzione sino ad un triennio dall’entrata in vigore del decreto (20.7.2017)

L’impresa sociale

- Imprecisione della norma di esenzione reddituale: cf. art. 13, D.L. 269/2003 – regime fiscale dei CONFIDI:

46. Gli avanzi di gestione accantonati nelle riserve e nei fondi costituenti il patrimonio netto dei confidi concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio in cui la riserva o il fondo sia utilizzato per scopi diversi dalla copertura di perdite di esercizio o dall'aumento del fondo consortile o del capitale sociale. **Il reddito d'impresa è determinato senza apportare al risultato netto del conto economico le eventuali variazioni in aumento conseguenti all'applicazione dei criteri indicati nel titolo I, capo VI, e nel titolo II, capo II, del TUIR** (ris. 151/E-2004: sì aumento per indeducibilità ICI in quanto disposta fuori TUIR)

47. Ai fini IRAP la base imponibile è determinata con i criteri degli enti non commerciali (*art. 10, co. 1 D.Lgs. 446/97 – non rileva ai fini dell’esenzione del costo del personale a tempo indeterminato: art. 11, co. 4-octies*)

Il cinque per mille

- D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 111 – D.P.C.M. (*entro 3.12.2017*) per le regole di dettaglio e le procedure operative
- Dall'anno successivo a quello di operatività del Registro, a favore di:

a) qualsiasi ETS (sino all'istituzione del RUNTS associazioni di volontariato, ONLUS, APS, associazioni e fondazioni riconosciute operanti nei settori tipici delle ONLUS - *art. 3, co.2, D.Lgs. 111*)

b) altri enti non ETS:

- ricerca scientifica e università
- ricerca sanitaria
- attività sociali del comune di residenza del contribuente
- associazioni sportive dilettantistiche riconosciute dal CONI con rilevante attività di interesse sociale
- attività di tutela, promozione e valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici (*elenco stabilito con DPCM*)

- Non può essere destinato ai costi delle campagne di sensibilizzazione – Regole per la trasparenza e la pubblicità della rendicontazione

Le decorrenze

- Decorrenza comune alla quasi totalità delle disposizioni: dal periodo di imposta successivo all'operatività del registro unico nazionale
- Abrogazione immediata delle leggi 266 e 383, nonché Dlgs. 460 (ONLUS); al 2018 delle detrazioni di imposta per contributi alle SMS e alle APS (TUIR, art. 15, lett. i-bis e i-quater; art. 100, lett. l)
- Conferma per il 2017 della deducibilità ex D.L. 35/2005 (ONLUS – APS - max. 70.000 euro e 10% del reddito) – legge di conversione del D.L. 148/2017
- Art. 101, co. 2 e 3: 2. Fino all'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore, continuano ad applicarsi le norme previgenti ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione degli enti nei Registri ONLUS, Organizzazioni di Volontariato, Associazioni di promozione sociale e Imprese sociali che si adeguano alle disposizioni del CTS entro diciotto mesi dalla data della sua entrata in vigore.

I volontari

- Art. 17 CTS – art. 18 assicurazione obbligatoria
- Disciplina uniforme per i volontari inseriti in qualsiasi ETS
- Il volontario è 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**.

I volontari

- I volontari non occasionali devono essere iscritti in un apposito registro tenuto dal singolo ETS
- Non si considera volontario l'associato che occasionalmente coadiuvi gli organi sociali nello svolgimento delle loro funzioni *(amministrative*).
- L'attività del volontario non può essere retribuita in alcun modo nemmeno dal beneficiario. Al volontario possono essere rimborsate dall'ETS tramite il quale svolge l'attività soltanto le spese effettivamente sostenute e documentate per l'attività prestata, entro limiti massimi e alle condizioni preventivamente stabilite dall'ente medesimo. Sono in ogni caso vietati rimborsi spese di tipo forfetario. Possibile autocertificazione sino a € 10/giorno (€ 150/mese)
- La qualità di volontario è incompatibile con qualsiasi forma di rapporto di lavoro subordinato o autonomo e con ogni altro rapporto di lavoro retribuito con l'ente di cui il volontario è socio o associato o tramite il quale svolge la propria attività volontaria.

Organizzazioni di volontariato – ODV

Legge 266/1991 – art. 2

Per attività di volontariato deve intendersi quella prestata in modo personale, spontaneo e gratuito, tramite l'organizzazione di cui il volontario fa parte, senza fini di lucro anche indiretto ed **esclusivamente per fini di solidarietà**

CTS – art. 32

Le organizzazioni di volontariato sono enti del Terzo settore costituiti in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta per lo **svolgimento <u>prevalentemente in favore di terzi</u> di una o più attività di cui all'articolo 5, avvalendosi in modo prevalente delle prestazioni dei <u>volontari associati</u>**. *Cioè sono associazioni di volontari*

Associazioni di promozione sociale - APS

Legge 383/2000 – art. 2

Sono considerate associazioni di promozione sociale le associazioni riconosciute e non riconosciute, i movimenti, i gruppi e i loro coordinamenti o federazioni costituiti al fine di svolgere **attivita' di utilita' sociale a favore di associati o di terzi**, senza finalita' di lucro e nel pieno rispetto della liberta' e dignita' degli associati

CTS – art. 35

Le associazioni di promozione sociale sono enti del Terzo settore costituiti in forma di associazione, 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**.

I soci fanno volontariato, ma non tutti sono necessariamente volontari

La costituzione di un ODV o una APS – I dipendenti

- **ODV -** Articoli 32-33 – costituzione con un numero non inferiore a sette persone fisiche o tre organizzazioni di volontariato
- il numero dei lavoratori (dipendenti o autonomi) impiegati nell'attività non può essere superiore al cinquanta per cento del numero dei volontari.

- **APS -** Articoli 35-36 – costituzione con un numero non inferiore a sette persone fisiche o tre associazioni di promozione sociale
- Non possono essere APS i 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
- il numero dei lavoratori (dipendenti o autonomi) impiegati nell'attività non può essere superiore al cinquanta per cento del numero dei volontari o al cinque per cento del numero degli associati.

Gli enti filantropici

Articolo 37 CTS: Gli enti filantropici sono enti del Terzo settore costituiti in forma di **associazione riconosciuta** o di **fondazione** al fine di erogare denaro, beni o servizi, anche di investimento, a sostegno di categorie di persone svantaggiate o di attività di interesse generale.

La denominazione sociale deve contenere l'indicazione di ente filantropico. L'indicazione di ente filantropico, ovvero di parole o locuzioni equivalenti o ingannevoli, non può essere usata da soggetti diversi dagli enti filantropici.

Le società di mutuo soccorso - SMS

Articoli 42 a 44 CTS:

Le SMS continuano ad essere disciplinate dalle legge 3818 del 1886 (!).

Entro tre anni si possono trasformare in ATS (*associazioni del terzo settore, categoria residuale*) o APS, allo scopo di mantenere il proprio patrimonio

Esenzione dal contributo del 3% sugli utili netti; non iscrizione nel registro imprese – sezione imprese sociali – se riscuotono contributi sino a 50.000 euro <u>e non gestiscono fondi sanitari integrativi</u>

- I contributi dei soci sono detraibili al 19% sino a 1.300 € se destinati ad assicurare ai soci un sussidio nei casi di malattia, di impotenza al lavoro o di vecchiaia, ovvero, in caso di decesso, un aiuto alle loro famiglie (art. 83, co. 5)

La raccolta di fondi

Articolo 7 CTS:

- Raccolta fondi: 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
- Modalità: 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 saranno adottate con decreto del Ministro del lavoro

Il divieto di distribuzione di utili e avanzi di gestione

Articolo 8 CTS:

- divieto per fondatori, associati, lavoratori e collaboratori, amministratori e altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso
- presunzione legale per

- corresponsione agli organi sociali di compensi individuali non proporzionati all'attività svolta, responsabilità, competenze o comunque superiori a quelli previsti per enti che operano nei medesimi settori e condizioni;
- Corresponsione a lavoratori subordinati o autonomi di compensi superiori del 40% rispetto ai contratti collettivi, salvo comprovate esigenze per acquisire specifiche competenze;
- acquisto di beni o servizi > valore normale, salvo valide ragioni economiche
- cessioni di beni e prestazioni di servizi a condizioni più favorevoli rispetto al mercato
- corresponsione (*non alle banche*) di interessi > 4 punti rispetto al TUR

L’atto costitutivo e lo statuto

- Articolo 21 CTS

- denominazione dell’ente
- assenza di scopo di lucro - finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale perseguite
- attività di interesse generale che costituisce l’oggetto sociale
- sede legale
- patrimonio iniziale ai fini dell’eventuale riconoscimento
- norme sull’ordinamento, l’amministrazione e la rappresentanza dell’ente;
- diritti e gli obblighi degli associati, ove presenti
- 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

L’atto costitutivo e lo statuto

- nomina dei primi componenti degli organi sociali obbligatori e, quando previsto, del soggetto incaricato della revisione legale dei conti
- norme sulla devoluzione del patrimonio residuo in caso di scioglimento o di estinzione
- durata dell’ente, se prevista.

- Lo statuto contiene le norme relative al funzionamento dell’ente – Prevale in caso di difformità rispetto all’atto costitutivo
- Gli statuti devono essere adeguati entro il 3.2.2019 con le modalità e le maggioranze dell’assemblea ordinaria (art. 101, co. 2)
- Automatismo dell’iscrizione al RUNTS se l’ETS adotta atto costitutivo e statuto conformi a modelli standard tipizzati, predisposti da reti associative e approvati dal Min. Lavoro

La personalità giuridica

- Articolo 22 CTS
- responsabilità esclusiva dell'ente con il proprio patrimonio (*per le associazioni non riconosciute - art. 38 C.C. – responsabilità personale e solidale delle persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione*)

- patrimonio minimo € 15.000 per le associazioni (€ 30.000 per le fondazioni) – conferimenti in natura attestati da relazione giurata
- costituzione per atto pubblico e iscrizione a cura del notaio previo controllo di legalità

La democraticità dell’ETS

- Art. 25 – Competenze inderogabili dell’assemblea

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 (*articolo 21 C.C.: gli amministratori non hanno diritto di voto*);

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

- Art. 26, co. 2. - La maggioranza degli amministratori è scelta tra le persone fisiche associate ovvero indicate dagli enti giuridici associati

Il controllo interno

- Art. 30 ETS
- Organo di controllo, anche monocratico
- Obbligatorio in tutte le fondazioni
- Negli altri ETS nomina obbligatoria quando siano superati per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:

a) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 110.000,00 euro;

b) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 220.000,00 euro;

c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

- L'obbligo di dotarsi di un organo di controllo o di un revisore cessa se, per due esercizi consecutivi, non vengono superati i limiti relativi

- Professionalità (registro revisori) per un solo componente se l'organo è collegiale

Il controllo interno

- L'organo di controllo vigila sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, anche con riferimento alle disposizioni del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231 *(responsabilità amministrativa dell'ente*), qualora applicabili, nonché sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento.
- Esercita inoltre il controllo contabile nel caso in cui non sia nominato un soggetto incaricato della revisione legale dei conti o nel caso in cui un suo componente sia un revisore legale iscritto nell'apposito registro.
- Esercita inoltre compiti di monitoraggio dell'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale ed attesta che il bilancio sociale sia stato redatto in conformità alle linee guida di cui all'articolo 14 (ETS con entrate > 1 mio. € ; pubblicazione degli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati > 100.000 €). Il bilancio sociale dà atto degli esiti del monitoraggio svolto dai sindaci.

Il controllo esterno

- Art. 93 CTS – Il Min. Lavoro (*possibile delega vigilata alle reti associative e ai centri di servizio del volontariato)* verifica:

a) la sussistenza e la permanenza dei requisiti necessari all'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore;

b) il perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale;

c) l'adempimento degli obblighi derivanti dall'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore;

d) il diritto di avvalersi dei benefici anche fiscali e del 5 per mille derivanti dall'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore;

e) il corretto impiego delle risorse pubbliche, finanziarie e strumentali, ad essi attribuite.