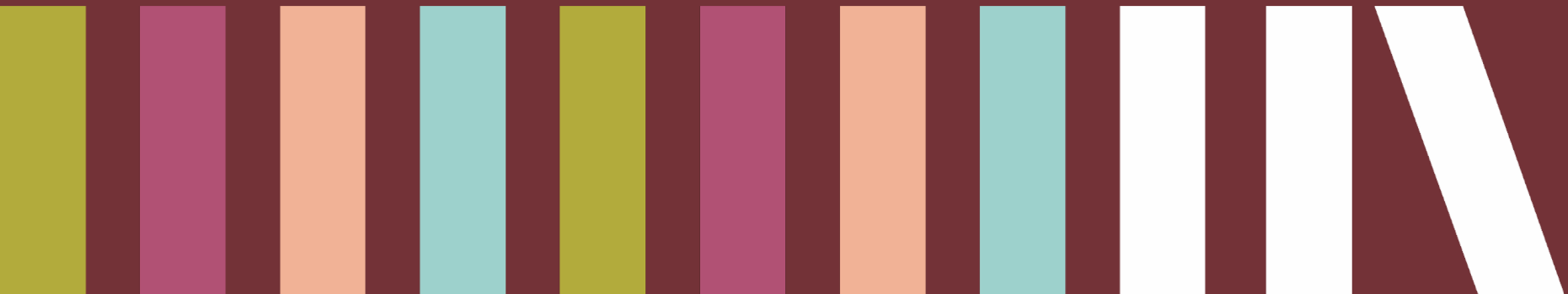


Aspetti normativi e fiscali del Terzo Settore



Parte 1: Il Codice del Terzo Settore (*D.lgs. n. 117/2017*)

AMBITO SOGGETTIVO

- Enti del I libro codice civile (associazioni riconosciute e non, fondazioni e altri enti privati diversi dalle società);
- Organizzazioni di volontariato;
- Associazioni di promozione sociale;
- Imprese sociali, comprese le cooperative sociali;
- Società di mutuo soccorso;
- Reti associative;
- Enti filantropici;
- Enti religiosi civilmente riconosciuti;

Parte 1: Il Codice del Terzo Settore (*D.lgs. n. 117/2017*)

AMBITO SOGGETTIVO

NON POSSONO ESSERE ETS:

- Enti pubblici
- 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

Parte 1: Il Codice del Terzo Settore (D.lgs. n. 117/2017)

AMBITO OGGETTIVO

Gli ETS sono costituiti per il **perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale** e realizzano **attività di interesse generale** attraverso forme di azione volontaria e gratuita o mutualistica o di produzione e scambio di beni e servizi.

Parte 1: Il Codice del Terzo Settore (D.lgs. n. 117/2017)

ATTIVITA' DI INTERESSE GENERALE ART.5 CTS

- Interventi e servizi sociali e sanitari;
- Educazione, istruzione e formazione;
- Tutela e valorizzazione del patrimonio ambientale e culturale;
- Attività culturali, ricreative, artistiche di utilità sociale;
- Organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso;
- Formazione extra-scolastica;
- Accoglienza umanitaria;
-

Sono anche esercitabili ulteriori attività secondarie, c.d. «diverse», purché strumentali rispetto alle attività di interesse generale

Parte 1: Il Codice del Terzo Settore (D.lgs. n. 117/2017)

PROFILI FISCALI

In particolare, il CTS:

- detta **criteri uniformi per individuare la «commercialità» o «non commercialità»**, sotto il profilo fiscale degli ETS e delle attività da questi svolte;
- prevede **regimi forfettari agevolati** per la tassazione dei redditi d'impresa prodotti dagli ETS non commerciali, dalle Organizzazioni di volontariato (OdV) e dalle Associazioni di promozione sociale (Aps);
- introduce **incentivi fiscali volti a sostenere gli ETS** (ad es. il «social bonus», le agevolazioni in materia di imposte indirette e tributi locali, le detrazioni e deduzioni per le erogazioni liberali nei confronti degli ETS).

Parte 1: Il Codice del Terzo Settore (D.lgs. n. 117/2017)

Novità: la commercialità può costituire un elemento fisiologico nel perseguimento delle finalità istituzionali di interesse generale, ferma restando la necessità di distinguere e valorizzare, sul versante fiscale, i diversi modelli di svolgimento delle attività di interesse generale (art. 5 del CTS) e diverse (art. 6 del CTS).



In altri termini, viene espressamente ammessa la possibilità per gli ETS di scegliere se agire, nello svolgimento delle proprie attività istituzionali, secondo schemi erogativi o imprenditoriali.

Gli enti potranno in astratto configurarsi come ETS commerciali o non commerciali, in ragione dei diversi criteri posti dall'**art. 79 del CTS**.

Parte 1: Il Codice del Terzo Settore (D.lgs. n. 117/2017)

Il rapporto tra natura dell'attività svolta e natura dell'ente

La qualifica dell'ente come commerciale o non commerciale risulta, quindi, strettamente connessa all'inquadramento prioritario dell'attività svolta.

L'art. 79 al comma 2 stabilisce un criterio generale per cui le attività di interesse generale (elencate dall'art. 5 del CTS) si considerano non commerciali se:

- svolte a titolo gratuito;
- svolte dietro corrispettivi che non superano i costi effettivi.

Comma 2-*bis*:

Le attività di cui al comma 2 si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il 6 per cento i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre tre periodi di imposta consecutivi.

Sono non commerciali anche (Comma 3):

Le attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolte direttamente dagli ETS, purché tutti gli utili siano reinvestiti nella ricerca e nella pubblica diffusione dei loro dati, o affidate ad università e altri organismi di ricerca.

Parte 1: Il Codice del Terzo Settore (D.lgs. n. 117/2017)

In base al comma 4 dell'art. 79 non concorrono alla formazione del reddito degli ETS non commerciali:

a) 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;

a) I contributi e gli apporti erogati da parte delle amministrazioni pubbliche

Le entrate delle attività non commerciali sono (comma 5-bis):

- I contributi;
- Le sovvenzioni;
- Le liberalità;
- Le quote associative dell'ente;
- Ogni altra attività assimilabile alle precedenti ivi compresi i proventi e le entrate considerate non commerciali ai sensi dei commi 2, 3 e 4, lett. b), tenuto conto altresì del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali.

Parte 1: Il Codice del Terzo Settore (D.lgs. n. 117/2017)

Nello specifico:

- gli enti organizzati in base a modelli essenzialmente «erogativi» potrebbero inquadarsi tra gli ETS non commerciali, accedendo così alla decommercializzazione delle attività istituzionali e potendo tassare eventuali ricavi, derivanti da attività di tipo commerciale in base a coefficienti di redditività opzionali.
- gli enti che si qualifichino come ETS commerciali, potranno eventualmente collocarsi tra le imprese sociali, con conseguente detassazione degli utili destinati all'incremento del patrimonio o reinvestiti nelle finalità istituzionali di interesse generale (art. 18 del d.lgs. n. 112/2017).

Parte 1: Il Codice del Terzo Settore (D.lgs. n. 117/2017)

LE ATTIVITA' DIVERSE – ART. 6 CTS

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

siano secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale



Limiti: deve ricorrere almeno una delle seguenti due condizioni, relative ai ricavi e ai costi dell'attività determinati in ciascun esercizio:

- i ricavi da attività diverse non sono superiori al 30% delle entrate complessive dell'ente;
- i ricavi da attività diverse non sono superiori al 66% dei costi complessivi dell'ente.

Costi complessivi intesi come la sommatoria di costi “contabili” e costi figurativi:

- i costi figurativi relativi all'impiego di volontari non occasionali, misurati tramite l'applicazione, alle ore di attività di volontariato effettivamente prestate, della retribuzione oraria lorda prevista dai contratti collettivi;
- le erogazioni gratuite di denaro e le cessioni o erogazioni gratuite di beni o servizi, per il loro valore normale;
- la differenza tra il valore normale dei beni o servizi acquistati ai fini dello svolgimento dell'attività statutaria e il loro costo effettivo di acquisto

Parte 1: Il Codice del Terzo Settore (D.lgs. n. 117/2017)

L'art. 80 del CTS prevede che gli ETS che rispettano i requisiti di non commercialità, potranno optare per un regime fiscale forfettario che prevede l'applicazione di **coefficienti di redditività differenziati** legati sia all'ammontare dei ricavi conseguiti sia alla tipologia di attività svolta (prestazione di servizi ovvero altre attività).

Per ODV e APS l'**articolo 86** prevede che possano applicare:

- Un ulteriore regime fiscale forfettario
- Un regime contabile semplificato ad hoc



Sono esonerate dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili ed inoltre non sono tenute ad operare le ritenute alla fonte di cui al titolo III del D.P.R. 600/1973.

Le **ODV** che vogliono adottare il regime forfettario, determinano il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi percepiti un coefficiente di redditività pari all'1%.
Per le **APS** il coefficiente di redditività è pari al 3%

- Solo se nel periodo d'imposta precedente hanno percepito **ricavi, ragguagliati al periodo d'imposta, non superiori a 130.000 euro**
- Il regime forfettario cessa di avere applicazione a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui viene meno taluna delle condizioni richieste per l'accesso al regime.

Parte 1: Il Codice del Terzo Settore (D.lgs. n. 117/2017)

Ulteriori ipotesi di decommercializzazione per APS e ODV (art. 84):

la vendita senza intermediari di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito o prodotti dagli assistiti;
la somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni celebrazioni
e simili aventi carattere occasionale.



svolte **senza l'impiego di mezzi, organizzati professionalmente, per fini di concorrenzialità sul mercato**

- Per le sole APS sono altresì decommercializzate le **somministrazioni di alimenti e bevande** effettuate presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, nonché l'organizzazione di viaggi o soggiorni turistici, anche a fronte di corrispettivi specifici, purché tali attività siano complementari rispetto a quelle istituzionali e siano svolte nei confronti degli associati o dei loro familiari conviventi, senza avvalersi di strumenti pubblicitari o di diffusione di informazioni a soggetti terzi (**art. 85, comma 4, del CTS**).

Parte 1: Il Codice del Terzo Settore (D.lgs. n. 117/2017)

Sono già in vigore le seguenti norme agevolative previste dal CTS:

- Social bonus (art. 81);
- Le agevolazioni imposte indirette e tributi locali (art. 82);
- La disciplina delle erogazioni liberali (art. 83);
- L'esenzione IRES per i redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte di OdV e APS (artt. 84, comma 2 e 85, comma 7).

Disposizioni la cui efficacia è subordinata all'autorizzazione della Commissione UE:

- Art 77 in materia di titoli di solidarietà;
- Art. 79, comma 2bis in materia di non commercialità delle attività di interesse generale svolte dagli ETS;
- Art. 80 che prevede un regime forfetario opzionale per la tassazione dei redditi d'impresa degli ETS non commerciali;
- Art. 86 che prevede un regime forfetario opzionale per la tassazione dei redditi d'impresa delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale;
- Art. 18 del D.lgs. n. 112/2017, recante il nuovo regime fiscale delle imprese sociali
- Norme che individuano i criteri da adottare ai fini della qualificazione come commerciale o non commerciale delle attività svolte nell'ambito del Terzo settore (artt. 79, 84, 85 del D. Lgs. 117/2017);
- delle norme che disciplinano la tenuta delle scritture contabili connesse ai regimi fiscali agevolativi (art. 87);

Parte 1: Il Codice del Terzo Settore (D.lgs. n. 117/2017)

Modifiche statutarie

L'art. 82: agli atti costitutivi e alle modifiche statutarie degli ETS (comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione) si applicano le **imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa**.

esenzione da **IMU e TASI**, che viene accordata agli ETS non commerciali per gli immobili destinati totalmente o in parte lo svolgimento delle attività istituzionali (in quest'ultima ipotesi, l'esenzione sarà parziale)

esenzione dall'imposta di bollo, prevista non solo per specifiche tipologie documentali ma, ampiamente, per «ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato» che venga posto in essere o richiesto dagli ETS

esenzione dall'imposta sugli intrattenimenti per attività svolte occasionalmente o in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione

L'art 83 prevede:

l'esenzione dall'imposta di registro per le modifiche statutarie finalizzate ad adeguare gli atti costitutivi alle prescrizioni del CTS

Per le ODV vi è l'esenzione dall'imposta di registro per gli atti costitutivi e tutti quelli connessi allo svolgimento dell'attività

Ulteriori esenzioni

Art. 84 e 85:

escludono da imposizione i redditi derivanti dagli immobili di OdV e APS destinati in via esclusiva allo svolgimento o al finanziamento di attività non commerciale

Parte 1: Il Codice del Terzo Settore (D.lgs. n. 117/2017)

Il social bonus

Si tratta di un nuovo credito d'imposta a favore di coloro che effettuano **erogazioni liberali in denaro a favore degli ETS** 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 dei quali siano assegnatari.

Nella sostanza, le erogazioni liberali devono avere ad oggetto la realizzazione di interventi di manutenzione e restauro dei suddetti beni.

➤ Il beneficio fiscale è subordinato alla condizione che l'immobile sia dedicato **in via esclusiva** allo svolgimento di attività di interesse generale di cui all'art. 5 del CTS, con modalità non commerciali.

A livello soggettivo spetta a:

- le persone fisiche che non svolgono attività d'impresa (es. dipendenti, pensionati, professionisti, titolari di redditi di fabbricati, ecc.),
- gli enti non commerciali,
- le società, che effettuano le erogazioni liberali agevolabili.

Il credito in questione ammonta al **65%** (persone fisiche) o al **50%** (enti e società) dell'importo erogato, nei limiti del **15%** del reddito imponibile (persone fisiche ed enti non commerciali) o del 5 per mille dei ricavi annui (titolari di reddito d'impresa);

Viene ripartito in tre quote annuali di pari importo e può essere utilizzato in compensazione senza i limiti ordinari (mediante modello F24) e non rileva ai fini della base imponibile delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

Parte 1: Il Codice del Terzo Settore (D.lgs. n. 117/2017)

Il bilancio degli ETS

Dal bilancio di esercizio si evincono una serie di parametri quantitativi, funzionali alla «gestione» dell'ETS non commerciale, quali:

- il superamento di «ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro», che obbliga l'ente a predisporre, depositare e pubblicare nel sito internet dell'ente o della rete associativa il bilancio sociale
- il superamento per due esercizi consecutivi di due dei tre limiti dell'art. 30 del CTS, che richiede la nomina di un organo di controllo
- il superamento per due esercizi consecutivi di due dei tre limiti dell'art. 31 del CTS, che richiede la nomina di un soggetto incaricato della revisione legale dei conti
- il controllo della secondarietà delle attività diverse di cui allo schema di decreto ex art. 6 del CTS

E' anche un momento di controllo interno di una serie di informazioni qualitative inerenti agli adempimenti delle disposizioni del CTS, quali:

- il numero degli associati;
 - la differenza retributiva tra lavoratori dipendenti;
 - la prevalenza dell'attività dei volontari nelle APS e ODV;
 - la rendicontazione delle raccolte pubbliche di fondi
-
- totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 110.000,00 euro
 - ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 220.000,00 euro
 - dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità
- L'obbligo della nomina cessa se due dei tre limiti non sono superati per due esercizi consecutivi

Parte 1: Il Codice del Terzo Settore (D.lgs. n. 117/2017)

Gli ETS con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000,00 euro possono redigere un bilancio composto del solo rendiconto per cassa



Altrimenti devono applicare la competenza economica e redigere:

- Stato patrimoniale
- Rendiconto gestionale
- Relazione di missione



Il DM 5 marzo 2020 fornisce la modulistica per ETS che NON esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale

- Modello A – modello di stato patrimoniale
- Modello B – modello di rendiconto gestionale
- Modello C – modello di relazione di missione
- Modello D – modello di rendiconto per cassa

N.B: In ogni caso (competenza o cassa) occorre indicare in calce al rendiconto:

- il carattere secondario e strumentale dell'attività diverse di cui all'art. 6
- un rendiconto specifico redatto ai sensi del co. 3 dell'art. 48, 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'art. 79, comma 4, lettera a) e uno generale delle altre attività di raccolte fondi

Parte 2: Il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore

Registro telematico istituito presso il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali <https://servizi.lavoro.gov.it/runts/it-it/>

Operazioni garantite:

- Istanza di iscrizione, aggiornamento dati, deposito atti, cancellazione
- Trasmissione dati integrativi
- Verifica delle istanze presentate, attraverso la «scrivania utente»
- Accreditamento 5x1000

Informazioni contenute per ciascun ente:

- Atto costitutivo e Statuto
- Bilancio/Rendiconto/Bilancio Sociale
- Provvedimento Riconoscimento Personalità Giuridica
- Rendiconti raccolte fondi
- Delibere di operazioni straordinarie
- Provvedimento della PA che dispongono la cancellazione dell'Ente

Parte 3: Il decreto Impresa Sociale D.Lgs. 112/2017

Forma giuridica

Può assumere la qualifica di Impresa Sociale una qualsiasi forma giuridica di diritto privato: associazione (riconosciuta e non), fondazione, società (di persone, di capitali, consortili), cooperativa

Le cooperative sociali di cui alla legge 381/1991 sono Imprese Sociali di diritto



sono escluse:

- Società costituite da un unico socio persona fisica o da amministrazioni pubbliche
- Fondazioni di origine bancaria
- Sussistono regole particolari per gli enti religiosi ("ramo" IS)

Parte 3: Il decreto Impresa Sociale D.Lgs. 112/2017

L'Impresa Sociale può svolgere:

- Una o più attività d'impresa d'interesse generale svolte in conformità alle norme particolari che ne regolano l'esercizio, **oppure**
- Una qualsiasi attività d'impresa nella quale vengono inserite al lavoro persone svantaggiate (in misura non inferiore al 30% del totale dei lavoratori)
- Attività diverse da quelle di interesse generale possono essere svolte entro certi limiti (30% dei ricavi complessivi)
- Le cooperative sociali sono vincolate alle previsioni della loro legge istitutiva (381/1991)

Applicazione dello strumento:

- Partnership pubblico-terzo settore nella gestione di servizi di welfare
- Impresa Sociale strumentale di altri ETS (coop. sociali; reti associative; associazioni/fondazioni del terzo settore; ecc.)
- Impresa Sociale strumentale di altri enti socialmente responsabili (FOB; enti religiosi; ecc.)
- Impresa Sociale per partnership imprenditoriali tra più ETS

Parte 3: Il decreto Impresa Sociale D.Lgs. 112/2017

L'Impresa Sociale deve perseguire finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale (destinazione esclusiva del patrimonio al soddisfacimento di tali finalità)



Per questa ragione, divieto di distribuzione, diretta e indiretta, di utili, risorse, ecc., nonché obbligo di devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento o di perdita della qualifica di Impresa Sociale (salvo capitale sociale nelle società IS)

Il 50% degli utili netti annuali può essere utilizzato per:

Erogazioni in favore di altri ETS (non collegati all'Impresa Sociale)

Remunerazione del capitale conferito dai soci entro certi limiti (nelle Imprese Sociali societarie)



Le cooperative non soffrono limitazioni nella distribuzione di ristorni ai propri soci

Parte 3: Il decreto Impresa Sociale D.Lgs. 112/2017

COSTITUZIONE E REGISTRAZIONE

1. Atto pubblico notarile
 2. Dovranno iscriversi nella sezione speciale “imprese sociali” del Registro Imprese (e non nel RUNTS).
 3. Dal Registro Imprese i dati sulle IS sono trasferiti al RUNTS nell’apposita sezione
- Le cooperative sociali sono automaticamente iscritte nella sezione speciale del Registro Imprese (e poi nel RUNTS)

LA NUOVA FISCALITÀ

- Non concorrono alla formazione del reddito imponibile gli utili reinvestiti (art. 18, co. 1)
- Detrazione e deduzioni per chi investe nel capitale di una “nuova” Impresa Sociale (Art. 18, co. 3-5)
- La fiscalità delle cooperativa sociali rimane immutata



Tali norme non sono ancora
efficaci perché manca
l'autorizzazione europea

Parte 3: Il decreto Impresa Sociale D.Lgs. 112/2017

GOVERNANCE

- Divieto di direzione e coordinamento o controllo ex da parte degli enti “esclusi”
- Nomina di almeno la maggioranza del CdA attribuita all’assemblea
- Porta tendenzialmente aperta
- Bilancio d’esercizio e bilancio sociale
- Almeno un sindaco ed in certi casi anche revisione legale
- Coinvolgimento degli stakeholder

