



**Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Roma**

La Riforma del Terzo Settore Le novità sul Codice del Terzo Settore e sull'Impresa sociale

Introduzione alle novità della Riforma

Francesco Capogrossi Guarna

Presidente Commissione Terzo Settore e Non profit ODCEC Roma

Polo Natatorio Ostia (RM) - 30 novembre 2017





ATTUAZIONE RIFORMA TERZO SETTORE: RIFERIMENTI LEGISLATIVI

LEGGE DELEGA (L.6/6/2016 n.106) in vigore dal 3/7/2016 (GU N.141 DEL 18/6/2016)

Principale **obiettivo** il **riordino normativo** garantendo «*coerenza giuridica, logica e sistematica*»
attraverso:

a) Revisione della disciplina del **Libro I Titolo II del codice civile**

b) Riordino e revisione organica disciplina speciale, altre disposizioni e norme fiscali
(**Codice Terzo settore**)

c) Revisione della disciplina in materia di **Impresa sociale**

DECRETI ATTUATIVI	N. e data decreto	N. e data G.U.	In vigore dal
Servizio civile universale	DLgs 6.3.17 n.40	78 del 3/4/2017	18 aprile 2017
Cinque per mille	DLgs 3.7.17 n.111	166 del 18/7/2017	19 luglio 2017
Impresa sociale	DLgs 3.7.17 n.112	167 del 19/7/2017	20 luglio 2017
Codice del Terzo Settore	DLgs 3.7.17 n.117	179 del 2/8/2017	3 agosto 2017
Fondazione Italia Sociale	DPR 28.7.17	211 del 9/9/2017	10 settembre 2017



EFFETTI DELLA RIFORMA SUL SISTEMA NORMATIVO DEGLI ENTI NON PROFIT

- **Ridotta semplificazione** normativa e aumento **complessità applicativa** in ambito **giuridico e fiscale**
- Introduzione di un **sistema «duale»** o **«doppio binario»**:

1. Enti che **soddisfano** i requisiti degli **Enti del Terzo Settore (ETS)** con **obbligo** di:

- isciversi al Registro Unico del Terzo Settore (RUNTS), previa verifica di tutte condizioni con eventuale adeguamento statutario
- applicare le nuove regole sull'ordinamento generale e quelle fiscali

2. Enti che **non soddisfano** i requisiti degli ETS con la **conseguenza** di:

- rimanere all'esterno del nuovo sistema normativo per gli ETS
- continuare ad applicare il codice civile (libro I tit.II), le **norme fiscali** (*ante riforma, in ogni caso modificate in parte dalla riforma*) e le altre **leggi speciali** (*quelle ancora vigenti es. L. n.125/2014 sulle ONG, L. n.289/2002 e connesse su ASD e SSD*)
- essere comunque **esclusi** dai beneficiari del **5xmille**



QUALIFICA ENTI DEL TERZO SETTORE (ETS)

Tipologie soggettive ETS (art. 4 co.1)

- Organizzazioni di **Volontariato** (ODV)
- Associazioni **Promozione sociale** (APS)
- Enti **filantropici**
- **Imprese sociali** (incluse cooperative sociali)
- Reti associative
- Società di mutuo soccorso
- **Associazioni** (riconosciute e non)
- **Fondazioni**
- **Altri enti** di carattere privato
- **Enti religiosi** civilmente riconosciuti limitatamente ad attività di interesse generale, escluse quelle diverse, con regolamento e contabilità separata

In caso di abuso qualifica ETS sanzioni fino a 10 mila €

Soggetti **ESCLUSI** ex lege (art. 4 co.2)

- Amministrazioni **pubbliche**
- Formazioni e associazioni **politiche**
- **Sindacati**
- Associazioni professionali e **di rappresentanza** di categorie economiche
- Associazioni di **datori di lavoro**
- **Enti soggetti a direzione e coordinamento** o controllati dai suddetti enti esclusi
- Fondazioni bancarie

Sono ESCLUSI in ogni caso

- Enti in forma di società (eccetto imprese sociali)
- Enti in forma di comitato



FINALITA' E ATTIVITA' ENTI DEL TERZO SETTORE (ETS)

- Gli ETS **devono**:

1. perseguire *senza scopo di lucro* finalità **civiche, solidaristiche, di utilità sociale** (art.4 co.1)
2. esercitare in via esclusiva o principale **una o più attività di interesse generale tra i 26 settori** (tassativi) o **22 per le Imprese sociali** (il cui elenco può essere aggiornato con DPCM) – artt.4-5
3. realizzare le attività di interesse generale attraverso forme di azione **volontaria**, di **erogazione gratuita** di denaro, beni o servizi, di **mutualità** o di **produzione o scambio** di beni e di servizi (art.4)

- Gli ETS **possono**:

1. svolgere **attività diverse purché secondarie e strumentali**, di natura commerciale secondo **criteri e limiti da definire con DM** che tengano conto dell'insieme delle risorse, anche volontarie e gratuite, impiegate in tali attività rispetto a quelle nelle attività di interesse generale (art.6)
2. svolgere **attività d'impresa (commerciale)** in via esclusiva o principale



REGISTRO UNICO NAZIONALE DEL TERZO SETTORE (RUNTS)

- E' istituito presso il **Ministero Lavoro e Politiche Sociali** (*ufficio statale*) e gestito da **Regioni** (*ufficio regionale*) e **Province Autonome** (*ufficio provinciale*) – *art.45*
- Gli ETS hanno **l'obbligo di iscrizione** al RUNTS e di **deposito** di tutte le modifiche, delibere, provvedimenti e altri atti e fatti previsti dalla normativa (*art.11*)
- Vi è obbligo di iscrizione anche al **Registro Imprese** se *l'ETS svolge attività impresa esclusiva o prevalente*. Per le imprese sociali l'iscrizione al Registro Imprese soddisfa anche l'iscrizione al RUNTS
- E' **pubblico**, accessibile in **via telematica**, ha **efficacia dichiarativa** per gli **atti** iscritti **opponibili** ai terzi
- E' composto da **sette sezioni** per differenti tipologie di ETS (*art.46*)
- E' **vietata l'iscrizione in due o più sezioni** (*eccetto reti associative*)
- Da emanare un Decreto Ministeriale entro un anno dall'entrata in vigore del CTS (3/8/2018) su **operatività e procedura di iscrizione e trasmissione dati dei registri ODV e APS**
- Ogni riferimento al CTS e al RUNTS diviene efficace dalla sua operatività (*art.53 co.2*)



I REGISTRI ODV, APS e LE ONLUS – ABROGAZIONI

- Sono **abrogate** la **L. n.266/1991** (ODV) e la **L. n.383/2000** (APS) – **Art.102 co.1**
L'art.5-sexies DDL di conversione DL n.148/2017 (interpretazione autentica) prevede che l'art. 99, co.3 (art.14 DL n.35/2005, c.d. «più dai meno versi») e art.102 co.1 (abrogazioni) continuano ad applicarsi senza soluzione di continuità fino al 31/12/2017 (art.102 co.1)
- Sono **abrogate** le **norme in materia di ONLUS** (artt. 10-29 Dlgs n.460/1997, art.20-bis DPR n.600/1973, art.150 TUIR) a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Europea e comunque non prima del periodo d'imposta successivo all'operatività del RUNTS (termine art.104 co.2 CTS) - Art.102 co.2
- **Fino all'operatività del RUNTS continuano ad applicarsi le norme previgenti** ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione nei Registri ONLUS, ODV, APS, IMPRESE SOCIALI che si adeguano al CTS entro il 3/2/2019 (18 mesi dalla entrata in vigore del CTS). - Art.101 co.2-3
- **Il requisito di iscrizione al RUNTS, nelle more della sua istituzione,** è soddisfatto dalle reti associative e dagli ETS con l'iscrizione nei registri attualmente previsti dalle normative di settore.



SINTESI NOVITA' ORDINAMENTO E AMMINISTRAZIONE ETS

- Nuova modalità di **acquisto della personalità giuridica** (*art.22*), alternativa al DPR n.361/2000, con l'intervento di un notaio che effettua un **controllo di legalità**:
 1. **patrimonio minimo** di **15 mila €** per associazioni e **30 mila €** per fondazioni
 2. **intervento senza indugio** in caso di riduzione oltre 1/3
- Nuovi **vincoli rafforzati di utilizzo del patrimonio** (*artt.8-10*):
 1. divieti di **distribuzione anche indiretta con presunzioni ex lege** (*sanzioni fino a 20 mila €*)
 2. **devoluzione patrimonio residuo** in caso di scioglimento previo parere del RUNTS
 3. possibilità di costituire **patrimoni destinati** ad uno specifico affare
- Procedure **ammissione soci** e carattere **aperto associazioni** (*ammesse fondazioni partecipazione*)
- Novità **assemblee** (*diritti di voto, voto plurimo, per delega, per corrispondenza, in via elettronica, assemblee separate, competenze inderogabili) – *artt.23-25**
- **Requisiti organo di amministrazione** (*maggioranza tra soci, requisiti professionalità, rappresentanza generale, conflitto di interessi, responsabilità patrimoniale) - *artt.26-29**



SINTESI NOVITA' VOLONTARIATO (ODV) E PROMOZIONE SOCIALE (APS)

- Solo in forma di **associazione** costituita da **min. 7 persone fisiche** o **3** se **soci ODV/APS** (*artt.32-36*)
- **Ammessi altri enti (ETS o NON) come associati:**
 1. **< 50%** dei soci ODV/APS
 2. **> 50%** (*deroga*) per **Enti di Promozione Sportiva (EPS) iscritti al CONI** con un n° di **APS > 500**
- Possono impiegare **dipendenti** o lavoratori **autonomi** nei limiti del regolare funzionamento comunque **< al 50% dei volontari** ODV/APS o al **5% associati** (solo APS)
- **Nuova definizione di «volontario»** per tutti gli ETS (*artt.17-18*), con:
 1. obbligo iscrizione in apposito registro (esclusi i volontari occasionali)
 2. obbligo assicurazione contro infortuni e malattie (da definire con DM), essenziale per convenzioni con PA
 3. divieto di retribuire in qualunque modo l'attività (e incompatibilità di qualunque forma di lavoro)
 4. **possibilità di rimborsi spese analitici** anche con **autocertificazione** (max € 10/giorno o € 150/mese)
- Possono svolgere **attività diverse (commerciali)** oltre a quelle di interesse generale



SINTESI NOVITA' CONTABILITA' E BILANCIO ETS

- Obbligo **scritture contabili** (di fatto solo fiscale – art.87) e **libri sociali** (art.15):
 1. Contabilità «ordinaria» (libro giornale e inventari) e conservazione documenti
 2. Rendiconto economico-finanziario se proventi < 50 mila € annui
 3. Contabilità semplificata per attività commerciali (a prescindere dal volume dei ricavi)
 4. Tenuta di contabilità separata (commerciale/non commerciale)
- Obbligo **bilancio ETS ordinari** (SP, rendiconto, relazione missione) e minori (rendiconto per cassa) se proventi < 220 mila € (secondo «modulistica» o «schemi» da emanare con DM entro 3/8/2018) - art.13
- Obbligo **bilancio d'esercizio ex artt.2423 e segg. c.c.** se esercizio d'impresa esclusiva o prevalente
- Obbligo **bilancio sociale** (se proventi > 1 milione €), anche ai fini della valutazione **dell'impatto sociale**, secondo Linee guida da emanare con DM (entro 3/8/2018) - art.14
- Obbligo **pubblicazione emolumenti e compensi** (se proventi > 100 mila €) corrisposti a organi di amministrazione, controllo, dirigenti e associati



SINTESI ORGANO DI CONTROLLO - PROMOZIONE E SOSTEGNO ETS

ORGANO DI CONTROLLO

- **Organo di controllo** (*anche monocratico*) con funzioni di vigilanza (*anche su DLgs 231/2001*), legalità e monitoraggio «sociale» (art.30):
 1. **obbligo** per fondazioni e patrimoni separati;
 2. **obbligo** per associazioni al superamento di **due limiti per due esercizi consecutivi** (attivo 110 mila €; proventi 220 mila €; dipendenti in media 5 unità)
- **Obbligo revisione legale** al superamento di **due limiti per due esercizi** (attivo 1 mln e 100 mila €; proventi 2 mln 200 mila €; dipendenti in media 12 unità) e patrimoni separati (*art.31*)

PROMOZIONE E SOSTEGNO (*artt.67-78*)

- Accesso al **credito agevolato e privilegio crediti** ODV e APS
- Promozione accesso a **finanziamenti del FSE**
- Nuovi **titoli di solidarietà** (*obbligazioni e altri titoli di debito*)
- Regime fiscale **social lending** (*portali on line prestiti tra privati*)
- **Altri interventi di favore** (*comodato d'uso beni pubblici, somministrazione alimenti e bevande, sedi ETS compatibili qualsiasi destinazione uso, fondo progetti di interesse generale, fondo nazionale ODV e APS, contributi acquisto beni strumentali*)



(artt.79-89)

- **Nuovo regime fiscale ETS** (*diversi da imprese sociali*)
- **Nuovi elementi** qualifica tributaria **non commerciale o commerciale** (*perdita status fiscale ma non di ETS*)
- **Decommercializzazione** attività di **interesse generale per** attività di interesse generale se:
 1. gratuite o con corrispettivi < costi effettivi
 2. ricerca scientifica (art.5 lett.h) svolta direttamente o affidata a università o enti di ricerca
 3. raccolte pubbliche di fondi occasionali
 4. contributi e apporti da PA (anche non in convenzione e/o accreditamento)
 5. svolta agli associati, familiari e conviventi in conformità ai fini istituzionali (*decommercializzati i corrispettivi specifici per attività in diretta attuazione degli scopi in caso di APS*)

- **Nuovo regime forfetario ETS** (*opzionale e solo su reddito, non su adempimenti contabili*):
 - 7% o 5% ricavi fino a 130 mila €
 - 10% o 7% ricavi da 130 mila1 a 300 mila €
 - 17% o 14% per ricavi oltre 300 mila €Gli ETS in regime forfetario sono esclusi dagli studi di settore, dai parametri e dagli indici sistematici di affidabilità
- **Fiscalità agevolata e regime forfetario** (opzionale) per **ODV e APS** (1%, 3% ricavi entro 130 mila €):
 1. esonero obblighi registrazione e contabili contabile (solo conservazione documenti)
 2. ai fini IVA nessuna rivalsa senza diritto alla detrazione



(artt.79-89)

- **Social bonus** (credito imposta 65% persone fisiche o 50% imprese su progetti recupero immobili confiscati)
- Nuove **detrazioni e deduzioni erogazioni liberali**:
 1. detrazione 30% Irpef o 35% se ODV con limite 30 mila €, deduzione Irpef-Ires con limite 10% reddito
 2. Obbligo di comunicare eventuale perdita di qualifica di ente non commerciale ai fini della inapplicabilità delle agevolazioni fiscali su detrazioni e deduzioni pena sanzioni
- Agevolazioni **imposte indirette** (*anche se coop.sociali ed escluse imp.soc. società*) per:
 1. Trasferimenti gratuiti (esenti imposte successioni e donazioni, ipotecarie e catastali)
 2. Atti costitutivi, statuti e operazioni straordinarie (imposta di bollo fissa)
 3. Modifiche statutarie a seguito di modifiche normative (esente imposta registro)
 4. Atti traslativi di proprietà e diritti reali (imposta registro, ipotecarie e catastali fisse a precise condizioni)
 5. Atti, documenti, istanze ecc..(esenti imposta di bollo)
- Esenzioni o riduzioni tributi locali (*IMU, TASI, IRAP, imposta intrattenimenti, TTCCGG*)



MODIFICHE NORME TRIBUTARIE PREVIGENTI PER ETS e NON ETS

NORME FISCALI AGEVOLATIVE NON PIU' APPLICABILI AGLI ETS (art.89)

- **Riduzione aliquota IRES 50%** (art.6 DPR n.601/1973) ad eccezione enti religiosi ETS limitatamente alle attività diverse
- **Decommercializzazione** corrispettivi specifici (art.148 co.3 TUIR) ad eccezione per APS
- Norme su **Mod. EAS** (DL n.185/2008 conv. L. n. 2/2009)
- **Regime forfetario** (L. n.398/1991)
- **Regime forfetario enti non commerciali** (art.145 TUIR), ad eccezione per attività di interesse generale degli enti religiosi ETS

NORME FISCALI AGEVOLATIVE MODIFICATE PER GLI ENTI NON ETS (art.89,99 CTS, art.3 Dlgs 111/17)

- **Regime forfetario (L. n.398/1991)** applicabile solo a ASD/SSD, esclusi gli **altri enti associativi diversi** (L. n.66/1992 e L. n.350/2003)
- **Decommercializzazione** corrispettivi specifici (Art.148 co.3 TUIR), vigente solo per associazioni sindacali, di categoria, religiose e ASD
- **Abrogazione di tutte le norme agevolative fiscali di leggi speciali** (ODV, APS, ONLUS) che **solo in parte** sono confluite nel CTS
- **Esclusione dal 5xmille** degli enti non ETS (*ad eccezione enti ricerca scientifica, sanitaria, ASD con «attività di interesse sociale»*)



- **Nuova qualifica** (coop. sociali di diritto)- artt.1-2 Dlgs 112/17
- **enti privati, anche in forma societaria**, senza scopo di lucro con attività d'impresa di interesse generale (22 settori) - in via stabile e principale - per **finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale**. *E' comunque tale quella ove sono occupati svantaggiati in misura > 30%*
- modalità di gestione responsabili e trasparenti, favorendo il più **ampio coinvolgimento** di tutti i soggetti interessati
- **enti religiosi** civilmente riconosciuti per l'attività di interesse generale (*con apposito regolamento, patrimonio destinato e contabilità separata*)
- Le imprese sociali già costituite possono **adeguare gli statuti entro 12 mesi**

Enti esclusi: società unico socio persona fisica, enti della PA, enti che limitano beni o servizi ai soci, fondazioni bancarie

Assenza scopo di lucro (art.3)

- avanzi e utili destinati alle attività o ad incremento del patrimonio
- è vietata la distribuzione indiretta (presunzioni)
- è ammesso il rimborso al socio del capitale versato
- può **destinare una quota < 50% utili** ad aumento gratuito capitale, a distribuzione dividendi nel limite interesse max buoni postali fruttiferi aumentati di 2,5% o a erogazioni gratuite a progetti ETS (unica ipotesi applicabile in caso di imprese sociali non in forma societaria)

Divieto direzione coordinamento e controllo di enti esclusi (società unico socio p.f., enti lucrativi o PA (art.4)



Ordinamento e amministrazione (artt.7-8)

- Possibile **riserva a soggetti esterni** la nomina di componenti di organi sociali ferma restando la maggioranza riservata all'assemblea dei soci
- Ammissione ed esclusione soci secondo il principio di non discriminazione

Contabilità e bilancio (art.9)

- **Libro giornale e inventari** conformi al cod.civ.
- Redazione e deposito al Registro Imprese **bilancio ai sensi del cod. civ.** (art.2423 e segg)
- Redazione, deposito e pubblicazione sito *web* il **bilancio sociale** secondo linee guida (DM)

Organo controllo (art.10)

- Uno o più **sindaci**, anche su DLgs 231/01 e con funzioni di monitoraggio dell'osservanza delle finalità sociali
- Obbligo di **revisione legale** revisore o società di revisione al superamento di due dei limiti art.2435-bis cod. civ.

Coinvolgimento interessati e lavoratori (art.11)

- Previsione **forme di coinvolgimento** di lavoratori, utenti e altri interessati alle attività d'impresa (*consultazione, partecipazione e influenza decisioni*)
- I lavoratori hanno diritto a trattamenti economici non inferiori ai CCNL e la differenza retributiva max non può essere > al rapporto di uno a otto



MISURE DI SOSTEGNO E AGEVOLAZIONI (art.18)

- **Fondo promozione e sviluppo** (max 3% utili netti annuali)
- **Misure fiscali** e di sostegno economico
 1. **esclusione** dal reddito imponibile degli **utili** ad incremento delle riserve indivisibili in sospensione d'imposta ed effettivamente destinati all'attività statutaria o ad incremento del patrimonio (cfr. coop.sociali L.381/91)
- **Agevolazioni agli investimenti** da mantenere per almeno 3 anni
 1. **Persone fisiche:** detraibilità 30% IRPEF investimento nel capitale sociale e max 1 milione € annui
 2. **Imprese:** esclusione IRES in misura del 30% dell'importo e max 1,8 milioni € annui.
- Nuove disposizioni su intermediazione finanziaria
- **Previsioni fiscali soggette all'approvazione della Commissione UE**



Decorrenza	ENTRATA IN VIGORE DIFFERENZIATA CODICE TERZO SETTORE (CTS)
Dal 3/8/2017	Sono in vigore tutte le norme CTS, <u>salvo deroghe</u> (in attesa di emanazione n.24 D.M. regolamentari)
Dal 3/8/2017	Sono abrogate le norme su ODV, APS, ONLUS . A tali enti continuano ad applicarsi in via transitoria quelle previgenti adeguandosi entro 18 mesi (3/2/2019) e comunque fino all'operatività del Registro Unico Nazionale Terzo Settore (RUNTS).
Dal 1/1/2018	Entrano in vigore, in via transitoria, solo alcune norme fiscali agevolate per ODV, APS, ONLUS : <u>titoli solidarietà (art.77), social lending (art.78), social bonus (art.81), imposte indir. e trib.locali (art.82), erogazioni liberali (art.83), esenzione redditi immobili ODV APS (art.84 co.2 e 85 co.7), deduzioni e detrazioni per oneri (art.102 co.1 lett.e,f,g)</u> . Sono abrogate le norme sostituite da tali disposizioni le stesse continuano ad applicarsi senza soluzione di continuità fino al 31/12/2017 (art.5-sexies DDL di conversione DL 148/17)
Entro il 3/8/2018	DM regolamentari (art.101 co.12) tra cui es. procedure iscrizione al RUNTS, criteri e limiti attività diverse, schemi bilancio, linee guida bilancio sociale, statuti standard.
Termine variabile (2019)	Tutte le disposizioni fiscali (<u>regime fiscale ETS e agevolazioni Titolo X CTS</u>), quelle di <u>coordinamento normativo (art.89)</u> e le <u>abrogazioni o modifiche di norme fiscali (art. 102 co.2)</u> – salvo le deroghe di cui sopra - <u>si applicano dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione Commissione UE e comunque non prima del periodo d'imposta successivo all'operatività del RUNTS (art.104 co.2)</u> . <i>L'art.104 si interpreta nel senso che i termini di decorrenza co.1 e 2 valgono anche per l'applicabilità delle disposizioni fiscali che prevedono corrispondentemente modifiche o abrogazioni di norme vigenti prima dell'entrata in vigore CTS. Pertanto, le disposizioni fiscali artt. 99, co. 3 (art.14 DL n.35/2005), e 102, co.1 (abrogazioni), continuano a trovare applicazione senza soluzione di continuità fino al 31 dicembre 2017.</i>