



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

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

I REQUISITI E I VINCOLI DI QUALIFICA DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE. I SOGGETTI ESCLUSI *EX LEGE* O PER SCELTA

Francesco Capogrossi Guarna
Commercialista ODCEC Roma

12 aprile 2018



ACCESSO AL NUOVO SISTEMA DEGLI ETS

- Il Codice Terzo Settore – **CTS** (DLgs n.117/17) elenca i **soggetti**:
 1. **«potenzialmente» inclusi** negli ETS e i loro **requisiti di accesso**
 2. **esclusi *ex lege***

- Ciascun Ente Non Profit (*già costituito ovvero in sede costitutiva*) **può scegliere se rientrare o meno** nel sistema dei nuovi ETS, senza «automatismi» all'ingresso, attraverso:
 1. la **verifica dei requisiti** e delle **condizioni** previste dal **CTS**
 2. **valutazioni di convenienza** (oneri e vantaggi, *specie fiscali*)
 3. l'esame delle **conseguenze** ai fini di **devoluzione patrimoniale** in caso di mancato accesso (solo per ODV, APS, ONLUS).



SISTEMA «DUALE» (o «DOPPIO BINARIO) per gli ENTI NON PROFIT

1. Enti che soddisfano i requisiti ETS con la conseguenza di:

- **applicare le nuove norme del Codice Terzo Settore (DLgs n.117/17) sull'ordinamento generale e su quelle fiscali (Titolo X CTS, artt.79-89)**
- **rinvviare al codice civile per i vari tipi organizzativi in caso di lacune (art. 3 co.2 CTS) e al TUIR (Titolo II, artt.73-154), in quanto compatibili**
- **poter accedere al 5xmille (DLgs n.111/17, in attesa di DM)**
- **essere soggetti al controllo Min.Lavoro (Art.92 CTS) Ag.Entrate (Art.94 CTS)**

2. Enti che non soddisfano i requisiti ETS (anche per scelta) che devono:

- **rimanere all'esterno del nuovo sistema normativo degli ETS**
- **continuare ad applicare le norme civilistiche (libro I tit.II), fiscali ante riforma e le altre leggi speciali ancora vigenti (es. ONG, ASD, altre)**
- **essere in ogni caso esclusi 5xmille (eccetto ASD CONI con ril. attività sociale)**
- **essere «potenzialmente» soggetti al controllo Min. Lavoro solo per la devoluzione patrimoniale (art.148 TUIR) e ad altre PA (Ag.Entrate)**



ACCESSO ETS per ENTI SOGGETTI A DISCIPLINE SPECIALI

1/3

▪ **Enti già iscritti nei registri ODV e APS (Art. 102 co.1 CTS)**

1. Sono abrogate la L. n.266/1991 (ODV) e la L. n.383/2000 (APS)
2. E' prevista la «trasmigrazione» dei dati esistenti al giorno antecedente l'operatività del Registro Unico – RUNTS (Art.54 CTS)
3. L'omessa trasmissione di ulteriori informazioni richieste dal RUNTS e/o il mancato adeguamento statutario comporta la mancata iscrizione e la cessazione di ODV o APS con l'obbligo di devoluzione patrimoniale (Art.5 co.4 L.n.266/91, Art.3 co.1 lett.l L.n.383/00)

▪ **ONLUS (Art.102 co.2, art.104 co.2 CTS)**

1. Sono abrogate tutte le norme **ONLUS** (Artt.10-29 D.Lgs n.460/97, Art.20-bis DPR n.600/73, Art.150 TUIR)
2. L'abrogazione decorre dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione UE e comunque **non prima di quello successivo all'operatività RUNTS**



ONLUS: ADEGUAMENTO STATUTI E ISCRIZIONE RUNTS

2/3

- **Le ONLUS che si adeguano ai fini ETS sono esposte «al rischio di recepire regole statutarie in linea con la nuova normativa del CTS, ma incompatibili con quella ONLUS» (Risposta Agenzia Entrate Telefisco 2018).** Pertanto le modifiche avranno **efficacia differita** dal periodo d'imposta successivo alla operatività del RUNTS con la **cessazione delle vecchie clausole e la decorrenza delle nuove ETS.**
- **A seguito di iscrizione RUNTS la perdita di qualifica ONLUS non integra ipotesi di scioglimento art.10 co.1 lett f) DLgs n.460/97 (art.101 CTS)**
- **Il mancato adeguamento statutario nei 18 mesi equivale a scioglimento con l'obbligo di devolvere il patrimonio ad altro ente con finalità analoghe previo parere del Ministero del Lavoro**



EFFETTI TRANSITORI «ENTI SPECIALI» e su altri «ENTI NON PROFIT» 3/3

■ **Per tali enti «speciali» (ODV, APS, ONLUS) (Art.101 co.2-3, Art.104 CTS)**

1. Il **requisito di iscrizione al RUNTS** si intende **soddisfatto** attraverso l'iscrizione enti ad uno dei registri previsti da normative di settore
2. È **facoltà (non obbligo) adeguare gli statuti alle nuove disposizioni inderogabili** (cfr. Art. 31 co.1 schema DLgs correttivo CTS) **entro 18 mesi** dall'entrata in vigore del CTS (3 febbraio 2019) con le modalità e le maggioranze per le delibere delle **assemblee ordinarie**
3. **Continuano ad applicarsi le norme previgenti, anche tributarie** (salvo eccezioni espresse dall'1/1/2018), fino all'operatività RUNTS

- ### ■ **Per tutti gli altri ENTI NON PROFIT** (es. ASD, ass.ni culturali, ricreative, assistenziali, ecc..) **non** vi sono particolari **vincoli** né **termini di adeguamento**, se non la **valutazione degli oneri e degli effetti** conseguenti alla qualifica ETS o alla permanenza fuori dalle nuove regole.



VERIFICA REQUISITI ed altri ELEMENTI DI QUALIFICA ETS

1/2

1. **Forma giuridica e tipologia soggettiva** (Art.4 co.1 CTS)
2. **Assenza scopo di lucro e i vincoli sul patrimonio** (Art. 8 CTS)
3. **Finalità** civiche solidaristiche e di utilità sociale (Art.4 co.1 CTS)
4. **Attività di interesse generale** (principale o esclusiva) **e attività «diverse»**
 - 26 settori ETS (da aggiornare con DPCM) (Art.5 CTS) o 22 settori per imprese sociali (DLgs n.112/17). **Mancano le «ampie condizioni di accesso da parte dei beneficiari»** richieste dalla Legge delega (Art. 4 co.1 lett.b)
 - da realizzare con azioni volontarie, erogazioni gratuite, mutualità, produzione o scambio beni o servizi in forma di impresa (Art.4 CTS);
 - possono essere svolte attività «diverse» (secondarie e strumentali) di natura commerciale in base a criteri e limiti da definire con DM (Art.6 CTS)
5. **Conformità** su ordinamento, amministrazione e controllo (Artt.20-44 CTS)
6. **Iscrizione al Registro Unico (RUNTS)**, presso il Min. Lav. e Pol.Soc. (Artt.45-54 CTS). **Manca DM di istituzione (entro 3/8/2018) e operatività**



SOGGETTI ETS (Art.4 co.1)

- a) Organizzazioni di **Volontariato** (ODV)
- b) Associazioni **Promozione sociale** (APS)
- c) Enti **filantropici**
- d) **Imprese sociali** (*incluse coop. sociali*)
- e) **Reti** associative
- f) Società di **mutuo soccorso**
- g) **Altri enti del terzo settore**

In forma di:

- **Associazioni** (*riconosciute e non*)
- **Fondazioni**
- «**Altri enti**» di carattere privato
- **Enti religiosi** civilmente riconosciuti (co.3) *limitatamente alle attività di interesse generale, escluse quelle diverse*

SOGGETTI ESCLUSI ex lege (Art.4 co.2)

- Amministrazioni **pubbliche** (Art.1 co.2 DLgs n.165/2001)
- Formazioni e assoc.ni **politiche**
- **Sindacati**
- Associazioni **professionali e di rappresentanza** di categorie econ.
- Associazioni di **datori di lavoro**
- **Enti soggetti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti esclusi**
- **Fondazioni bancarie** a cui non si applica il CTS (Art.3 co.3)

ESCLUSI in ogni caso

- Enti in forma di **società** (*ad eccezione di imprese sociali*)



ENTI ESCLUSI ETS se SOTTOPOSTI A DIREZIONE E COORDINAMENTO o CONTROLLATI dagli **ENTI esclusi ex lege (Art.4 co.2 CTS), ad eccezione dei soggetti operanti nella protezione civile art.32 co.4 CTS e corpi vigili fuoco Prov.Aut.)**

- **Mancano puntuali riferimenti** e indicazioni **applicative**
- **Viene meno l'orientamento Ag.Entrate** (Circ. n.38/2011) sulla possibilità per gli enti «esclusi» di **costituire o «partecipare» a ONLUS** anche in presenza di una «**influenza dominante**»
- **Ammessi rapporti «partecipativi» di società** (escluse da ETS) **in ETS**

- **Possibile verifica requisiti «direzione coordinamento e controllo»:**

1. Requisiti in base agli **artt. 2497 e 2359 cod.civ.**
2. Requisiti **linee guida ANAC** (Delibera n.1134 del 8/11/2017) sugli **enti di diritto privato controllati e partecipati da PA:**
 - a) **Dimensione bilancio** (conto economico e stato patrimoniale)
 - b) **Finanziamento maggioritario** ultimo triennio (due anni consecutivi)
 - c) **Designazione PA totalità** componenti organo amm.ne o indirizzo



ENTI ESCLUSI ETS se SOTTOPOSTI A DIREZIONE E COORDINAMENTO o CONTROLLATI dagli ENTI esclusi ex lege

3. Requisiti in base a indirizzi di prassi o giurisprudenza:

- **Risoluzione Ag.Entrate n.136/E del 7/11/2017 su Art Bonus e «appartenenza pubblica» per fondazioni di diritto privato:**
 - **Costituzione** per iniziativa di soggetti pubblici
 - **Permanenza di maggioranza pubblica** tra i soci/partecipanti
 - **Finanziamento esclusivo (o prevalente)** con risorse pubbliche
 - **Gestione patrimonio culturale** di proprietà pubblica
 - Applicazione **regole proprie della PA** (*obblighi trasparenza, normativa appalti, controllo/vigilanza es. MIBACT, Corte dei Conti*)

- **Sent. Cass. n.11148 del 10/5/2013 che afferma come la natura pubblica di enti che concorrono a formare un nuovo ente **non sia sufficiente ad attribuirgli natura pubblicistica o privatistica**. Occorre verificare il ruolo di tali enti all'interno dell'organizzazione.**



SCELTE su PERSONALITA' GIURIDICA ETS e NON ETS

▪ ***Nuova modalità di acquisto personalità giuridica (Art. 22 CTS)***

1. **Avviene in via facoltativa con l'iscrizione al RUNTS in deroga al DPR n. 361/2000 (cfr. Art. 8 schema DLgs correttivo CTS secondo cui sono cancellati gli enti già iscritti nei registri persone giuridiche «senza estinzione»)**
2. **Attraverso il controllo di legalità del notaio che ha ricevuto «l'atto costitutivo» dell'ente (sembra quindi precluso tale riconoscimento per gli enti privi di personalità giuridica già esistenti ante riforma)**
3. **Patrimonio minimo (€ 15 mila associazioni, € 30 mila fondazioni) (co.4)**
4. **«Quando risulta che il patrimonio minimo di cui al comma 4 è diminuito di oltre un terzo in conseguenza di perdite» (co.5) obbligo intervento senza indugio di amministratori o, in caso di inerzia, organo di controllo (tale previsione sembra quindi non applicabile agli enti già riconosciuti ex DPR n.361/2000)**



VINCOLI e DIVIETI sul PATRIMONIO (Art.8 CTS)

- 1. Vincolo all'utilizzo** per lo svolgimento **dell'attività statutaria** ai fini dell'esclusivo perseguimento delle **finalità tipiche** (co.1)
- 2. Divieti di distribuzione anche indiretta** di utili e avanzi di gestione, fondi e riserve ad alcune categorie di soggetti (*fondatori, associati, lavoratori, collaboratori, amministratori ed altri componenti organi sociali*) (co.2)
- 3. Nuove ipotesi ex lege («in ogni caso»)** su **distribuzioni indirette**:
 - a) *Manca possibilità di «valutazione preventiva» di fattispecie presuntive*:
 - con «interpello disapplicativo» (*art.37-bis co.8 DPR n.600/73 su ONLUS*)
 - individuando le amministrazioni vigilanti destinatarie degli interpelli
 - b) *Sono abrogate (Art.102 co.2 CTS) le presunzioni ONLUS ex art.10 co.6 D.Lgs n. 460/1997 senza riferimenti applicabili agli altri ENTI NON ETS art.148 TUIR*
- 4. Obbligo devoluzione patrimoniale previo parere positivo del RUNTS** in caso di **estinzione o scioglimento** (manca iter distributivo per ENTI NON ETS che continuano ad applicare l'art.148 TUIR)



ASD e ANALISI DI CONVENIENZA FISCALE per QUALIFICA ETS

1/3

▪ ***Le ASD possono godere di agevolazioni fiscali:***

1. Solo se riconosciute a fini sportivi iscritte nel nuovo **REGISTRO CONI** per una o più discipline sportive (elenco delibera CONI 1569 del 10/5/2017):

- **Art.90 L.n.289/2002**

Co.1 - **L. n.398/91** (regime forfetario)

Co.3 - **Compensi e indennità** sportivi dilettanti

Co.5- **Imposta registro fissa** statuti e atti costitutivi

Co.7 - **Esenzione tasse concessioni** governative

Co.8 - **Presunzione pubblicità** max € 200 mila

Co.9 - **Detraibilità erogazioni** in denaro max € 1.500

Co.10 - **Esclusione Irap compensi** e indennità sportivi

Co.11 - **Inapplicabilità perdita qualifica** art.149 TUIR

- **Art.25 co.2 L. n.133/1999** (non commercialità)

Applicabilità ETS

NON APPLICABILE ETS

NON APPLICABILE ETS

ANALOGA ETS

ANALOGA ETS

NON APPLICABILE ETS

ANALOGA ETS (più vantaggiosa)

NON APPLICABILE ETS

NON APPLICABILE (diversa ETS)

NON APPLICABILE ETS

2. Anche se non iscritte CONI
(**decommercializzazione art.148 TUIR**)

NON APPLICABILE ETS



ASD e ANALISI DI CONVENIENZA FISCALE per QUALIFICA ETS

2/3

- **L. n.398 del 16/12/1991 (regime forfetario) - Art.89 co.1 lett.c) CTS**
 - **Esclusi gli ETS, in vigore solo per ASD e SSD senza scopo di lucro CONI**
 - **Esclusi i seguenti soggetti (Art.102 co.2 lett.e-f CTS):**
 1. ***associazioni senza scopo di lucro e pro loco* (abrogato art.9-bis DL 417/91 L. 66/92)**
 2. ***associazioni bandistiche, cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare senza fini di lucro* (abrogato art. 2 co.31 L. n.350/2003).**

- **Art.148 co.1-9 Enti associativi fiscalmente agevolati (decommercializzazione):**
 - **abrogate le associazioni assistenziali (reintrodotte dall'art.30 co.1 lett.c schema DLgs correttivo CTS), culturali, di promozione sociale (ETS Artt.35-36 CTS), di formazione extrascolastica (Art.89 co.4 CTS)**
 - **efficacia art.148 versione ante CTS fino all'applicabilità delle norme fiscali del Titolo X CTS (Risposta Ag. Entrate Telefisco 2018)**
 - **ETS esclusi da mod.EAS (Art.94 co.4 CTS)**



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

ASD e ANALISI DI CONVENIENZA FISCALE per QUALIFICA ETS-APS 3/3

REGIMI FORFETARI ETS-APS e ASD (non ETS)

	Coefficiente Redditività			Calcolo IRES (24%) + IRAP (4,82%) (sulla differenza di scaglione)		
	CTS		NO CTS L. 398/91	CTS		NO CTS L. 398/91
	Art.80	Art.86		Art.80	Art.86	
Prestazione servizi	ETS	APS	ASD	ETS	APS	ASD
- 130.000	7%	3%	3%	2.623	1.124	1.124
130.001 300.000	10%	N/A	3%	4.899	N/A	1.470
300.001 400.000	17%	N/A	3%	4.899	N/A	865
400.001 oltre	17%	N/A	N/A	variabile	N/A	N/A
Altre attività	ETS	APS	ASD	ETS	APS	ASD
- 130.000	5%	3%	3%	1.873	1.124	1.124
130.001 300.000	7%	N/A	3%	3.430	N/A	1.470
300.001 400.000	14%	N/A	3%	4.035	N/A	865
400.001 oltre	14%	N/A	N/A	variabile	N/A	N/A

N.B. Il regime forfetario art.80 CTS non prevede agevolazioni IVA né contabili a differenza della L. n.398/91 che prevede la forfetizzazione IVA e ridotti obblighi di contabilità.