



# LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE: UNA BUSSOLA PER AFFRONTARE I CAMBIAMENTI

Gli aspetti fiscali della Riforma

dott. Lauro Montanelli

**STUDIO MONTANELLI**

Bergamo, lì 06 ottobre 2017

## L'attuazione della Riforma del Terzo Settore

- Legge delega n. 106/2016;
- Pubblicazione in Gazzetta Ufficiale dei decreti legislativi riguardanti:
  - a) la disciplina dell'istituto del cinque per mille (D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 111);
  - b) la revisione in materia di impresa sociale (D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 112);
  - c) il Codice del terzo settore (D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117).

I decreti legislativi approvati in attuazione della legge delega rappresentano un rilevante sforzo sistematico operato dal legislatore ed agiscono trasversalmente sia in ambito civilistico sia in quello fiscale.

L'attuazione completa della riforma è però affidata ad altri passaggi di non secondaria importanza: **servono 42 atti**, fra provvedimenti ministeriali e autorizzazioni dell'Unione Europea, **per tradurre in pratica le nuove disposizioni**.



In base all'art. 4 del Codice del Terzo Settore (CTS) sono Enti del Terzo Settore (ETS):

- le organizzazioni di volontariato;
- le associazioni di promozione sociale;
- gli enti filantropici;
- le imprese sociali, incluse le cooperative sociali;
- le reti associative;
- le società di mutuo soccorso;
- le associazioni, riconosciute e non;
- le fondazioni;
- gli altri enti di carattere privato diversi dalle società;

che perseguono, **senza scopo di lucro**, finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, ed **iscritti nel registro unico nazionale del terzo settore** (Runts).

L'art. 17 del CTS prevede che gli ETS potranno avvalersi di volontari nello svolgimento delle proprie attività, iscrivendo in un apposito registro i **volontari non occasionali**.

Il volontario è una persona che, per sua libera scelta, mette a disposizione il proprio tempo e le proprie capacità, in modo personale, spontaneo e gratuito, senza fini di lucro, ed esclusivamente per fini di solidarietà.

Al volontario potranno essere **rimborsate**, dall'ETS, soltanto le **spese effettivamente sostenute e documentate** per l'attività prestata, entro i limiti massimi e le condizioni preventivamente stabilite dall'ente.

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.

Le spese sostenute dal volontario potranno essere rimborsate anche a fronte di un'autocertificazione, purché non superino l'importo di € 10,00 giornalieri e € 150,00 mensili, e purché l'organo competente dell'ente abbia ammesso tale modalità di rimborso.

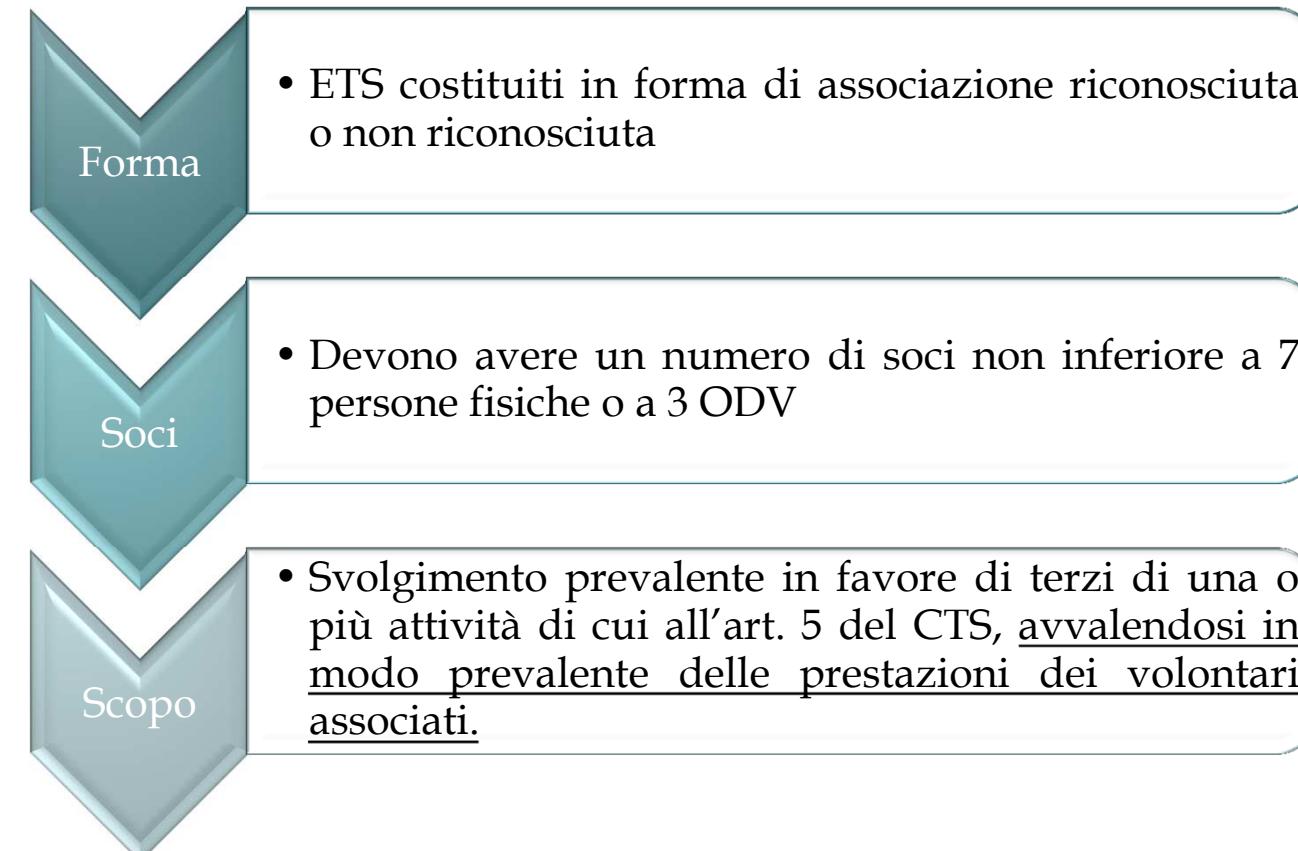
L'art. 18 del CTS prevede che gli ETS che si avvalgono di volontari **dovranno assicurarli contro gli infortuni e le malattie** connessi allo svolgimento dell'attività di volontariato, nonché per responsabilità civile verso terzi.

L'art. 18 prevede, inoltre, che la copertura assicurativa è elemento essenziale delle convenzioni tra gli ETS e le amministrazioni pubbliche, e i relativi oneri sono a carico dell'amministrazione pubblica con il quale viene stipulata la convenzione.

Le amministrazioni pubbliche promuoveranno la cultura del volontariato, in particolare tra i giovani, anche attraverso apposite iniziative da svolgere nell'ambito delle strutture e delle attività scolastiche, universitarie ed extrauniversitarie, anche attraverso il coinvolgimento delle ODV e degli altri ETS.

Le Università potranno riconoscere, ai fini del conseguimento di titoli di studio, nei limiti previsti dalla normativa vigente, crediti formativi a favore degli studenti che abbiano svolto attività di volontariato certificate nelle ODV e in altri ETS rilevanti per la crescita professionale e per i *curriculum* degli studi.

## L'art. 32 del CTS definisce le ODV



L'art. 32 prevede la possibilità per le ODV di assumere dipendenti o di avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo o di altra natura esclusivamente nei limiti necessari al loro regolare funzionamento oppure nei limiti occorrenti a qualificare o specializzare l'attività svolta.

In ogni caso, il numero dei lavoratori impiegati nell'attività non può essere superiore al cinquanta per cento del numero dei volontari.

Il comma 2 dell'art. 32 permette alle ODV di trarre risorse economiche necessarie al loro funzionamento e allo svolgimento della propria attività da:

- Quote associative;
- Contributi pubblici e privati;
- Donazioni e lasciti testamentari;
- Rendite patrimoniali;
- Attività di raccolta fondi;
- Attività «diverse» di cui all'art. 6 del CTS (...purché lo statuto lo consenta e siano secondarie e strumentali...).

L'art. 34, comma 2, del CTS prevede che ai componenti degli organi sociali, ad eccezione dei componenti dell'organo di controllo in possesso dei requisiti ex art. 2397 c.c., secondo comma, non può essere attribuito alcun compenso, salvo il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate per l'attività prestata ai fini dello svolgimento della funzione.



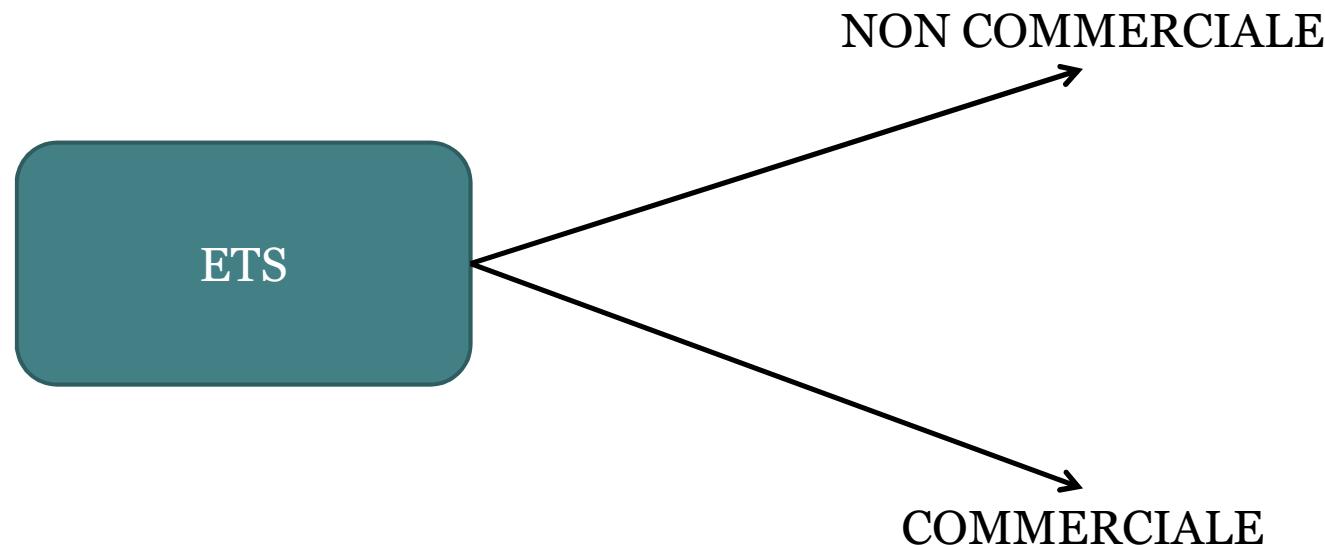
## Le imprese sociali

### Imprese sociali

L'art. 1 del D.Lgs. n. 112/2017 recita: «*Possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutti gli enti privati, inclusi quelli costituiti nelle forme di cui al libro V del codice civile, che, in conformità alle disposizioni del presente 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.*»



Art. 79 CTS (Disposizioni in materia di imposte sui redditi)



**COME FACCIAMO A CAPIRE QUESTO???**



In base all'art. 79 CTS si considerano non commerciali gli ETS (escluse le imprese sociali) che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di cui all'articolo 5 del CTS in conformità ai criteri indicati ai commi 2 e 3 dell'art. 79.

#### Comma 2:

Le attività di interesse generale di cui all'art. 5 del CTS, tenendo conto anche degli apporti economici delle pubbliche amministrazioni, qualora svolte a titolo gratuito o quando i corrispettivi non superano i costi effettivi.



#### 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.

Commercialità  
o non  
commercialità

In base al comma 4 dell'art. 79 **non concorrono alla formazione del reddito** degli ETS di cui al comma 5:

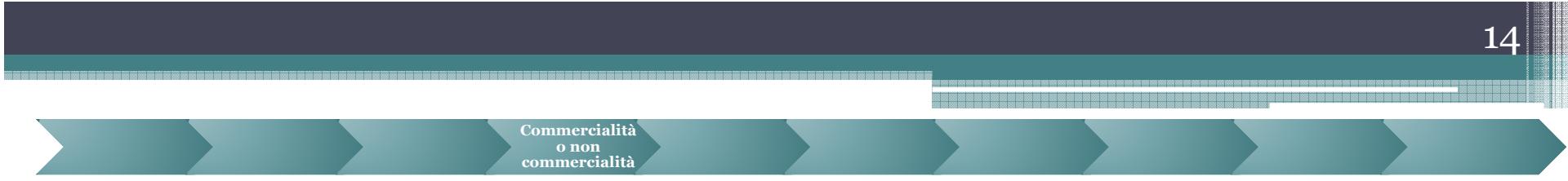
- a) I fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;
- b) I contributi e gli apporti erogati da parte delle amministrazioni pubbliche, di cui all'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 165/2001, per lo svolgimento di cui ai commi 2 e 3.

Commercialità  
o non  
commercialità

Il comma 5 afferma che gli ETS assumo fiscalmente la qualifica di enti commerciali qualora i **proventi** delle attività di cui all'art. 5 del CTS, svolte in forma d'impresa e non in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3, e delle attività secondarie come definite dall'art. 6 del CTS (*attività diverse*), fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri stabiliti da un futuro decreto ministeriale, superano le entrate delle attività non commerciali.

**Le entrate delle attività non commerciali sono:**

- 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.



Commercialità  
o non  
commercialità

## Modalità non commerciale?

Ai fini della determinazione dello svolgimento con modalità commerciali della propria attività bisogna fare riferimento alla normativa Ici e Imu.

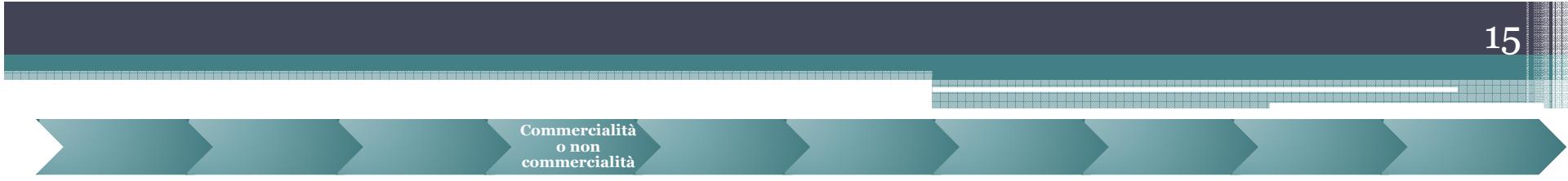
### In particolare, è necessario fare riferimento al DM n. 200/2012:

In particolare l'art. 3 prevede che le attività istituzionali sono svolte con modalità non commerciali quando l'atto costitutivo o lo statuto dell'ente non commerciale prevedono:

- il divieto di distribuire utili o avanzi di gestione a soci, amministratori, ecc.;
- l'obbligo di reinvestire gli eventuali utili o avanzi di gestione per il perseguitamento dello scopo istituzionale;
- l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento, in favore di altro ente che svolga un'analogia attività istituzionale.

L'art. 4 prevede altresì ulteriori requisiti di "settore", "fatti salvi i requisiti enunciati all'articolo 3...", in particolare:

- lo svolgimento di **attività assistenziali e attività sanitarie** si ritiene effettuato con modalità non commerciali quando le stesse:
  - a) sono accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le Regioni e gli enti locali e sono svolte, in ciascun ambito territoriale e secondo la normativa ivi vigente, in maniera complementare o integrativa rispetto al servizio pubblico, e prestano a favore dell'utenza, alle condizioni previste dal diritto dell'Unione europea e nazionale, servizi sanitari e assistenziali gratuiti, salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento per la copertura del servizio universale;
  - b) se non accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le Regioni e gli enti locali, sono svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.
- lo svolgimento di **attività didattiche** si ritiene effettuato con modalità non commerciali se:
  - a) l'attività è paritaria rispetto a quella statale e la scuola adotta un regolamento che garantisce la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni;
  - b) sono comunque osservati gli obblighi di accoglienza di alunni portatori di handicap, di applicazione della contrattazione collettiva al personale docente e non docente, di adeguatezza delle strutture agli standard previsti, di pubblicità del bilancio;
  - c) l'attività è svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso.



Commercialità  
o non  
commercialità

Ai sensi del comma 6 si considera, inoltre, **non commerciale** l'attività svolta dalle associazioni del Terzo settore nei confronti dei propri associati, familiari e conviventi degli stessi in conformità alle finalità istituzionali dell'ente.

Non concorrono alla formazione del reddito delle associazioni del Terzo settore le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi.

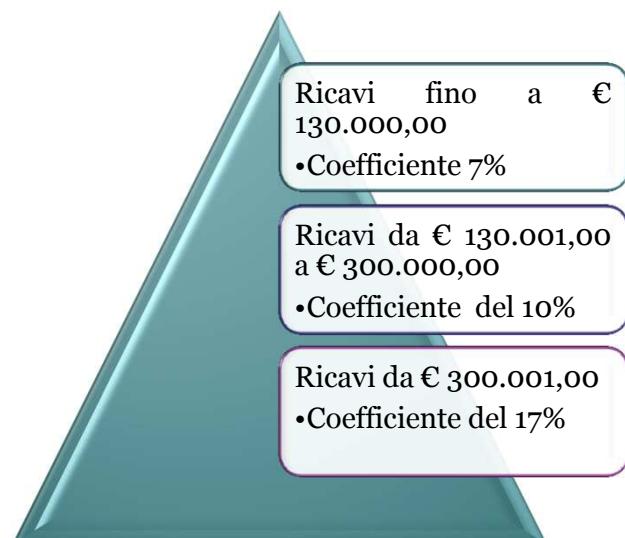
Regimi  
fiscali

Regime forfettario per  
tutti gli ETS (articolo  
80 CTS)

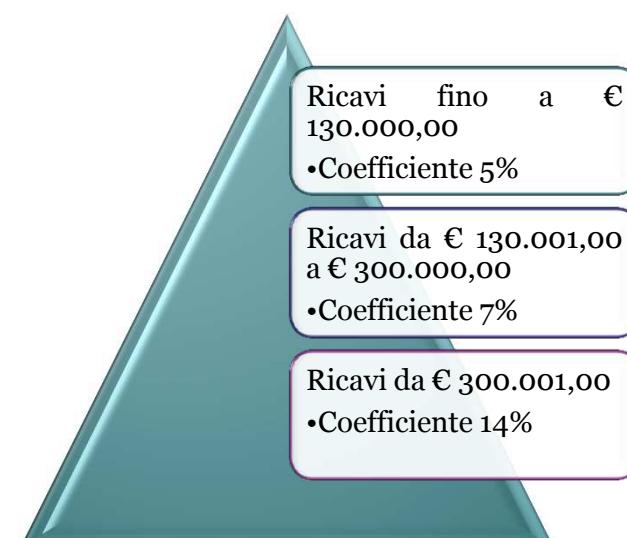
Regime forfettario  
specifico per APS e  
ODV (articolo 86 CTS)

Art: 80: gli ETS non commerciali potranno optare per la determinazione forfettaria del reddito d'impresa applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività di cui agli artt. 5 e 6, svolte con modalità commerciali, uno specifico coefficiente di reddito all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'anno.

### Coefficienti per prestazioni di servizi



### Coefficienti altre attività





Regimi  
fiscali

- L'opzione per la determinazione forfettaria del reddito è esercitata nella dichiarazione annuale dei redditi (o in caso di inizio attività con la relativa comunicazione) ed ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata fino a revoca o, comunque, per un triennio;
- I componenti positivi o negativi di reddito riferiti ad anni precedenti a quello in cui ha effetto il regime forfettario, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata in conformità alle disposizioni di legge, partecipano per le quote residue alla formazione del reddito dell'esercizio precedente a quello di efficacia del regime;
- Le perdite fiscali pregresse sono scomputabili dal reddito determinato forfettariamente, secondo le regole del TUIR;
- Viene esclusa l'applicabilità degli studi di settore, dei parametri e degli indici sistematici di affidabilità.

Regimi  
fiscali

L'art. 86 del CTS riguarda il regime forfettario per le attività commerciali di APS e ODV:

**CHI**

Possono aderire solamente le APS e le ODV che nel periodo d'imposta precedente hanno percepito ricavi, ragguagliati al periodo, non superiori a € 130.000,00

**COME**

L'opzione per la determinazione forfettaria del reddito è esercitata nella dichiarazione annuale dei redditi (o in caso di inizio attività con la relativa comunicazione)

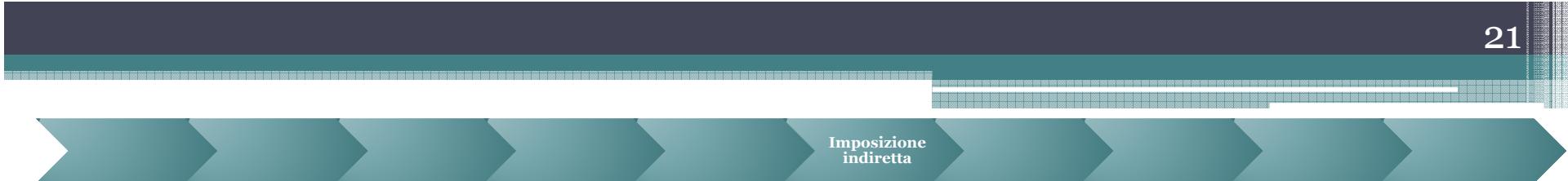
**VANTAGGIO**

Alle ODV si applica al reddito imponibile un coefficiente di redditività dell'1%

Alle APS si applica un coefficiente di redditività del 3%

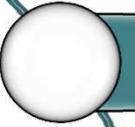
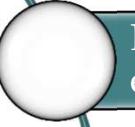
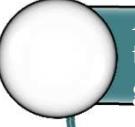
Regimi  
fiscali

- Valgono le regole previste dai commi 5, 6 e 7 dell'art. 80 riguardanti: - le deducibilità/tassazione dei componenti negativi/positivi riferiti ad anni precedenti l'opzione; la scomputabilità delle perdite fiscali pregresse; - l'esclusione dagli SDS, parametri e ISA.
- L'applicazione del regime forfettario comporta **l'esonero dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili**;
- Non vi è l'obbligo di operare ritenute alla fonte; salvo dover poi indicare in dichiarazione annuale il percettore;
- **Non si applica la rivalsa IVA e non si detrae l'IVA sugli acquisti**; vi è, inoltre, l'esonero da tutti gli altri obblighi previsti dal Testo unico IVA;
- Possibile optare per l'applicazione ordinaria dell'IVA e per l'applicazione delle imposte sul reddito in maniera ordinaria o sulla base del regime forfettario ex art. 80 CTS.



Imposizione  
indiretta

### Art. 82 del CTS:

-  Esenzione IMU – TASI degli immobili posseduti e utilizzati dagli ETS non commerciali, destinati esclusivamente allo svolgimento, con modalità non commerciali, di determinate attività.
-  Esenzione dalle imposte sulle successioni/donazioni e dalle imposte ipotecaria e catastale per i trasferimenti a titolo gratuito in favore degli ETS.
-  Applicazione in misura fissa delle imposte di registro, ipotecaria e catastale per i trasferimenti di beni immobili o per gli atti traslativi/costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento in favore di ETS e imprese sociali.
-  Imposta di registro, ipotecaria e catastale fisse per gli atti costitutivi e le modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione.
-  Esenzione dall'imposta di bollo.
-  Esenzione dall'imposta sugli intrattenimenti.
-  Esenzione dalle tasse sulle concessioni governative.

Gli obblighi  
di contabilità

- L'art. 87 prevede che tutti gli ETS non commerciali sono chiamati a redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche atte a rappresentare con compiutezza e analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione e a rappresentare in apposito documento la situazione patrimoniale, economica e finanziaria, distinguendo le attività istituzionali da quelle secondarie;
- **Obbligo generale anche con riferimento all'attività istituzionale;**
- Obbligo per le attività commerciali di tenere le scritture contabili previste dall'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973;
- Agevolazioni per i soggetti minori (proventi per anno non superiori a € 50.000,00);
- Obbligo contabilità separata per attività commerciali;
- In caso di raccolta pubblica di fondi è necessaria la redazione di uno specifico rendiconto.



Le  
erogazioni  
liberali

- Persone fisiche**
- Persone fisiche, enti e società**
- Soci di società di mutuo soccorso**

- **Detrazione** dall'Irpef di un importo pari al 30% degli oneri sostenuti dal contribuente per erogazioni liberali in favore di ETS non commerciali, per un importo complessivo, per anno, non superiore a € 30.000,00.
- L'importo è elevato al 35% qualora l'erogazione sia a favore di ODV.
- Liberalità in denaro o in natura **deducibili** dal reddito complessivo netto del soggetto erogatore nel limite del 10% del reddito complessivo dichiarato
- Detrazione dall'imposta linda di un importo pari al 19% dei contributi associativi per un importo superiore a € 1.300,00, al fine di assicurare ai soci un sussidio nei casi di malattia, di impotenza sul lavoro o di vecchiaia, ovvero in caso di decesso, alle loro famiglie.

Le erogazioni liberali

Esempio di detrazione per erogazione liberale, da persona fisica, in favore di ETS non commerciale:

<b>Persona fisica – reddito annuo 15mila € - Erogazione 1.000 €</b>			
	Vecchia normativa		<u>Nuova normativa</u>
<b>Beneficiario</b>	Onlus	Onlus	Ets
<b>Norma</b>	Art. 15 TUIR	Art. 14 D.L. 35/2005 – più dai meno versi	Art. 82 CTS
<b>Vantaggio</b>	Detrazione 26%  dall'Irpef  risparmia 260 €	Deduzione  dall'imponibile  risparmia circa 230 €	Detrazione 30% dall'Irpef (35%  OdV)  risparmia 300 €  (350 € per erogazione a OdV)

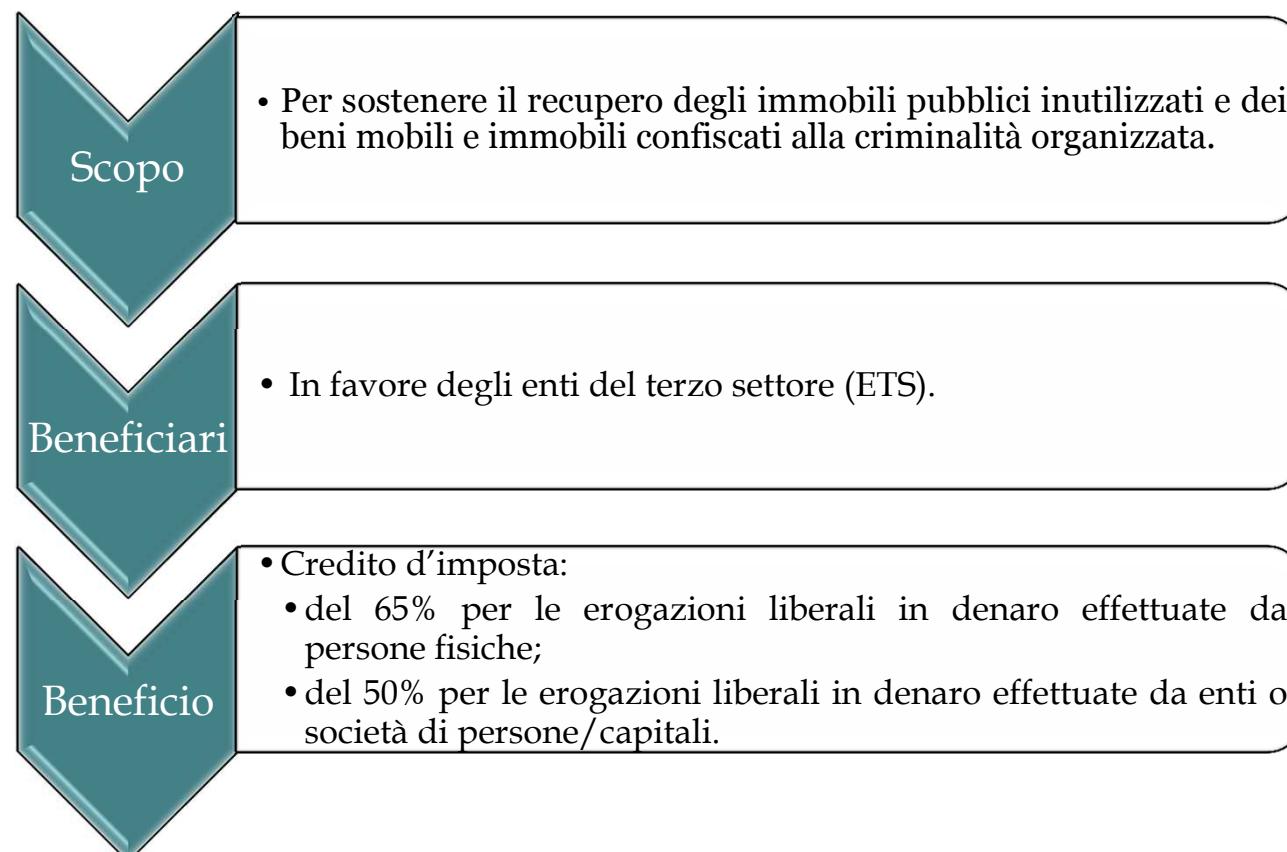
Le  
erogazioni  
liberali

Esempio di deduzione per erogazione liberale, da società di capitali, in favore di ETS non commerciale:

<b>Società di capitali – reddito complessivo netto 5 milioni €</b>			
	Vecchia normativa		<u>Nuova normativa</u>
<b>Beneficiario</b>	Onlus	Onlus	Ets
<b>Norma</b>	Art. 100, c. 2, lett. h) TUIR	Art. 14 D.L. 35/2005 – più dai meno versi	Art. 82 CTS
<b>Vantaggio</b>	Deduzioni per erogazioni fino ad € 100.000  risparmia fino a 24.000 €	Deduzione per erogazioni fino ad € 70.000  risparmia fino 16.800 €	Deduzione per erogazioni fino ad € 500.000  risparmia fino a 120.000 €



L'articolo 81 del CTS istituisce il social bonus:





**Il Social  
bonus**

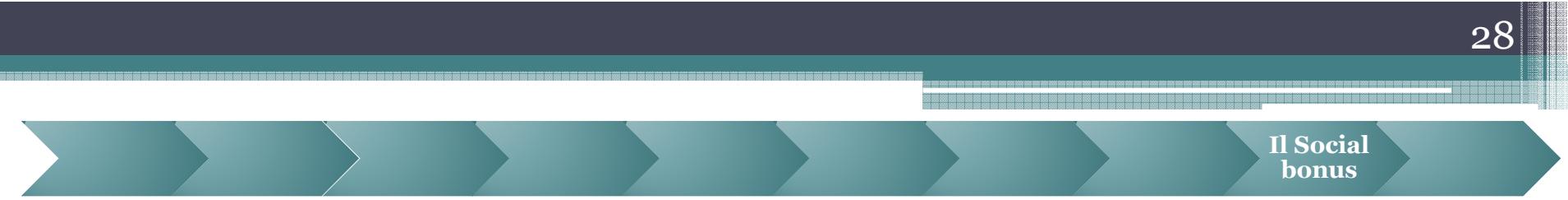
Il credito d'imposta descritto in precedenza sarà limitato ad una percentuale del reddito imponibile che varierà a seconda del soggetto erogatore:

- Persone fisiche: **15% del reddito imponibile;**
- Soggetti titolari di reddito d'impresa: **5 per mille dei ricavi annui.**

Inoltre, tale credito sarà ripartito in tre quote annuali di pari importo e alle erogazioni che beneficeranno del social bonus non saranno applicabili le detrazioni/deduzioni previste dall'art. 83.

Esempio:

<b>Social Bonus – Art. 81</b>	
<b>Soggetto erogatore</b>	<b>Vantaggio</b>
<b>Persona fisica</b> <b>Reddito 100 mila €</b>	Erogazione fino a 15mila € Credito d'imposta fino a 9.750 € In tre quote annuali di 3.250 €
<b>Società di capitali</b> <b>Ricavi 5 milioni €</b>	Erogazione fino a 25mila € Credito d'imposta fino a 12.500 € In tre quote annuali di 4.166,67 €



Il Social  
bonus

Dall'altro punto di vista, gli ETS dovranno presentare al Ministero del lavoro e delle politiche sociali un progetto per sostenere il recupero degli immobili pubblici inutilizzati o dei beni mobili o immobili confiscati alla criminalità organizzata.

Inoltre, gli ETS dovranno comunicare al Ministero del lavoro e delle politiche sociali e tramite il loro sito web istituzionale le erogazioni liberali ricevute e la destinazione delle stesse.

**Entrata  
in vigore**

Norma	Descrizione		Articolo	Entrata in vigore
D.Lgs. n. 117/2017	Codice del Terzo settore  art. 77, 78, 81, 82, 83, 84 co. 2, 85 co. 7 e 102 co. 1 lett. e), f) e g)	in generale	art. 104 co. 3  art. 104 co. 1	03/08/2017
		77: titoli di solidarietà		applicazione in via transitoria a decorre dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017 e fino al periodo di imposta di entrata in vigore delle disposizioni di cui al titolo X alle ONLUS, alle ODV e alle APS, iscritti negli appositi registri
		78: regime fiscale del Social Lending		
		81: Social bonus		
		82: disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali		
		83: detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali		
		84 co. 2: regime fiscale delle ODV: esenzione reddito fondiario		
		85 co. 7: regime fiscale delle APS: esenzione reddito fondiario		
		102 co. 1 e) ed f): abrogazione regime ex Legge n. 398/1991 per associazioni diverse da quelle sportive dilettantistiche		
		102 co. 1 g): abrogazione regime fiscale specifico per APS		
	Titolo X		art. 104 co. 2	a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea e comunque non prima del periodo di imposta successivo di operatività del Registro unico nazionale del terzo settore

Abrogazioni

Norma	Descrizione		Articolo	Abrogazione
D.Lgs. n. 117/2017	abrogazioni normative <u>immediata</u>	<u>art. 102 co. 1 a): abrogazione legge n. 266/1991 - Legge quadro sul volontariato e abrogazione legge n. 383/2000 - Disciplina delle associazioni di promozione sociale</u>	art. 102 co. 1	abrogazione dal 3 agosto 2017 salvo quanto disposto dai commi 2, 3 e 4 dell'art. 102
		<u>art. da 10 a 29 D.Lgs. n. 460/1997</u> ad eccezione dell'art. 13 co. 2, 3 e 4		
	abrogazioni normative <u>differite</u>	art. 150 D.P.R. n. 917/1986	art. 102 co. 2	
		art. 8 co. 2 legge n. 266/1991		
		art. 102 co. 2 e) ed f): abrogazione regime ex Legge n. 398/1991 per associazioni diverse da quelle sportive dilettantistiche		a decorrere dal <b>periodo di imposta successivo</b> all'autorizzazione della Commissione europea e comunque <b>non prima del periodo di imposta successivo</b> di operatività del <b>Registro unico nazionale del terzo settore</b>
		art. 102 co. 2 g): abrogazione regime fiscale specifico per APS		
		art. 14 co. 1, 2, 3, 4, 5 e 6 del D.L. n. 35/2005 - più dai meno versi	art. 102 co. 3	
		Art. 102 co. 2 d): abrogazione agevolazioni fiscali per ODV		
		art. 102 co. 3: abrogazione fondo per il volontariato (art. 12, co. 2, L. 266/91) e fondo per l'associazionismo (art. 13, L. 383/2000)	art. 102 co. 4	a decorrere dalla data di efficacia del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze per destinare specifiche risorse agli ETS (art. 73 CTS)
		art. 102 co. 4: abrogazione registro del volontariato (art. 6, L. 266/91) e delle APS (artt. 7, 8, 9 e 10 L. 383/2000)		a decorrere dalla data di operatività del Runts

# GRAZIE PER L'ATTENZIONE