



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE: STATO DI ATTUAZIONE E TEMATICHE PROFESSIONALI

L'attività e la posizione del Consiglio Nazionale sulla Riforma del Terzo Settore

Maurizio POSTAL

Consigliere Nazionale con delega No Profit Cndcec

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



L'importanza della Riforma

- Il Primo «**Censimento permanente**» sulle istituzioni non profit italiane pubblicato dall'Istat nel dicembre 2017 parla di
 - 336. 000 enti nel 2015 (+ 10% rispetto al 2011)
 - 789.000 dipendenti occupati (+ 15%)
 - 5.500,000 volontari attivi (+ 16%).
- I **dottori commercialisti e gli esperti contabili sono presenti a tutti i livelli** e in molteplici vesti nel mondo no profit: come consulenti, revisori, componenti degli organi di controllo, amministratori.
- L'attuazione della Riforma stessa è un'occasione **di grande impegno professionale** per i colleghi coinvolti in tutti i livelli citati:
 - si tratta di definire innanzitutto **la futura classificazione dell'ente**, tenendo conto delle implicazioni civilistiche, tributarie (dirette, indirette, tributi locali e erogazioni liberali), finanziarie e amministrative connesse alla scelta;
 - conseguentemente di far adottare un **nuovo statuto** e nuovi assetti di governance;
 - di costruire un **nuovo sistema contabile** e di controllo
 - e di organizzare i **nuovi adempimenti** amministrativi, di rendicontazione e di accountability (si pensi al bilancio sociale).



L'Attività del CNDCEC

- Effettuati interventi durante l'iter parlamentare della **Legge Delega**
- Costituito un **Gruppo di Lavoro per seguire la Riforma** del Terzo Settore
- Realizzati interventi nella fase di formulazione dei **Decreti Legislativi** da parte del Ministero del Lavoro e delle Attività Sociali e partecipato ad audizioni presso le **Commissioni**
- Emanato un **Primo commento** destinato agli iscritti ad Agosto 2017; emanata una **Circolare Generale sulla riforma** in data 10 Novembre 2017 (consultabile sul sito del CN); verrà fatta una **nuova versione** dopo l'emanazione dei decreti attuativi e correttivi
- Predisposte e trasmesse al Minlavoro alcune **proposte normative migliorative da inserire nel Decreto correttivo** previsto entro 12 mesi dalla entrata in vigore del CTS (art. 1, co.7. L. 106/2016)
- Sono previste alcune monografie sulla Riforma della FNC (a dicembre 2017 sulle erogazioni liberali; tra pochi giorni un lavoro sul regime transitorio)
- Le **riprese di questo Convegno Nazionale** saranno messe a disposizione degli Ordini
- Il CN si proporrà come controparte tecnica nell'elaborazione degli schemi e dei criteri di formazione dei **bilanci di esercizio** e dei **bilanci sociali** da parte del Ministero
- Possibile l'emanazione di **principi di comportamento** dell'organo di controllo degli ETS



I Focus Points della Riforma/1

- La legge delega prevedeva un nuovo quadro unitario degli ETS: in realtà il D.Lgs. 117/2017 ha **CREATO UN SISTEMA DUALE**, sia civilistico che tributario, con **soggetti esclusi** dagli ETS *ex lege* e altri che resteranno **fuori** dalla sua portata **per scelta**
- **QUASI ASSENTI GLI INTERVENTI SUL CODICE CIVILE**: è stato introdotto il solo art. 42-*bis* mentre la delega prevedeva una riforma generale del Libro I del C.C.; finalmente sono possibili **OPERAZIONI STRAORDINARIE tra associazioni e/o fondazioni** in via diretta
- La **STRUTTURA PORTANTE** della riforma è il nuovo **REGISTRO UNICO NAZIONALE DEL TERZO SETTORE**: solo iscrivendosi ad esso, in una delle 7 categorie previste, un ente privato senza scopo di lucro può definirsi ETS (o se di categoria speciale APS, ODV, Ente Filantropico, Società di Mutuo Soccorso o Impresa Sociale) e vedersi applicate le norme previste dai 3 decreti delegati attuativi della Riforma



I Focus Points della Riforma/2

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



I Focus Points della Riforma/3

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



Gli Emendamenti proposti dal CN/1

Sono un contributo per il completamento della revisione organica delle norme del Terzo Settore con particolare riguardo alle problematiche professionali (**in rosso le parti accolte nella bozza di decreto correttivo**)

FINALIZZATI ALL'AMPLIAMENTO DEGLI ETS

- Art. 11-Iscrizione: si propone di inserire nuovo comma 3-bis, che afferma «L'iscrizione nel registro unico del Terzo settore non è incompatibile con l'iscrizione nel registro delle **associazioni e società sportive dilettantistiche** tenuto dal CONI (...)»
- Art. 89-Coordinamento Normativo: si chiede di inserire il co. 3-bis, per **prevedere che il divieto di applicazione agli ETS degli artt. 143, co. 3, 144 co. 2,5 e 6, 145, 148 e 149 TUIR nonché della L. 398/1991 non riguardi le ASD iscritte al RUNTS** che risultano iscritte anche al registro CONI. In questo modo le ASD, anche se iscritte quali ETS, non perderebbero la decommercializzazione delle attività svolte in convenzione con gli enti pubblici, dei corrispettivi specifici per i servizi resi agli associati e il regime forfettario di favore (anche ai fini IVA) previsto dalla L. 398.
- Art. 89-Coordinamento Normativo: il comma 4 si propone di mantenere il regime di decommercializzazione oggi previsto dall'art. 148, co. 3, TUIR alle **prestazioni specifiche nei confronti degli associati per le associazioni culturali e di formazione extra-scolastica** della persona (come ETS questi proventi non sono decommercializzati per ODV e ATS).



Gli Emendamenti proposti dal CN/2

FINALIZZATI A OMOGENEIZZARE NORME CIVILISTICHE E TRIBUTARIE IN MATERIA CONTABILE

- Art. 13-Scritture contabili e bilancio: nel comma 1 si sostituisce il termine «rendiconto finanziario» con «**rendiconto gestionale**» tra i documenti del bilancio per i gli ETS non piccoli e «**rendiconto per cassa**» per gli ETS piccoli. Si inserisce il comma 1-bis che prevede l'obbligo di **convocazione dell'assemblea** di bilancio entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio.
- Art. 13-Scritture contabili e bilancio: nel comma 4 per i **soggetti ammessi ai regimi forfettari tributari** di determinazione del reddito imponibile di cui all'art. 80 e 86 del CTS si inserisce la precisazione che non si applicano gli obblighi contabili dell'art. 2214 c.c..
- Art. 13-Scritture contabili e bilancio: nel comma 6 si inserisce la previsione che l'organo amministrativo **documenta le attività secondarie e strumentali di cui all'art. 6**, prevista ordinariamente nella relazione di missione, **con un'annotazione nel rendiconto di cassa per gli ETS piccoli o nella nota integrativa per gli ETS commerciali**.
- Art. 48-Contenuto e aggiornamento (del Registro Unico nazionale del Terzo Settore): si propone di prevedere nel comma 3 che i bilanci e i rendiconti delle raccolte fondi siano depositati nel RUNTS entro 60 giorni dalla data di approvazione del bilancio e non entro il 30 giugno di ogni anno.



Gli Emendamenti proposti dal CN/2

FINALIZZATI A OMOGENEIZZARE NORME CIVILISTICHE E TRIBUTARIE IN MATERIA CONTABILE

- Art. 87-Tenuta e conservazione delle scritture contabili degli ETS: nel comma 1 lett. a) si chiede di **sostituire la previsione ai fini tributari della compilazione di un apposito documento**, in cui rappresentare adeguatamente per le attività complessivamente svolte la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'ente, **con il bilancio di esercizio previsto dall'art. 13** ai fini civilistici (richiamando così anche i relativi termini di approvazione).
- Art. 87-Tenuta e conservazione delle scritture contabili degli ETS: per i piccoli ETS prevedere che il limite al di sotto del quale è consentito il semplice **rendiconto di cassa previsto dalla disposizione tributaria sia allineato a quello previsto civilisticamente** dall'art. 13, portandolo da 50 mila a 220 mila euro di proventi.
- Art. 87-Tenuta e conservazione delle scritture contabili degli ETS: rettificare il **termine di rendicontazione specifica delle raccolte pubbliche di fondi** (oggi 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio, da allineare col termine del bilancio).



Gli Emendamenti proposti dal CN/3

FINALIZZATI A CHIARIRE IL RAPPORTO TRA CONTROLLO INTERNO E REVISIONE LEGALE

- Art. 30-Organo di controllo: con un intervento sul comma 1 si è chiesto **l'obbligo dell'organo di controllo anche sotto la soglia** (110 mila euro di attivo, 220 mila di entrate, 5 occupati medi) anche per le associazioni riconosciute oltre che per le fondazioni.
- Art. 30-Organo di controllo: con riferimento al comma 6 (« ...Esso esercita inoltre il controllo contabile nel caso non sia nominato un soggetto incaricato della revisione legale dei conti o nel caso in cui uno dei suoi componenti sia un revisore legale iscritto nell'apposito registro») si è chiesta la precisazione che **l'organo di controllo esercita la revisione legale** solo se l'ETS supera i limiti previsti dal successivo art. 31 per l'istituzione di tale attività e se incaricato in alternativa al revisore esterno. E che in questo caso **tutti i suoi componenti devono essere iscritti** nel registro dei revisori.

La bozza di correttivo prevede: **«Fermo restando il controllo contabile ai sensi del presente articolo, l'atto costitutivo o lo statuto possono attribuire all'organo di controllo, di cui sia componente almeno un revisore legale iscritto nell'apposito registro, la revisione legale dei conti nei casi in cui essa sia obbligatoria ai sensi dell'articolo 31».**



Gli Emendamenti proposti dal CN/4

FINALIZZATI A CHIARIRE LA DISCIPLINA TRANSITORIA

- Art. 53-Funzionamento del Registro: si propone l'inserimento di un comma 3-*bis* che prevede nella **fase transitoria** compresa tra il 3,8,2017 e l'operatività del RUNTS che **gli enti di nuova costituzione** possono iscriversi: a) nei rispettivi preesistenti registri speciali se rispondenti alle nuove disposizioni speciali (imprese sociali, APS, ODV, SMS); b) nel registro delle ONLUS secondo le prescrizioni del D. Lgs. 460/1997.
- Art. 56-Convenzioni: le amministrazioni pubbliche possono sottoscrivere con le ODV e le APS iscritte al RUNTS da almeno 6 mesi convenzioni finalizzate allo svolgimento di attività o servizi sociali di interesse generale se più favorevoli del ricorso al mercato. Si propone un comma 1-*bis* che sempre nella **fase transitoria** prevede che **i 6 mesi si conteggiano dall'iscrizione nei registri speciali** ante RUNTS (prima della trasmigrazione).
- Art. 57-Servizio di trasporto sanitario di emergenza e urgenza: analoga proposta è prevista per il computo nel periodo transitorio dei 6 mesi di anzianità di iscrizione previsti dall'art. 57 per gli affidamenti prioritari dei servizi di trasporto sanitario di emergenza alle ODV aderenti a reti associative



Gli Emendamenti proposti dal CN/5

FINALIZZATI A SEMPLIFICARE LE NORME TRIBUTARIE

- Art. 79-Disposizioni in materia di imposte sui redditi. Al comma 2 che definisce quando le attività di interesse generale sono considerate svolte in forma non commerciale, vale a dire quando sono svolte in forma gratuita o **con corrispettivi che non superano i costi effettivi**, si chiede la precisazione che questi ultimi siano definiti come **«costi pieni»**. (N.B.: la bozza di correttivo consentirebbe il superamento temporaneo dei costi del 10%, per non più di 2 periodi d'imposta consecutivi).
- Art. 79-Disposizioni in materia di imposte sui redditi. Nel comma 4, che definisce i proventi che non concorrono alla formazione del reddito degli ETS commerciali, si propone di sostituire il caso sub lettera a), che oggi prevede **«i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente** anche mediante offerte di beni di modico valore e di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione» con le **entrate da tutte le raccolte fondi previste dall'art. 7, anche se realizzate in forma organizzata e continuativa**, purché integralmente destinate allo svolgimento delle attività di cui all'art. 5.



Gli Emendamenti proposti dal CN/6

- Art. 4 D.PR. 633/1972 – si propone l’inserimento di alcuni commi per allineare:
 - **i corrispettivi per i servizi specifici** a favore degli associati **degli enti associativi** decommercializzati tra la previsione dell’art. 148 co. 3 TUIR e quella dell’art. 4 co. 4 DPR 633/1972;
 - le attività decommercializzate ai fini delle imposte sui redditi dagli artt. 84 e 85 del CTS **per ODV e APS** anche ai fini Iva.



Le scelte da fare nel periodo transitorio/1

- Gli enti sono chiamati a scegliere se divenire ETS e **in caso positivo come classificarsi all'interno delle 6 categorie** previste dal RUNTS (ODV, APS, enti filantropici, imprese sociali, società di mutuo soccorso, associazioni e fondazioni della categoria residuale) entro l'operatività del RUNTS
- Solo ODV e APS **transiteranno in maniera automatica** ex art. 54
- Solo ODV e APS Tutti gli enti verosimilmente dovranno **adottare un nuovo statuto** entro il termine di cui sopra e sottoporlo all'esame dell'Ufficio del RUNTS per l'iscrizione (i 18 mesi previsti dall'art. 101, co. 2, sono stabiliti solo per Odv, Aps e Onlus)
- Le **Onlus che non si iscriveranno** a una delle sezioni del RUNTS dovranno devolvere il patrimonio ai fini di pubblica utilità
- Le prime indicazioni di diritto transitorio fornite dal Minlavoro con la lettera del 29.12.2017 hanno ribadito che i **«vecchi registri» continuano ad operare** in attesa dell'operatività del RUNTS, con vecchie regole e procedimenti; e che i **nuovi enti devono tenere conto anche delle disposizioni del CTS**, dato che sono per essi già in vigore se *«non presentano un nesso di diretta riconducibilità all'istituzione ed all'operatività del registro unico nazionale ...»*



Le scelte da fare nel periodo transitorio/2

- Il MinLavoro ha inoltre affermato:
 - la generale applicabilità immediata delle norme del CTS relative al **bilancio di esercizio**, alle **pubblicazioni sul sito internet relative agli emolumenti**, compensi, ecc. previste dall'art. 14, comma 2 (dal 2019 per il 2018)
 - la **non immediata obbligatorietà del bilancio sociale** mancando le relative linee guida, che sono un elemento pregnante data anche la necessità per l'organo di controllo di attestarne la conformità
 - il possibile inserimento negli statuti di ODV e APS iscritte dell'**acronimo ETS** fin da ora (data il passaggio automatico di questi enti al RUNTS), senza poterlo però spendere verso il pubblico fino alla operatività del RUNTS
- In vista delle prossime assemblee gli operatori si stanno interrogando su **altre questioni non affrontate**, come ad esempio sulla decorrenza dell'obbligo di revisione legale prevista dall'art. 31 CTS.



GRAZIE PER L'ATTENZIONE!!!

