



INQUADRAMENTO GENERALE DELLA RIFORMA

La riforma del «Terzo settore»

In attuazione della legge delega n. 106/2016, sono stati emanati, nel quadro della riforma del Terzo settore:

- ❖ il D.Lgs. 117/2017 (Codice del Terzo settore, c.d. CTS);
- ❖ il D.Lgs. 112/2017 (nuova disciplina dell'impresa sociale);
- ❖ altri decreti che regolano alcuni aspetti di rilievo (ad es. il D.Lgs. 111/2017, sulla nuova disciplina del 5 per mille).

Si è provveduto, in tal modo, ad una revisione complessiva della legislazione in materia, al fine di:

- ❖ conferire al Terzo settore una **specificità identità sotto il profilo giuridico**;
- ❖ **semplificare e armonizzare** le molteplici normative di dettaglio, talvolta sovrapponibili, indirizzate a diverse tipologie di soggetti *non profit*;
- ❖ valorizzare un **settore centrale per l'economia** del Paese (in termini di addetti, di utenti e di volume d'affari).



La riforma del «Terzo settore»

La riforma del Terzo settore costituisce una riforma strutturale di fondamentale importanza per gli enti non profit e per tutti coloro (utenti, lavoratori, fornitori, stakeholders e P.A.) che con essi, a vario titolo, si relazionano.

Il Terzo Settore non ha mai goduto di alcun riconoscimento giuridico, nemmeno di una definizione specifica nonostante i grandi numeri che lo contraddistinguono.

In particolare, si tratta di una realtà che in Italia vanta:

- **8 milioni di volontari** impegnati nel paese;
- **16 milioni di contribuenti** hanno richiesto la detrazione dal reddito per donazioni (personalità giuridiche e fisiche);
- **350 mila enti non profit**;
- **1,1 milioni i lavoratori** nel mondo del Terzo settore;
- **4,5% del prodotto interno lordo (PIL)**;
- **5.367 milioni di euro di donazioni** effettuate nel 2016 (dati Vita).



Le finalità della riforma

La **finalità** della riforma è quella di **sostenere** l'autonoma iniziativa dei **cittadini che concorrono**, anche in forma associata, a:

- ❖ perseguire il bene comune;
- ❖ elevare i livelli di cittadinanza attiva, di coesione e protezione sociale, favorendo la partecipazione, l'inclusione e il pieno sviluppo della persona;
- ❖ valorizzare il potenziale di crescita e di occupazione lavorativa.

A tale scopo, il Governo è stato chiamato ad adottare, entro dodici mesi dall'entrata in vigore della legge delega, i decreti legislativi attuativi.



Le finalità della riforma

Uno degli obiettivi della riforma è infatti quello di valorizzare il perseguimento di **finalità di interesse generale** e **l'assenza di lucro soggettivo** (sia da parte di soggetti che operano con i modelli propri dell'associazionismo e del volontariato sia da parte di soggetti che operano con modalità imprenditoriali) dando rilievo alle **modalità con cui le attività istituzionali sono poste in essere**.

In quest'ottica, la riforma introduce misure agevolative e livelli di controllo nella gestione che **variano** a seconda delle tipologie di enti e delle **concrete modalità operative**, prevedendo una specifica disciplina indirizzata alle imprese sociali (D.Lgs. n. 112/2017).

In concreto, vengono quindi assorbite all'interno del Codice del Terzo settore (CTS) le disposizioni che prima regolavano le organizzazioni di volontariato (ODV), le associazioni di promozione sociale (APS) e le Onlus.

Solo alcune delle disposizioni del CTS si applicano anche alle imprese sociali.

Infatti, la nuova disciplina sia civilistica che fiscale delle imprese sociali è contenuta nel D.Lgs. n.112 del 2017.



Il nuovo Codice del Terzo settore

Il Codice del Terzo settore (CTS) costituisce un corpo normativo organico, volto a regolare sia sul piano civilistico che sul piano tributario gli enti non lucrativi che svolgono attività di interesse generale per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale.

Il nuovo Codice, in particolare, abroga e sostituisce (con tempistiche diverse):

- ❖ la legge 266/1991 (legge quadro sul volontariato);
- ❖ la legge 383/2000 (che disciplina le associazioni di promozione sociale);
- ❖ la disciplina delle Onlus di cui al D.Lgs. 460/1997.

Le **associazioni di promozione sociale (APS)** e le **organizzazioni di volontariato (ODV)** costituiscono una specifica tipologia di ente del Terzo settore (ETS) e vengono **disciplinate direttamente all'interno del nuovo Codice**.

La qualifica di Onlus verrà definitivamente abrogata a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui la Commissione europea avrà autorizzato le norme del Codice sottoposte al suo vaglio e, in ogni caso, sarà entrato in funzione il Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS). Gli enti che si avvalgono di questa qualifica dovranno valutare se iscriversi al Registro unico ed in quale sezione collocarsi.



Il nuovo Codice del Terzo settore

Sotto il profilo civilistico il Codice del Terzo settore (CTS), introdotto con il D.Lgs. n. 117/2017:

- ❖ istituisce, con il **Registro unico nazionale del Terzo settore**, un sistema unitario di registrazione degli enti;
- ❖ prevede una nuova **procedura semplificata per il riconoscimento della personalità giuridica** degli ETS;
- ❖ introduce un «**modello base**» di **governance degli ETS** in forma di associazione e fondazione (valorizzando, in ogni caso, l'autonomia statutaria);
- ❖ delinea un quadro **normativo unitario** che tiene conto, allo stesso tempo, di specifiche tipologie di ETS (ODV, APS, imprese sociali).



Il regime fiscale degli ETS

Per quanto riguarda il riordino delle norme di carattere tributario, 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 forfetari agevolati per la tassazione dei redditi d'impresa** prodotti dagli ETS non commerciali, dalle ODV e dalle 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).



La nuova definizione di «non lucratività» nel Terzo settore

Con la riforma del Terzo settore, dunque, viene **espressamente riconosciuta e valorizzata** la possibilità per l'ETS di **attuare una gestione tesa alla realizzazione di un utile**, che dovrà essere impiegato e reinvestito nelle attività statutarie dell'ente.

Al riguardo, la stessa relazione illustrativa al CTS evidenzia che la **commercialità può costituire un elemento del tutto fisiologico nel perseguimento delle finalità istituzionali di interesse generale** da parte dell'ente del Terzo settore, ferma restando la necessità di distinguere e valorizzare adeguatamente, sul versante fiscale, i diversi modelli di svolgimento delle attività di interesse generale (art. 5 del CTS) e diverse (art. 6 del CTS).



La nuova definizione di «non lucratività» nel Terzo settore

In particolare, nel definire gli enti del Terzo settore (art 4, comma 1 del CTS), il legislatore della riforma pone l'accento sulle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, specificando poi che tali attività possono essere perseguite in diverse modalità:

- azione volontaria;
- erogazione gratuita di denaro, beni o servizi;
- mutualità;
- produzione o scambio di beni e servizi.

L'art. 8 del CTS, inoltre, dà una definizione di **assenza di scopo di lucro in senso soggettivo**, prevedendo per gli ETS un vincolo di utilizzo del patrimonio per lo svolgimento delle attività statutarie, per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale (comma 1), specificando che a tal fine è vietata la distribuzione di utili, in qualsiasi forma, a fondatori, associati, collaboratori, amministratori e altri componenti degli organi sociali (comma 2).



La nuova definizione di «non lucratività» nel Terzo settore

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.

Nello specifico:

- **gli enti organizzati in base a modelli essenzialmente «erogativi»** potrebbero inquadrarsi 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 qualificano 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).



Il percorso della riforma

La riforma prevede **tempistiche** differenziate **per l'efficacia** delle nuove disposizioni. In particolare:

- l'adozione della qualifica di ETS è legata all'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore, la cui istituzione dovrebbe essere prevista per aprile 2021 (trascorsi quindi 6 mesi dalla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del D.M. 106/2020 che disciplina l'operatività del RUNTS);
- alcune disposizioni agevolative (ad esempio le norme in tema di erogazioni liberali di cui all'art. 83 del CTS) sono però già applicabili alle ONLUS, ODV e APS iscritte nei rispettivi registri;
- per le ODV e APS (che rivestono già la qualifica di enti del Terzo settore) sono inoltre già efficaci la gran parte delle disposizioni civilistiche previste dal Codice, fermo restando il periodo previsto per l'adeguamento statutario;
- le norme fiscali di carattere strutturale (ad esempio, in nuovi regimi di tassazione) sono invece sottoposti all'autorizzazione della Commissione UE: solo per l'efficacia di queste norme, quindi, bisognerà attendere il vaglio comunitario.



Il percorso della riforma

Per quanto riguarda la fase transitoria, l'art. 101, CTS prevede che **fino all'operatività** del Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS), **continueranno ad applicarsi** le norme relative all'iscrizione nei Registri Onlus, ODV, APS.

Tali enti, tuttavia, devono adeguarsi alle norme del CTS, potendo fruire entro il 31 marzo 2021 dei quorum dell'assemblea ordinaria per approvare le modifiche di «**mero adeguamento**».

Le imprese sociali, similmente, dovranno adeguarsi alle disposizioni del D.Lgs. n. 112 del 2017 entro la medesima data. Entro tale termine, gli enti potranno modificare i propri statuti con deliberazione dell'assemblea ordinaria, laddove si tratti di modifiche di «mero adeguamento».



Il percorso della riforma

Anche per le **nuove agevolazioni** di carattere fiscale, i decreti di riforma prevedono **tempistiche** differenziate per l'entrata in vigore.

In particolare sono entrati in vigore il 1 gennaio 2018 per ONLUS, ODV e APS:

- il *social bonus* (**art. 81 CTS**);
- le agevolazioni imposte indirette e tributi locali (**art. 82 CTS**);
- la disciplina delle erogazioni liberali (**art. 83 CTS**);
- 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 CTS**).

Contestualmente, sono abrogate e/o disapplicate le norme sostituite dalle suddette disposizioni (ad es. erogazioni liberali previste dal TUIR a favore di Onlus e APS).



Il percorso della riforma

L'efficacia delle altre disposizioni fiscali di riforma è subordinata all'autorizzazione comunitaria delle misure sottoposte a notifica, nonché alla operatività del RUNTS:

- credito d'imposta per i soggetti che emettono titoli di solidarietà (art. 77, co. 10, CTS);
- regime fiscale degli ETS ai fini delle II.DD.(art. 79, CTS);
- regime forfetario per la tassazione del reddito d'impresa degli ETS non commerciali (art. 80, CTS);
- regime fiscale per ODV (art. 84, CTS) e APS (art. 85, CTS);
- regime forfetario per il reddito d'impresa OdV e APS (art. 86, CTS);
- normativa fiscale sull'impresa sociale (art. 18 del D.lgs. n. 112 del 2017);
- disposizioni di coordinamento normativo (art. 89, CTS) e abrogazione delle norme previgenti incompatibili (art. 102, co. 2, CTS).



Definizione di «Terzo settore»

Il concetto di «Terzo settore», prima della legge delega, non era contenuto in alcuna previsione normativa.

Il «Terzo settore» è definito dall'art. 1 della L. n. 106/2016 come *«il complesso degli **enti privati** costituiti per il perseguimento, **senza scopo di lucro**, di finalità **civiche, solidaristiche e di utilità sociale** e che, in attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con i rispettivi statuti o atti costitutivi, promuovono e realizzano **attività di interesse generale** mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi»*.

Si tratta di una definizione che tiene conto:

- da un lato, delle **finalità meritevoli** perseguite;
- dall'altro, del tipo di **attività istituzionale**, che può essere svolta mediante il volontariato e l'associazionismo o mediante modalità imprenditoriali.



Gli elementi che qualificano gli ETS

I principali elementi che qualificano gli enti del Terzo settore sono:

- ❖ **il carattere privato;**
- ❖ **l'assenza di scopo di lucro;**
- ❖ **il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale;**
- ❖ **lo svolgimento dell'attività in via esclusiva o prevalente in uno (o più) dei settori di interesse generale elencati dall'art. 5 del CTS;**
- ❖ **la regolare iscrizione in una delle sezioni del Registro unico nazionale del Terzo settore.**



Gli elementi che qualificano gli ETS

Potranno quindi rientrare tra gli enti del Terzo settore, **ad esempio**:

- ❖ una organizzazione di volontariato che svolga con i bambini attività di dopo-scuola, finalizzate a prevenire la dispersione scolastica (attività di formazione extra-scolastica di cui all'art. 5, comma 1, lettera l) del CTS);
- ❖ una associazione di promozione sociale che svolga, a favore dei propri associati e di terzi, iniziative e campagne di sensibilizzazione volte alla riduzione degli sprechi (interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali, di cui all'art. 5, comma 1, lettera e) del CTS);
- ❖ una associazione ex-Onlus che organizzi corsi di teatro indirizzati a persone detenute (attività culturale artistica o ricreativa di interesse sociale di cui all'art. 5, comma 1, lettera i) del CTS);
- ❖ una fondazione senza scopo di lucro non rientrante nel regime Onlus che sostenga e promuova iniziative rientranti nell'ambito del commercio equo e solidale (art. 5, comma 1, lettera o) del CTS).



Gli enti che possono assumere la qualifica di ETS

L'art. 4, comma 1 del CTS specifica che possono assumere la qualifica di ETS (nel rispetto degli altri requisiti stabiliti dal Codice):

- ❖ organizzazioni di volontariato (ODV);**
- ❖ associazioni di promozione sociale (APS);**
- ❖ enti filantropici;**
- ❖ imprese sociali, incluse le cooperative sociali;**
- ❖ reti associative;**
- ❖ società di mutuo soccorso;**
- ❖ associazioni, riconosciute o non riconosciute;**
- ❖ fondazioni;**
- ❖ altri enti di carattere privato, diversi dalle società.**



Gli enti che possono assumere la qualifica di ETS

In parallelo, l'**art. 46 del CTS** stabilisce che il Registro unico nazionale del Terzo settore è composto da:

- **sei sezioni** dedicate a particolari tipologie di enti del Terzo settore (organizzazioni di volontariato, associazioni di promozione sociale, enti filantropici, imprese sociali, società di mutuo soccorso e reti associative);
- **una sezione residuale** dedicata agli «altri enti del Terzo settore».

Nella sezione dedicata agli «altri enti del Terzo settore» potranno iscriversi, ad esempio, le associazioni (riconosciute e non) e le fondazioni non classificate nelle precedenti categorie, nonché «gli altri enti di carattere privato diversi dalle società» di cui all'art. 4 del Codice.



Gli enti che possono assumere la qualifica di ETS

Tra gli enti che possono assumere la qualifica di ETS, l'art. 4, comma 1 del Codice menziona le **fondazioni** e le **associazioni** (riconosciute e non riconosciute).

Tali enti sono disciplinati all'interno del Libro I del codice civile e, pertanto, sono già dotati di una propria identità giuridica (a prescindere dall'iscrizione nel Registro unico del Terzo settore).

Alle fondazioni e alle associazioni che assumono la qualifica di ETS il Codice dedica specifiche **disposizioni in materia di governance**, acquisto della personalità giuridica, controlli, conflitto d'interessi e responsabilità degli amministratori (contenute nel Titolo IV del Codice del Terzo settore).

Per le associazioni e fondazioni che adottano la qualifica di ETS, tali disposizioni si pongono come norme speciali rispetto a quelle contenute nel Libro I del codice civile.



Gli enti che possono assumere la qualifica di ETS

L'art. 4, comma 1 menziona espressamente tra gli enti che assumono la qualifica di ETS le **organizzazioni di volontariato** e le **associazioni di promozione sociale** (disciplinate nel sistema ante-riforma, rispettivamente dalla legge 266/1991 e dalla legge 383/2000).

Con la riforma, vengono **abrogate le legislazioni di settore** indirizzate a tali enti, che vengono ora disciplinati all'interno del Titolo V del Codice, tra le particolari categorie di enti del Terzo settore.

Le qualifiche di organizzazione di volontariato (ODV) e di associazione di promozione sociale (APS) potranno quindi essere adottate, a regime, solo dagli enti che si iscriveranno nelle apposite sezioni speciali del Registro unico nazionale.



Gli enti esclusi dal Registro

Non possono assumere la qualifica di enti del Terzo settore (art. 4, comma 2 del CTS):

- le **amministrazioni pubbliche;**
- le **formazioni e le associazioni politiche;**
- i **sindacati;**
- le **associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche;**
- le **associazioni di datori di lavoro;**
- gli enti sottoposti a **direzione e coordinamento o controllati** dai suddetti enti, ad esclusione degli enti operanti nel settore della protezione civile (che possono assumere la qualifica di ETS anche se controllati dai predetti enti).



Gli enti che rimarranno al di fuori del Terzo settore

Accanto agli ETS continueranno ad esistere enti senza scopo di lucro che, per mancanza dei requisiti dettati dal CTS, non si iscriveranno al RUNTS.

Tali enti rimarranno al di fuori del Terzo settore e continueranno ad essere disciplinati dal **Codice civile** o dalle **leggi speciali** loro applicabili.

Può trattarsi, ad esempio, di enti che non svolgono in via principale o esclusiva una o più delle attività di interesse generale di cui all'art. 5 del CTS o che svolgono tali attività con finalità diverse da quelle civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

È importante sottolineare che l'iscrizione al RUNTS rappresenta una **facoltà**. Gli enti *no profit*, dunque potranno scegliere (pur essendo astrattamente in possesso dei requisiti per l'adozione della qualifica di ETS) di non iscriversi al Registro unico.

Tale scelta potrebbe essere dettata, ad esempio, dalla volontà di evitare gli oneri organizzativi e amministrativi connessi all'iscrizione (oltre che il controllo da parte degli uffici competenti).

Tuttavia, la mancata iscrizione al Registro unico farà venir meno la possibilità di fruire dei vantaggi (fiscali e di altra natura) previsti dal Codice.



Gli enti che rimarranno al di fuori del Terzo settore

La scelta di un ente *non profit* di non iscriversi al Registro unico potrebbe essere dettata dalla volontà di **continuare ad avvalersi di un diverso regime fiscale**.

È il caso, ad esempio, delle Associazioni sportive dilettantistiche (**ASD**) le quali, con l'applicazione a regime della riforma (ossia dal periodo d'imposta successivo alla piena operatività del RUNTS) dovranno scegliere:

- ❖ se qualificarsi come **enti del Terzo settore**, beneficiando delle misure di sostegno e delle disposizioni fiscali previste dal Codice (l'organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche rientra infatti, ai sensi dell'art. 5, comma 1, lettera t) del Codice, tra le attività di interesse generale esercitabili dagli ETS);
- ❖ oppure se **rimanere al di fuori del RUNTS**, mantenendo così la possibilità fruire dello speciale regime fiscale loro applicabile ai sensi della **L. 398/1991**.

A seguito delle modifiche introdotte dal CTS, infatti, permane la possibilità per le ASD di applicare le disposizioni di cui alla L 398/1991. L'art. **89, comma 1, lett. c) del CTS**, tuttavia, disapplica tale regime per i soggetti iscritti al Registro unico del Terzo settore.





**IL NUOVO REGISTRO UNICO
NAZIONALE DEL TERZO SETTORE
(RUNTS)**

L'architettura del RUNTS

Un importante aspetto della riforma è rappresentato dall'istituzione del **Registro unico nazionale del Terzo settore**, che andrà a sostituire i diversi registri speciali attualmente esistenti (Anagrafe delle Onlus, registri regionali del volontariato, registri regionali e provinciali delle Aps).

Il Registro sarà strutturato in **apposite sezioni**, che daranno evidenza delle singole categorie nelle quali gli ETS potranno scegliere di inquadrarsi e renderà pubblicamente accessibili le informazioni relative agli enti (ad es. bilanci).

Sono previste, in particolare, le seguenti sezioni:

1. **Organizzazioni di volontariato;**
2. **Associazioni di promozione sociale;**
3. **Enti filantropici;**
4. **Imprese sociali, incluse le cooperative sociali;**
5. **Reti associative;**
6. **Società di mutuo soccorso;**
7. **Altri enti del Terzo settore.**

Gli ETS (ad eccezione delle reti associative) non possono essere contemporaneamente iscritti in due o più sezioni.



L'architettura del RUNTS

Il D. Lgs. 117/2017 ha istituito Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS) con lo scopo di uniformare le regole ed il sistema pubblicitario degli enti non profit.

Di fatto con la messa in funzione del RUNTS verranno meno gli attuali registri di settore previsti per associazioni di promozione sociale (APS), organizzazioni di volontariato (ODV) e ONLUS creando un sistema nazionale di registrazione e controllo.

Potranno accedere al RUNTS tutti gli enti di carattere privato, diversi dalle società, costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento, in via esclusiva o principale, 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.

In linea generale, l'iscrizione nel RUNTS dà diritto ad una serie di agevolazioni previste per il Terzo settore e dà la possibilità di stipulare convenzioni con le amministrazioni pubbliche per lo svolgimento in favore di terzi di attività o servizi sociali ritenuti di interesse generale



L'architettura del RUNTS

Dal punto di vista operativo, il Registro unico sarà gestito su **base territoriale** in collaborazione con le Regioni e le Province autonome, attraverso **modalità informatiche**.

A tal fine, le Regioni e le Province autonome individuano apposite strutture competenti (Uffici regionali o provinciali del Registro unico nazionale del Terzo settore). Presso il **Ministero del Lavoro** è istituito, invece, **l'Ufficio statale del Registro unico nazionale del Terzo settore**.

Il Registro sarà **pubblico** e reso accessibile a tutti gli interessati in **modalità telematica**.

Il nuovo Registro unico sostituirà l'Anagrafe delle Onlus e i Registri regionali delle ODV ed APS e l'iscrizione al suo interno costituirà condizione per l'applicazione di tutte le disposizioni (comprese le misure di sostegno e le agevolazioni fiscali) introdotte dalla riforma.

L'istituzione di un unico Registro per tutti gli ETS sarà gestito attraverso una piattaforma informatica gestita da Unioncamere consentendo di gestire in modalità telematica l'intero flusso di processo di trasmigrazione, iscrizione, revisione e cancellazione degli ETS secondo criteri univoci e omogenei delle informazioni pubblicate nel RUNTS.



L'architettura del RUNTS

Il RUNTS si caratterizza per essere **un vero e proprio archivio informatico** in cui vengono raccolti e registrati un insieme di atti e di informazioni omogenei per tutti gli ETS.

In particolare si compone di dati strutturati in formato elaborabile e di documenti elettronici quali:

- atto costitutivo;
- Statuto;
- Bilancio d'esercizio;
- Bilancio sociale;
- Provvedimenti di riconoscimento della personalità giuridica;
- Rendiconti raccolte fondi;
- Deliberazioni di operazioni straordinarie;
- Provvedimenti dell'autorità giudiziaria/tributaria che dispongono lo scioglimento, la cancellazione o l'estinzione



Iscrizione al RUNTS

Nel dettaglio, la procedura per l'iscrizione nel Registro unico e le sue modalità di gestione sono definite con l'apposito decreto ministeriale (D.M. n. 106/2020). La messa in funzione del RUNTS, pertanto, è attesa ad aprile 2021.

Il decreto individua:

- ❖ i **documenti** da presentare per l'iscrizione, le **modalità di deposito** degli atti da inserire o aggiornare nel Registro;
- ❖ le **regole per la predisposizione, la tenuta, la conservazione, e la gestione nel Registro**, finalizzate ad assicurare l'omogeneità degli elementi informativi sul territorio nazionale;
- ❖ le modalità con le quali è garantita la **comunicazione dei dati tra il Registro delle Imprese e il Registro unico** (con riferimento alle imprese sociali e agli altri ETS iscritti nel Registro Imprese).



Procedura di iscrizione al RUNTS: enti privi di personalità giuridica

Il procedimento di iscrizione è differente a seconda che l'ente che presenta la domanda abbia o meno personalità giuridica.

Per gli **enti senza personalità giuridica** l'iscrizione va effettuata rispettando il seguente iter.

È innanzitutto necessario presentare **domanda di iscrizione**, ad opera del rappresentante legale dell'ente, presso l'Ufficio della Regione o della Provincia autonoma in cui l'ente ha la sede legale, oppure presso l'Ufficio statale nel caso in cui a presentare la domanda sia una rete associativa.

Alla domanda vanno allegati i seguenti **documenti**:

- ❖ **atto costitutivo**;
- ❖ **statuto**, registrato presso l'Agenzia delle entrate;
- ❖ l'ultimo o gli ultimi due **bilanci consuntivi approvati**, unitamente alle copie dei verbali assembleari contenenti la delibera di approvazione;
- ❖ in caso di affiliazione ad una rete associativa, un'**attestazione di adesione** alla stessa rilasciata dal rappresentante legale.



Procedura di iscrizione al RUNTS: enti privi di personalità giuridica

Dalla domanda di iscrizione devono risultare (anche mediante allegati) le seguenti informazioni:

- a) **sezione del RUNTS** presso la quale si richiede l'iscrizione;
- b) **denominazione;**
- c) **codice fiscale;**
- d) **eventuale partita IVA;**
- e) **forma giuridica;**
- f) **sede legale;**
- g) indirizzo di **posta elettronica certificata;**
- h) **contatto telefonico;**
- i) eventuali **sedi secondarie;**
- j) **data di costituzione dell'ente;**
- k) **attività di interesse generale** esercitate tra quelle di cui all'art.5 CTS;
- l) eventuali **attività diverse;**
- m) **soggetto cui l'ente aderisce** con relativo codice fiscale;
- n) generalità del **rappresentante legale**, degli altri **titolari di cariche sociali**, con indicazione dei relativi poteri e di eventuali limitazioni nonché la data di nomina; **organi di controllo e revisione;**
- o) eventuale **iscrizione nel Registro imprese;**
- p) eventuale dichiarazione di accreditamento ai fini dell'accesso al **5 per mille;**
- q) dichiarazione di **presunzione di commercialità o non commercialità;**
- r) **per ODV e APS**, numero di soci cui è attribuito il diritto di voto, numero di lavoratori dipendenti/parasubordinati e volontari.



Procedura di iscrizione al RUNTS: enti privi di personalità giuridica

Una volta ricevuta la domanda, l'Ufficio competente verifica la completezza della documentazione e la sussistenza delle condizioni necessarie.

- In caso di **esito positivo** di tale verifica, entro **60gg** dalla presentazione della domanda l'Ufficio predispone, con apposito provvedimento, l'iscrizione nella sezione del RUNTS indicata.
- In caso, invece, di **domanda non corretta o incompleta**, entro **60gg** l'Ufficio invita l'ente a integrare la documentazione o completare la domanda entro un termine non superiore a 30gg. Nei 60gg successivi all'integrazione della documentazione o alla ricezione della domanda completata, l'Ufficio provvede all'iscrizione o comunica i motivi ostativi all'accoglimento della domanda.

Nel caso in cui statuto e atto costitutivo siano redatti secondo **modelli standard tipizzati**, predisposti dalla rete associativa ed approvati dal Ministero del lavoro, il termine di 60gg è ridotto a **30gg**.

Avverso il provvedimento di diniego dell'iscrizione è ammesso **ricorso al TAR** competente.



Reti associative

L'iscrizione nella sezione «**Reti associative**» va effettuata secondo specifiche modalità.

Oltre alle informazioni già elencate, in questo caso sarà necessario fornire indicazioni ulteriori, anche avvalendosi di appositi allegati:

- ❖ i riferimenti degli **ETS aderenti** in numero tale da soddisfare il requisito numerico e territoriale richiesto dal CTS;
- ❖ l'indicazione delle **attività svolte**;
- ❖ la dichiarazione rilasciata da ciascun interessato attestante il possesso da parte del rappresentante legale e di tutti i componenti dell'organo di amministrazione dei **requisiti di onorabilità**.

La procedura di accoglimento o rigetto della domanda non è differente da quella prevista per l'iscrizione nelle altre sezioni del Registro.

È possibile procedere contestualmente all'iscrizione presso altra sezione del RUNTS.



Società di mutuo soccorso

Possono iscriversi alla sezione «**Società di mutuo soccorso**» gli enti costituiti ai sensi della L. 3813/1886 e s.m.i. e iscritti nella sezione imprese sociali presso il registro delle imprese, che abbiano un versamento annuo di contributi associativi non superiore a 50.000 euro e non gestiscano fondi sanitari integrativi.

L'istanza telematica è formata ed inviata secondo apposite modalità. L'Ufficio del Registro Imprese territorialmente competente provvede dapprima alla cancellazione dalla sezione «imprese sociali» e poi ne dà comunicazione all'Ufficio regionale o provinciale del RUNTS nella cui circoscrizione l'impresa ha sede.

L'Ufficio competente del RUNTS iscrive l'ente con la medesima decorrenza della cancellazione dal Registro delle imprese.

Per gli Ets che esercitano la propria attività **esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale**, è necessaria la contestuale iscrizione al RUNTS e al Registro delle imprese.



Enti religiosi civilmente riconosciuti

Gli **Enti religiosi civilmente riconosciuti** possono richiedere l'iscrizione presso il RUNTS limitatamente all'esercizio delle attività di interesse generale di cui all'art.5 del CTS, per le quali dev'essere costituito un **patrimonio destinato** e devono essere tenute separatamente le **scritture contabili** di cui all'art. 13 del CTS.

Tali enti sono tenuti a depositare un **regolamento** redatto per atto pubblico o scrittura privata autenticata, dal quale devono risultare le seguenti indicazioni:

- a) **attività di interesse generale** ed eventualmente **attività diverse**;
- b) **divieto di distribuzione di utili**;
- c) individuazione del **patrimonio destinato** allo svolgimento delle attività;
- d) **devoluzione del patrimonio** ad altri Ets in caso di scioglimento o cancellazione;
- e) obbligo di tenere **scritture contabili separate**;
- f) disciplina in materia di **scritture contabili, redazione del bilancio di esercizio, predisposizione del bilancio sociale, libri sociali obbligatori e trattamento economico e normativo dei lavoratori**;
- g) disciplina dei **poteri di rappresentanza e gestione**;
- h) **condizioni di validità o di efficacia** degli atti giuridici prescritte per gli enti religiosi civilmente riconosciuti dai relativi ordinamenti confessionali.



Enti religiosi civilmente riconosciuti

La domanda di iscrizione, presentata dal rappresentante legale, dev'essere correlata, oltre che dal regolamento, dall'**atto con il quale la competente autorità religiosa autorizza l'iscrizione al RUNTS** o dichiara che tale autorizzazione non è necessaria.



Adozione della personalità giuridica tramite l'iscrizione al RUNTS

L'art. 22 del CTS prevede per le associazioni e le fondazioni dotate della qualifica di ETS una **procedura semplificata** per l'adozione della personalità giuridica, molto più rapida di quella ordinaria che è subordinata ad un controllo preventivo di Regioni e prefetture e può richiedere fino a 180gg.

Il riconoscimento, nel dettaglio, avviene **in maniera automatica** con l'iscrizione nel Registro, previo **controllo notarile**.

Il notaio che riceve l'atto costitutivo dell'associazione/fondazione deve accertare la sussistenza delle condizioni previste per la costituzione dell'ente e per assumere la qualifica di ETS, nonché del patrimonio minimo richiesto per il riconoscimento, che deve essere:

- ❖ non inferiore a **15.000 euro** per le **associazioni**,
- ❖ non inferiore a **30.000 euro** per le **fondazioni**.

In caso di esito positivo della verifica, il notaio:

- ❖ deposita entro **20 giorni** a la documentazione presso il **Registro unico**;
- ❖ richiede l'**iscrizione** dell'ente al Registro (che dovrà solo verificare la regolarità formale dei documenti e procedere all'iscrizione, con la quale l'ente acquista la personalità giuridica).



Procedura di iscrizione al RUNTS: enti già dotati di personalità giuridica

L'associazione o la fondazione che intenda richiedere l'iscrizione al RUNTS, sottopone al **notaio** il verbale della relativa decisione, richiedendo contestualmente l'adeguamento dello statuto.

Dopo aver verificato la sussistenza delle condizioni, il notaio provvede all'inoltro della richiesta di iscrizione, nel termine di **20 gg** dal deposito della relativa documentazione presso l'Ufficio del RUNTS competente.

Qualora il notaio coinvolto nella procedura di iscrizione non abbia ritenuto sussistenti le condizioni richieste dalla legge (comprese quelle relative al patrimonio minimo), i fondatori, gli amministratori o gli associati possono, entro 30 gg, richiedere l'iscrizione all'Ufficio del Runts, allegando la documentazione prescritta.

Nei successivi 60gg, l'Ufficio può chiedere l'**integrazione** della documentazione e dell'istanza o comunicare i motivi ostativi all'iscrizione. In mancanza, qualora l'Ufficio non abbia emanato il provvedimento di iscrizione, l'istanza si intende negata.



Trasmigrazione dai registri esistenti

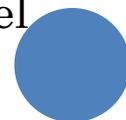
Per le **ODV** e le **APS**, invece, è previsto un **meccanismo automatico di trasmigrazione** dai registri attualmente esistenti al Registro unico nazionale.

In particolare, gli enti pubblici territoriali comunicano telematicamente al Registro unico nazionale i dati in loro possesso in merito alle ODV e alle APS iscritte nei rispettivi registri speciali.

I competenti Uffici regionali e provinciali trasferiscono telematicamente al RUNTS entro i 90 gg successivi copia dell'atto costitutivo e dello statuto ai fini del deposito.

Una volta ricevute queste informazioni, gli uffici del Registro unico nazionale, nel termine di **180 giorni**, dovranno verificare la **sussistenza dei requisiti** per l'iscrizione, richiedendo agli enti eventuali informazioni e documenti mancanti.

L'omessa trasmissione delle informazioni e dei documenti richiesti nel successivo termine di **60 giorni** comporterà la mancata iscrizione nel Registro unico.



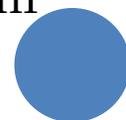
Trasmigrazione dai registri esistenti

Per le **Onlus**, invece, non è previsto un meccanismo di trasmigrazione automatica dalla relativa anagrafe (tenuta presso le direzioni regionali dell'Agenzia delle entrate).

L'Agenzia delle entrate comunica al RUNTS i dati e le informazioni relativi agli enti iscritti nell'anagrafe delle Onlus (almeno codice fiscale, denominazione, sede legale, generalità e codice fiscale del rappresentante legale).

L'elenco viene pubblicato sul sito dell'Agenzia e di tale pubblicazione viene data comunicazione in **Gazzetta Ufficiale**.

Al fine di perfezionare l'iscrizione, ciascun ente dovrà presentare **apposita domanda** presso l'Ufficio del RUNTS territorialmente competente, utilizzando la modulistica messa a disposizione sul Portale del RUNTS. In tale domanda dovrà indicare la sezione del Registro nella quale intende essere iscritto e dovrà altresì allegare copia dell'atto costitutivo, dello statuto adeguato alle disposizioni inderogabili del CTS e degli ultimi due bilanci.



Trasmigrazione dai registri esistenti

Tale onere dovrà essere ottemperato nel termine che va dalla data di pubblicazione in Gazzetta fino al 31 marzo del periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea (art. 101, comma 10 del CTS).

Ciascun Ufficio, ricevuta la domanda, entro 60 gg verifica per ciascun ente la sussistenza dei requisiti e in caso di esito positivo dispone l'iscrizione nel RUNTS presso la sezione indicata.

Le Onlus che erano già iscritte presso i registri APS o presso i registri Onlus istituiti ai sensi della L. 266/1191 non sono tenuti a presentare la suddetta domanda.

Una volta avvenuta l'iscrizione nel RUNTS, l'ente sarà cancellato dall'Anagrafe Onlus.



Trasmigrazione dai registri esistenti

In caso di **mancata iscrizione al RUNTS**, le ONLUS:

- ❖ **non potranno continuare ad utilizzare la qualifica di ONLUS** (la relativa disciplina verrà abrogata a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione europea);
- ❖ saranno obbligate a **devolvere il patrimonio**, in quanto l'abrogazione dell'art. 10 del D.Lgs. 460/1997 farebbe venir meno le garanzie di non lucratività connesse all'adozione di tale qualifica (l'obbligo di devoluzione dovrebbe riguardare solo il patrimonio incrementale - Circ. 59/E/2007 e Circ. 168/E/1998).

La devoluzione del patrimonio della Onlus è espressamente esclusa, invece, in caso di iscrizione al RUNTS come ETS (art. 101, comma 8 del CTS).



Cancellazione dal RUNTS

La cancellazione di un ente dal Registro unico nazionale del Terzo settore potrà avvenire:

- ❖ a seguito di **istanza da parte dell'ente** stesso;
- ❖ a seguito di **accertamento d'Ufficio** della carenza dei requisiti necessari per la permanenza nel Registro;
- ❖ deposito del **bilancio finale di liquidazione o dell'ordine dell'autorità giudiziaria**;
- ❖ acquisizione da parte dell'Ufficio di provvedimenti adottati dalla competente autorità che determinano un'**incompatibilità** con l'iscrizione nel RUNTS;
- ❖ **inutile decorso del termine** assegnato dall'Ufficio del RUNTS, con apposita diffida, per depositare atti, aggiornamenti e informazioni.

I **controlli** sulla permanenza di tali requisiti verranno svolti dagli **Uffici del Registro** (art. 93 del CTS) e potranno essere eseguiti attraverso l'esame di documentazione e/o tramite visite ed ispezioni.

Nelle ipotesi di mancato aggiornamento delle informazioni che devono risultare obbligatoriamente nel Registro o di mancato o incompleto deposito di atti (come rendiconti o bilanci) è prevista una **procedura di diffida** (art. 48, comma 4, del CTS) in base alla quale l'ufficio del Registro, prima di procedere alla cancellazione, assegna all'ente un termine non superiore a **180 giorni** per regolarizzare l'adempimento. Avverso il provvedimento di cancellazione è ammesso il **ricorso dinanzi al tribunale amministrativo**.



Migrazione da una sezione all'altra

Gli ETS avranno, a regime, la possibilità di **migrare attraverso le varie sezioni** del Registro unico senza che ciò comporti lo scioglimento dell'ente o la devoluzione del patrimonio (art. 50 del CTS).

In tal caso, la richiesta di migrazione dovrà essere approvata con le modalità e nei termini previsti per l'iscrizione nel Registro.

- Qualora vengano meno i requisiti per la permanenza in una sezione, lo stesso ente può presentare all'Ufficio RUNTS competente apposita domanda per essere iscritto in una sezione diversa.
- La migrazione può anche essere richiesta a seguito di comunicazione dell'Ufficio competente del RUNTS dalla quale risulti la perdita dei requisiti per la permanenza nella sezione in cui l'ente è iscritta.

Ad esempio l'ETS non commerciale che, in concreto, vede incrementarsi i ricavi di natura commerciale potrà valutare se riqualificarsi come impresa sociale (e viceversa).

Allo stato attuale, un soggetto che perde la qualifica fiscale di Onlus e che continua comunque ad operare (come ente non commerciale ovvero come ente commerciale) è invece tenuto a devolvere gli incrementi patrimoniali realizzati nei periodi di imposta nei quali si è avvalso della qualifica (cfr. Circ. 59/E/2007 e, in generale, la Circ. 168/E/1998).



Revisione d'ufficio degli enti iscritti nel RUNTS

Per gli enti iscritti nel RUNTS sono previsti vari controlli finalizzati in via generale a riscontrare:

- ❖ la sussistenza e la permanenza dei requisiti necessari all'iscrizione;
- ❖ perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale;
- ❖ adempimento degli obblighi derivanti dall'iscrizione del RUNTS (i.e. deposito bilancio d'esercizio/bilancio sociale;
- ❖ diritto di avvalersi dei benefici fiscali e del 5xmille derivanti dall'iscrizione al RUNTS;
- ❖ Corretto impiego risorse pubbliche, finanziarie e strumentali ad essi attribuite.

Il controllo avviene d'ufficio, con cadenza periodica (triennale) o a seguito di segnalazioni da parte delle altre amministrazioni.

Tale verifica ha carattere inizialmente documentale ma nel caso in cui emerga la necessità di un approfondimento istruttorio, l'Ufficio può effettuare delle verifiche in loco.



Gli effetti dell'iscrizione al RUNTS

L'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore (e la conseguente adozione della qualifica di ETS) è **facoltativa**.

Essa, tuttavia, costituisce presupposto necessario per fruire delle **agevolazioni fiscali** (detrazioni e deduzioni per i donatori, agevolazioni in materia di imposte indirette e tributi locali, possibilità di autofinanziarsi attraverso attività commerciali secondarie tassate con regimi semplificati, eccetera) e delle altre **misure di sostegno** connesse all'adozione della qualifica di ETS (come, ad esempio, l'accesso a bandi pubblici o a fondi riservati al Terzo settore).

L'iscrizione, inoltre consente all'ente di **qualificarsi come ETS** nei rapporti con i terzi.

Dall'iscrizione nel Registro, d'altra parte, deriva l'obbligo di adeguarsi agli obblighi in materia di trasparenza e agli altri adempimenti previsti dal Codice.

Gli enti iscritti nel Registro, inoltre, potranno essere sottoposti ai controlli in merito ai requisiti necessari all'adozione della qualifica di ETS (svolti dagli uffici del Registro) e a quelli sulla corretta applicazione delle relative misure fiscali (svolti dall'amministrazione finanziaria).



Adempimenti pratici previsti per l'accesso al RUNTS

Per l'iscrizione nel RUNTS il D.M. istitutivo del Registro richiede all'ente di:

- Utilizzare l'apposita funzione presente sul portale attraverso delle maschere di compilazione guidata tramite le quali dovranno essere inseriti i dati richiesti negli appositi campi.
- di allegare i documenti richiesti dalla piattaforma (atto costitutivo, statuto, bilanci) in formato pdf/A, debitamente firmati in P7m (Cades) e correlati dalla dichiarazione di conformità all'originale. Per ogni allegato sarà necessario procedere alla relativa "indicizzazione" (sia in fase di iscrizione che di successivo aggiornamento). In sede d'iscrizione, tra gli altri dati, sarà particolarmente importante indicare **la Pec dell'ente da utilizzare per le future comunicazioni.**

Conclusa l'allegazione dei files il sistema genererà una "distinta" della pratica, dalla quale risulteranno mittente, ufficio destinatario, ente per il quale si presenta l'istanza e tipo di adempimento.

A questo punto l'utente deve verificarne la correttezza e, nel caso di esito positivo, la distinta deve essere scaricata, sottoscritta digitalmente e nuovamente caricata sul sistema. Solo dopo aver compiuto correttamente questi passaggi si può procedere all'invio dell'istanza.

Analoghi adempimenti saranno previsti anche per gli ulteriori invii.



Acquisizione documentazione antimafia

L'art. 36 del Decreto istitutivo del RUNTS prevede che, in sede di registrazione degli enti di cui all'art. 31, comma 1 del CTS, gli Uffici competenti devono acquisire le informazioni antimafia.

Si tratta in particolare di:

- ❖ Associazioni riconosciute e non
- ❖ Fondazioni del Terzo settore

tenute alla nomina di un revisore legale dei conti o una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro in caso di superamento per due esercizi consecutivi di almeno due dei seguenti limiti:

- Totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 1.100.000,00
- Ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 200.000,00
- Dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 12 unità

Il decreto istitutivo non prevede le modalità di acquisizione, per cui occorrerà attendere la modulistica prevista ad hoc.





**GLI ADEGUAMENTI STATUTARI
AI FINI DELL'ISCRIZIONE NEL
RUNTS**

Adeguamenti statutari – tempi e modalità

A seguito dell'entrata in vigore del CTS (3 agosto 2017) si è aperta per gli enti iscritti negli attuali registri di settore una fase transitoria e di adeguamento.

In particolare, secondo l'art. 101. comma 2 del CTS le Onlus, ODV, APS e imprese sociali che si adeguano entro il 31 marzo 2021 possono adottare le modifiche statutarie tramite **procedura semplificata**, ossia con le modalità e le maggioranze previste per l'assemblea ordinaria (analoga semplificazione è prevista per ONLUS e imprese sociali).

La semplificazione, tuttavia, riguarda unicamente le modifiche statutarie di mero adeguamento, vale a dire:

- ❖ le modifiche volte ad adeguare gli statuti alle nuove disposizioni inderogabili;
- ❖ le modifiche volte ad introdurre clausole che escludono l'applicazione di nuove disposizioni derogabili mediante specifica clausola statutaria.

Per le modifiche di altra natura (o per quelle deliberate dopo il 31 marzo 2021) sono richieste le maggioranze dell'assemblea straordinaria



Adeguamenti statutari – tempi e modalità

In sostanza, con riferimento ai termini per l'adeguamento:

- ❖ Le ODV e APS devono adeguare gli statuti in vista della migrazione nelle rispettive sezioni del RUNTS - possono avvalersi entro il 31 marzo 2021 della procedura semplificata;
- ❖ Le Onlus devono adeguare i propri statuti in vista dell'iscrizione nel RUNTS (entro il 31 marzo del periodo d'imposta successivo all'autorizzazione UE) – possono avvalersi entro il 31 marzo 2021 della procedura semplificata, rinviando l'efficacia delle modifiche statutarie incompatibili con l'art. 10 del D.lgs. 460/97 al venir meno della qualifica ONLUS;
- ❖ le imprese sociali devono adeguare gli statuti al D.lgs. 112/2017 ai fini della permanenza nella speciale sezione del registro imprese – possono avvalersi entro il 31 marzo 2021 della procedura semplificata;
- ❖ gli enti che non sono iscritti negli attuali registri di settore possono scegliere di accedere al RUNTS con le tempistiche che ritengono più opportune, previo adeguamento dello Statuto al CTS.



Adeguamenti statutari – modalità

Come chiarito dal Ministero del lavoro con la Circolare n. 20/2018, per le fondazioni prive di organo assembleare la competenza a deliberare gli adeguamenti statutari resta in capo all'organo amministrativo, senza alcuna deroga in materia di quorum.

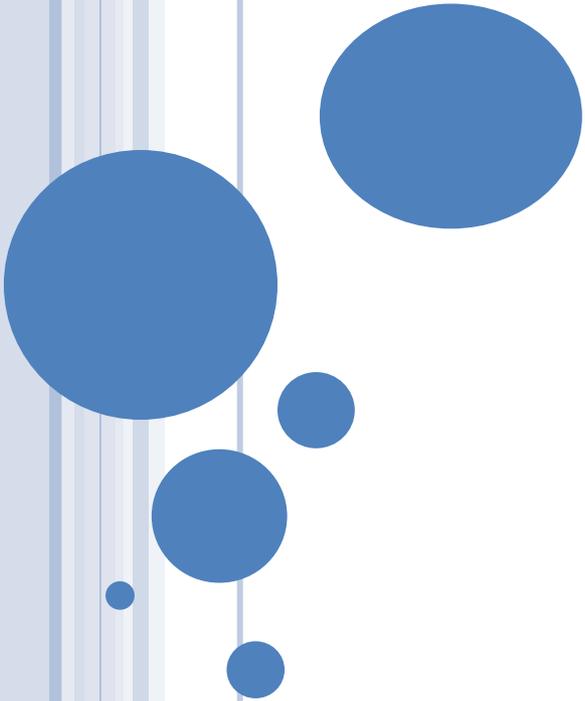
Inoltre, fino all'istituzione del RUNTS (e alla conseguente possibilità di ricorrere alla procedura per il riconoscimento della personalità giuridica di cui l'art.22 CTS) le modifiche statutarie continueranno, per gli enti con personalità giuridica, a richiedere l'approvazione dell'autorità statale o regionale (ai sensi dell'articolo 2, comma 1 del D.P.R. n. 361/2000).

Nonostante il richiamo alle «modalità» previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria, per le modifiche degli statuti degli enti in possesso di personalità giuridica resta ferma la necessità dell'atto pubblico e, dunque, dell'intervento notarile (cfr. la citata Circolare del Ministero del lavoro del 27 dicembre 2018 e, per le imprese sociali, la Circolare Mise del 2 gennaio 2019).

Come chiarito dalla Nota ministeriale 10980/2020, le associazioni non riconosciute la modifica statutaria può avvenire senza l'intervento del notaio, anche se costituite per atto pubblico.



LE ONLUS



Adeguamenti statutari – caso ONLUS

Per quanto riguarda le Onlus, va ricordato che la relativa disciplina verrà definitivamente abrogata a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione comunitaria e non prima di quello di prima operatività del Registro unico (termine di cui all'art. 104, co. 2 del CTS).

A decorrere da tale momento, le ex-Onlus che intendono fruire dei vantaggi (fiscali e non) previsti dal Codice dovranno adottare la qualifica di ETS, iscrivendosi in una delle sezioni del Registro unico (non esiste, a differenza di quanto previsto per ODV e APS, un meccanismo di trasmigrazione automatico dall'Anagrafe Onlus al Registro unico).

Le ONLUS potranno procedere all'iscrizione a partire dalla pubblicazione dell'elenco delle Onlus iscritte da parte dell'Agenzia delle entrate e fino al 31 marzo del periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea sui nuovi regimi fiscali (art. 34 del D.M. 106/2020)



Adeguamenti statutari – caso ONLUS

Come detto, entro il 31 marzo 2021, anche le Onlus possono approvare le modifiche di «mero adeguamento» con le maggioranze dell'assemblea ordinaria, avvalendosi della procedura semplificata.

Nella fase transitoria, tuttavia, questo adeguamento potrebbe esporre le Onlus al rischio di recepire regole statutarie conformi alle norme del CTS ma incompatibili con l'attuale disciplina Onlus (D.Lgs. n. 460/1997), che rimarrà comunque in vigore fino al periodo d'imposta successivo alla messa in funzione del Registro unico.



Adeguamenti statutari – caso ONLUS

Sul punto, l'Agenzia delle entrate ha chiarito (nelle risposte a Telefisco 2018) che in attesa della messa in funzione del Registro unico le Onlus possono adeguare gli statuti al CTS, subordinando l'efficacia delle modifiche alla decorrenza del termine di cui all'art. 104 comma 2 del CTS.

In attesa di tale data, le Onlus dovranno continuare a qualificarsi come tali, sia nella denominazione sociale sia nei rapporti con i terzi. L'assunzione della nuova denominazione di ETS, inserita nello statuto, dovrà essere sospensivamente condizionata all'iscrizione nel Registro unico.

L'Agenzia ha chiarito, inoltre, che nell'attuale fase transitoria è ancora possibile costituire una nuova ONLUS in base ai requisiti di cui al D.Lgs. 460/1997, iscrivendola nella relativa Anagrafe. In particolare, in base a quanto ora disposto dal D.M. 106/2020 sarà possibile iscriversi all'Anagrafe ONLUS fino all'operatività del RUNTS.

Anche in questo caso, lo statuto può già prevedere le modifiche statutarie necessarie all'adozione della qualifica di ETS, subordinandone l'efficacia alla decorrenza del termine di cui all'art. 104, comma 2 del CTS.



Le scelte delle Onlus nel passaggio alla nuova disciplina

All'interno della qualifica di **Onlus**, che a regime verrà soppiantata, sono confluiti storicamente **soggetti assai eterogenei** tra loro, che spaziano dal volontariato alle fondazioni d'impresa, fino alle grandi realtà della cooperazione sociale.

In alcuni casi, l'adozione della qualifica tributaria di Onlus poteva rappresentare una scelta «forzata», vista l'assenza di modelli alternativi in grado di valorizzare l'esercizio, senza scopo di lucro e con finalità solidaristiche, di attività di interesse generale.

D'altra parte, la precedente disciplina in materia di impresa sociale (D.Lgs. 155/2006) non prevedeva alcuna agevolazione di carattere tributario.

Alla luce delle novità introdotte dalla riforma, le attuali Onlus avranno quindi la **possibilità di valutare**, in considerazione delle proprie modalità operative e delle connesse prospettive, in quale veste intendono collocarsi all'interno del Registro unico nazionale.



Le scelte delle Onlus nel passaggio alla nuova disciplina

Si consideri, ad esempio, una Onlus che opera attualmente nel settore dell'assistenza sanitaria. In base all'art. 10 del D.Lgs. 460/1997, tale ente deve svolgere in via principale l'attività istituzionale di assistenza sanitaria, che si considera svolta a fini di solidarietà sociale solo se indirizzata a soggetti svantaggiati (in quanto non rientra tra i settori a c.d. «solidarietà immanente»).

Al di fuori dell'attività istituzionale, la Onlus può svolgere solo le attività a questa «direttamente connesse», a condizione che non siano prevalenti e che i relativi proventi non superino il 66% delle spese complessive. Per autofinanziarsi l'ente può quindi fornire, ad esempio, prestazioni sanitarie a favore di soggetti non svantaggiati.

In base al D.Lgs. 460/1997:

- ❖ l'attività istituzionale (assistenza sanitaria svolta nei confronti di soggetti svantaggiati) è considerata non commerciale;
- ❖ le prestazioni sanitarie “connesse” non concorrono alla formazione del reddito imponibile.



Le scelte delle Onlus nel passaggio alla nuova disciplina

Nel nuovo quadro normativo questo schema viene completamente rivisto.

Gli interventi e le prestazioni sanitarie rientrano infatti tra le attività di interesse generale di cui all'art. 5 del CTS e tra le attività di impresa di interesse generale di cui all'art. 2 del D.Lgs. 112/2017 (a prescindere dalle condizioni dei destinatari).

Se la Onlus esercita tale attività in via prevalente, senza scopo di lucro e con finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale (rispettando le condizioni previste dai decreti delegati), potrà iscriversi al Registro unico e adottare la qualifica di ETS.

Le agevolazioni delle quali le ex-Onlus potranno fruire e il regime di tassazione dipenderanno dalle modalità con le quali, in concreto, essa svolge l'assistenza sanitaria.

L'ente dovrà quindi valutare, in base alle sue concrete modalità operative e alle eventuali prospettive future, come collocarsi all'interno del Registro unico.



Le scelte delle Onlus nel passaggio alla nuova disciplina

In particolare, l'attuale Onlus deve considerare che :

- ❖ se l'attività istituzionale viene svolta **a titolo prevalentemente gratuito** o con **copertura dei costi effettivi**, potrà qualificarsi come **ETS non commerciale** ai sensi dell'**art. 79, comma 5**; in questa ipotesi, i proventi che derivano dall'attività istituzionale di assistenza sanitaria svolta con modalità commerciali o da eventuali attività «secondarie e strumentali» potranno essere tassati con il regime forfetario di cui all'art. 80 del CTS (del quale possono beneficiare i soli ETS non commerciali);
- ❖ se, invece, le prestazioni sanitarie (fermo restando il rispetto dei requisiti dell'assenza di scopo di lucro e delle finalità solidaristiche) vengono svolte a fronte del **pagamento di corrispettivi che superano i costi effettivi**, la ex-Onlus non potrà qualificarsi come ETS non commerciale; in questa ipotesi, l'ente potrà considerare la possibilità di iscriversi nel RUNTS come **impresa sociale** beneficiando (in base all'art. 18 del D.Lgs. 112/2017) della detassazione degli utili effettivamente reinvestiti nell'attività d'impresa di interesse generale.



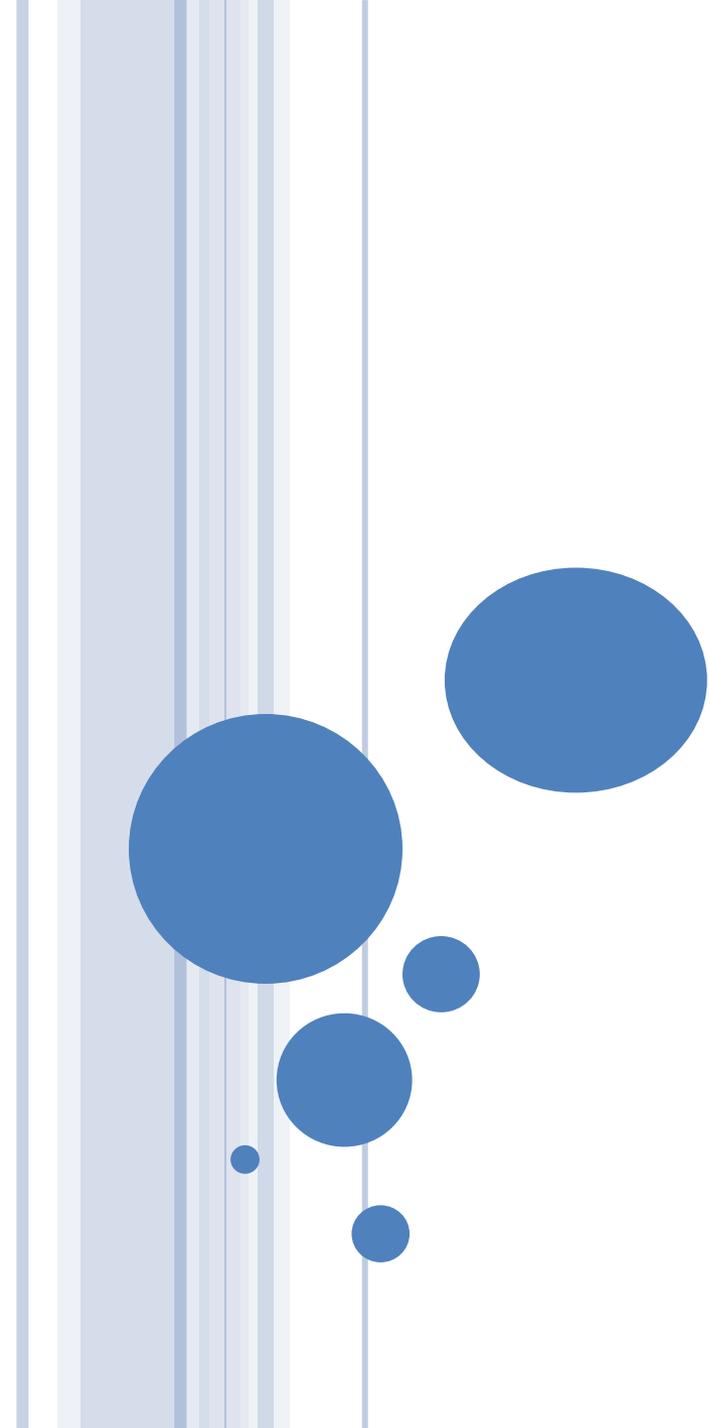
Le scelte delle Onlus nel passaggio alla nuova disciplina

Le operazioni di **riorganizzazione** e riassetto vengono incoraggiate mediante l'applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura **fissa** agli atti costitutivi e alle modifiche statutarie (incluse le operazioni straordinarie) poste in essere dagli ETS, comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in altre forme societarie.

In precedenza, la prassi dell'Agenzia delle Entrate e la giurisprudenza erano orientate per la tassazione in misura proporzionale, argomentando in base alla «lettera» dell'art. 4 della citata Tariffa, parte I, che prevede la tassazione con aliquota fissa per le operazioni straordinarie eseguite da società o enti commerciali (*rectius*, «aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali») (cfr. Ris.ne 152/E/2008, nonché Sent. Cass. Civ., Sez. Trib., 27 febbraio 2009, n. 4763)

Laddove invece le modifiche statutarie abbiano, più semplicemente, lo scopo di adeguamento a interventi normativi è prevista **l'esenzione** dall'imposta di registro (art. 82, comma 3 del CTS).





LA DISCIPLINA GENERALE DEGLI ADEGUAMENTI

Adeguamenti statutari – disciplina generale

In merito agli adeguamenti statutari, la Circolare ministeriale n. 20/2018 ha fornito alcune precisazioni.

Nel dettaglio, si chiarisce che tutti gli ETS devono inserire nello Statuto (modifiche «obbligatorie» – che possono essere deliberate entro il 31 marzo 2021 con le maggioranze ordinarie):

- ❖ l'assenza di scopo di lucro e le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale perseguite;
- ❖ l'esercizio in via esclusiva o principale delle attività di interesse generale, che costituiscono l'oggetto sociale, individuate tra quelle di cui all'art. 5 del CTS. In particolare, le attività devono essere immediatamente riconducibili a quelle del codice;
- ❖ la destinazione del patrimonio ed il divieto di distribuzione degli utili, anche in forma indiretta;

(segue)



Adeguamenti statutari – disciplina generale

- ❖ l'obbligo devolutivo del patrimonio in caso di estinzione o scioglimento a favore di altri ETS;
- ❖ l'acronimo ETS nella denominazione sociale (eccetto che per ODV, APS, enti filantropici, SMS e imprese sociali);
- ❖ il diritto degli associati e degli aderenti di esaminare i libri sociali;
- ❖ l'attribuzione agli organi sociali delle competenze quali la predisposizione, approvazione e gli ulteriori adempimenti relativi al bilancio di esercizio e al bilancio sociale, nei casi e con le modalità previste al raggiungimento delle soglie di legge;
- ❖ disposizione che regolano l'ammissione dei soci, seppur derogatorie rispetto alle indicazioni del CTS;
- ❖ disposizioni sulle competenze degli organi assembleare, amministrativo e di controllo;
- ❖ l'obbligo della revisione legale, per enti con patrimonio destinato e che raggiungano i requisiti dimensionali di cui all'art. 31 CTS.



Adeguamenti statutari – disciplina generale

- Inoltre l'atto costitutivo (o statuto) deve indicare (art. 21 CTS):
- la sede legale;
- il patrimonio iniziale, ai fini dell'eventuale riconoscimento della personalità giuridica – ai sensi del D.M. 106/2020. In particolare, per gli enti che intendano richiedere con l'iscrizione la personalità giuridica (o che siano precedentemente iscritti nei registri delle persone giuridiche di cui al D.P.R. 361/2000), il notaio dovrà allegare un'attestazione in merito alla sussistenza del patrimonio minimo.



Adeguamenti statutari – disciplina generale

Per quanto riguarda gli elementi «**facoltativi**» dello Statuto, si ricorda:

- ❖ la possibilità di svolgere attività diverse da quelle di cui all'art. 5 del CTS, purché siano secondarie e strumentali rispetto a quelle di interesse generale, aspetti questi che dovranno essere valutati in base ai criteri e limiti definiti con decreto ministeriale;
- ❖ la costituzione di patrimoni destinati ad uno specifico affare, per gli ETS con personalità giuridica iscritti al registro delle imprese;
- ❖ l'attribuzione di più di un voto per la rappresentanza degli enti associati, per un massimo di 5 voti, così come la possibilità di esercitare il diritto di voto telematicamente o di costituire assemblee separate;
- ❖ la nomina dell'organo di controllo, per coloro che lo istituiscono pur non essendo tenuti per legge e l'attribuzione allo stesso della funzione di revisore legale dei conti;
- ❖ la possibilità di associare altri ETS o senza scopo di lucro, senza limiti se non previsti dalla legge.



Adeguamenti statutari – attività

Passando ora nel dettaglio delle singole disposizioni applicabili alla generalità degli ETS, nell'ottica dell'adeguamento statutario andranno considerate, ad esempio, le modifiche all'oggetto sociale.

L'ETS, infatti, si caratterizza per l'esercizio, in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale (art. 5 del CTS) rivolte al perseguimento di finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale.

La Circolare n. 20/2018 ha specificato che le esigenze di trasparenza e chiarezza nei confronti degli associati e dei terzi richiedono che l'individuazione da parte dello statuto delle attività di interesse generale ne consenta una **immediata riconducibilità** a quelle elencate nell'art. 5 del CTS.

Dunque, l'ente potrà riprodurre le attività ivi indicate anche con il richiamo alla corrispondente lettera dell'articolo 5 comma 1 ma, nella medesima prospettiva di chiarezza e trasparenza, lo statuto dovrà anche fornire ulteriori specificazioni circa i contenuti delle attività stesse.



Adeguamenti statutari – attività

Sul punto, tra l'altro, si è espresso anche il Consiglio notarile di Milano, chiarendo **non è necessario che le attività siano indicate in maniera letteralmente identica** a come sono descritte all'art. 5 del Codice (massima n. 6/2020 del consiglio notarile di Milano), purché siano esplicate in modo immediatamente riconducibile alle attività ivi elencate.

Dovranno essere altresì declinate in maniera specifica le finalità perseguite, in maniera da risultare in armonia con la natura dell'ente.

Trattandosi, questi, di adeguamenti obbligatori, sarà applicabile la modalità di deliberazione semplificata di cui all'art. 101, comma 2 CTS



Adeguamenti statutari – attività diverse

L'esercizio di **attività diverse**, secondarie e strumentali a quelle di interesse generale (in base alle condizioni e limiti che saranno individuati da apposito decreto - art. 6 del CTS), è facoltativo.

Tuttavia, laddove l'ente intenda avvalersi di tale possibilità, l'esercizio delle attività diverse da quelle di interesse generale dovrà essere espressamente consentito dall'atto costitutivo o dallo statuto.

Sul punto, la citata Circolare del Ministero del lavoro ha chiarito che non è necessario già in sede statutaria inserire un puntuale elenco delle attività diverse esperibili: la loro individuazione **potrà essere successivamente operata da parte degli organi dell'ente**, cui lo statuto dovrà, in tale ipotesi, attribuire la relativa competenza.



Adeguamenti statutari – attività diverse

Quanto alle **modalità** con le quali modifica statutaria in merito alle attività diverse dovrà essere approvata, occorre distinguere due ipotesi:

- ❖ **qualora lo statuto in essere non preveda lo svolgimento di attività diverse rispetto a quelle di interesse generale**, l'inserimento di esse attraverso una modifica statutaria effettuata nel termine dei 24 mesi dall'entrata in vigore del CTS non potrà avvenire con le modalità «semplificate» di cui all'art. 101, comma 2 CTS (in quanto la scelta opzionale determina un'innovazione sostanziale del rapporto associativo);
- ❖ **qualora, invece, lo statuto preveda già la possibilità per l'ente di svolgere attività non riconducibili a quelle di cui all'art. 5**, la relativa disposizione potrà essere adeguata alle disposizioni del codice (specificando secondarietà e strumentalità, modalità di individuazione da parte degli organi, ecc.) con i quorum deliberativi dell'assemblea ordinaria.



Adeguamenti statutari – artt. 7 e 8 CTS

Per quanto riguarda la possibilità di esercitare **raccolta fondi**, la citata Circolare del Ministero del Lavoro ha specificato che essa, ai sensi dell'art. 7 CTS, è una facoltà concessa dal legislatore agli enti iscritti al Registro a prescindere dalla sussistenza di una specifica disposizione dello statuto.

L'assenza di scopo di lucro costituisce un preciso elemento caratterizzante gli ETS: Pertanto, lo statuto dovrà risultare pienamente conforme alle prescrizioni di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 8 del CTS, che disciplinano, rispettivamente, la destinazione del patrimonio allo svolgimento dell'attività statutaria, e di divieto di distribuzione, anche indiretta, di utili (trattandosi di adeguamento obbligatorio, le relative modifiche potranno essere approvate nei 24 mesi con le deliberazioni dell'assemblea ordinaria).



Adeguamenti statutari – art. 9 CTS

Anche le previsioni in ordine alla **devoluzione del patrimonio** in caso di estinzione o scioglimento dell'ente (art. 9 del CTS) costituiscono contenuto obbligatorio dello statuto: l'obbligo conformativo al dettato dell'art. 9 si ritiene adempiuto attraverso l'inserimento della disposizione statutaria che prevede la destinazione del patrimonio ad altri ETS, la cui individuazione potrà essere demandata agli organi dell'ente cui lo statuto attribuisce la relativa competenza.

L'articolo 9 CTS prevede altresì che la devoluzione sia efficace solo una volta acquisito il parere favorevole del competente ufficio del RUNTS: la Circolare n. 20/2018 ha ricordato che nel periodo transitorio, è prevista l'acquisizione del parere del Ministero del lavoro e delle politiche sociali per le ONLUS e per gli enti non commerciali.



Adeguamenti statutari – art. 10 CTS

La Circolare del Ministero del Lavoro n. 20/2018 ha altresì specificato che **costituzione di patrimoni destinati ad uno specifico affare** (prevista dall'articolo 10 del CTS per gli ETS dotati di personalità giuridica ed iscritti al registro delle imprese) si deve considerare come una facoltà riconosciuta dalla legge, dalla quale, pertanto, non discende un obbligo di adeguamento statutario.

Di conseguenza, la relativa modifica statutaria non potrà essere approvata con le maggioranze dell'assemblea ordinaria (neppure nel termine di 24 mesi dall'entrata in vigore del CTS).



Adeguamenti statutarî – denominazione

La Circolare del Ministero del Lavoro n. 20/2018, inoltre, ha fornito alcuni chiarimenti sulle modifiche della **denominazione sociale**.

In particolare, l'art. 1 del CTS stabilisce che la denominazione sociale degli enti iscritti nel Runtis dovrà necessariamente contenere l'indicazione di "ente del Terzo settore" o l'acronimo "ETS", e che di tale indicazione debba farsi uso negli atti e nelle comunicazioni.

Nella denominazione sociale delle particolari categorie di ETS, tuttavia, dovrà essere necessariamente indicata la locuzione richiesta per identificare la tipologia di ente (ad esempio, "ODV"; "APS"; "impresa sociale"; "ente filantropico") mentre l'ulteriore indicazione di "ETS" è facoltativa .



Adeguamenti statutari – denominazione

Quanto all'utilizzo della nuova denominazione recante l'indicazione ente del terzo settore/l'acronimo ETS (sul sito, nella corrispondenza, nei rapporti con i terzi, nelle comunicazioni al pubblico), esso è subordinato all'effettiva iscrizione nel RUNTS.

A tal fine, la Circolare 20/2018 ha specificato che sarà possibile prevedere nello statuto un'apposita clausola, che acquisti efficacia integrando automaticamente la denominazione solo successivamente e per effetto dell'iscrizione.

Un'analoga clausola, sospensivamente condizionata, potrà essere inserita dagli enti costituiti successivamente al 3 agosto 2017 che siano adeguati ab origine alle indicazioni del codice e intendano acquisire la qualifica di ETS



Adeguamenti statutari – denominazione

Durante il periodo transitorio, invece, gli acronimi **ODV** e **APS** potranno essere **apposti da parte delle organizzazioni che risultano iscritte nei registri di settore**, alla luce della clausola di equivalenza contenuta nell'articolo 101, comma 3 del codice (come già chiarito dal medesimo Ministero del Lavoro con nota direttoriale del 29 dicembre 2017).

Laddove le **ODV** e **APS** intendano integrare in via facoltativa la loro denominazione sociale ai sensi dell'articolo 12 (utilizzando in aggiunta l'acronimo **ETS**), dovranno inserire nello statuto una clausola che preveda l'integrazione automatica, alla data di iscrizione nel RUNTS, della denominazione sociale includente l'acronimo **ETS**.



Adeguamenti statutari – disciplina generale

Altri aspetti da considerare in sede di adeguamento statutario (Circolare del Ministero del lavoro n. 20/2018):

- ❖ Lo statuto deve recare una previsione statutaria che menzioni, tra le competenze degli organi sociali, la predisposizione, l'approvazione e gli ulteriori adempimenti relativi al bilancio di esercizio (anche sotto forma di bilancio di cassa, in caso di ricavi inferiori a 220.000 euro) e al bilancio sociale, in conformità alle disposizioni di cui agli articoli 13-14 CTS;
- ❖ Gli statuti devono necessariamente conformarsi al dettato dell'articolo 15, comma 3, in tema di diritto degli associati e degli aderenti di esaminare i libri sociali, prevedendo in concreto le modalità con cui tale diritto può essere esercitato;
- ❖ Per gli enti che si avvalgono di volontari, dovranno essere rimosse eventuali disposizioni statutarie non conformi agli articoli 17-18 del CTS.



Adeguamenti statutari – ammissione associati

La Circolare 20/2018 ha fornito alcuni chiarimenti sull'adeguamento alle previsioni dell'articolo 23 commi 1, 2 e 3 (in tema di **ammissione** dei soci), derogabili dall'autonomia statutaria (adeguamento disapplicativo). In particolare:

La previsione di cui primo comma è eventualmente derogabile prevedendo in capo ad un organo diverso da quello amministrativo la decisione in ordine all'ammissione degli associati; non sono invece derogabili: la previsione sulla necessità di dare comunicazione all'interessato, l'annotazione sul libro soci; il principio per cui l'ammissione deve avvenire “su domanda dell'interessato”;

La previsione di cui al secondo comma l'ambito di derogabilità riguarda il lasso temporale (ai sensi dell'art. 23 CTS, 60 giorni) entro il quale l'ente competente deve assumere una decisione circa la richiesta di ammissione; non è derogabile la possibilità di non motivare la deliberazione;



Adeguamenti statutari – ammissione associati

Per quanto riguarda il terzo comma dell'art. 23 del CTS, va considerato che in assenza di specifica disposizione statutaria il candidato aderente avrebbe il diritto di appellarsi all'assemblea dei soci ed essa avrebbe l'obbligo di pronunciarsi nella prima occasione utile; l'eventuale deroga, pertanto, potrà riguardare:

- l'individuazione di un organo diverso dall'assemblea, incaricato della decisione;
- un diverso termine trascorso il quale la richiesta di riesame non sia più azionabile;
- Non può invece essere escluso il diritto di chiedere il riesame della decisione



Adeguamenti statutari – assemblea

Con riguardo all'art. 24 del CTS, che disciplina la **partecipazione degli associati degli ETS all'assemblea**, la Circolare n. 20/2018 ha affermato che il periodo minimo di iscrizione (tre mesi) ai fini dell'esercizio del diritto di voto (comma 1) è derogabile ma, in coerenza con i principi di democraticità, pari opportunità ed uguaglianza di tutti gli associati, potrà essere ulteriormente ridotto o non contemplato, ma non aumentato.

Si tratterebbe in ogni caso di adeguamento disapplicativo (soggetto all'art. 101, comma 2, CTS).

Allo stesso modo, sono disapplicabili mediante deroga statutaria le disposizioni in ordine al potere **di rappresentanza in assemblea** (art. 24, comma 3 CTS), nonché l'estensione delle disposizioni in commento alle fondazioni dotate di un organo assembleare o di indirizzo (art. 24, comma 6 CTS).



Adeguamenti statutari – assemblea

Sempre con riferimento all'art. 24 CTS, La circolare del Ministero del lavoro ha chiarito che **non è derogabile la previsione secondo la quale ciascun associato ha un voto** (comma 2).

Rivestono invece carattere facoltativo (con conseguente inapplicabilità delle modalità semplificate di cui all'art. 101, comma 2 CTS):

- la possibilità di attribuire più voti agli associati che siano enti del Terzo settore, sino ad un massimo di cinque, in proporzione al numero degli associati o aderenti (comma 2);
- La possibilità di prevedere l'intervento all'assemblea mediante mezzi di telecomunicazione o l'espressione del voto per corrispondenza o in via elettronica (comma 4);
- La possibilità di disciplinare la costituzione e lo svolgimento di assemblee separate (comma 5).



Adeguamenti statutari – assemblea

Con riguardo alle previsioni in tema di competenze inderogabili dell'assemblea (**art. 25 del CTS**), la Circolare n. 20/2018 ha sottolineato l'obbligatorietà del relativo adeguamento statutario, fatta salva la derogabilità, per esplicita previsione statutaria, per le associazioni che hanno un numero di associati superiore alle 500 unità.

La circolare precisa che potrà applicarsi, in quest'ultimo caso, il regime «alleggerito» di adeguamento (il regime semplificato non potrà applicarsi, invece, in caso di adeguamento «facoltativo» da parte delle fondazioni, ai sensi dell'art. 25, comma 3).

La Circolare specifica altresì che lo statuto dovrà distinguere le deliberazioni dell'assemblea in ordinarie/straordinarie e i relativi quorum (troverà applicazione, in mancanza, l'art. 21 del codice civile).



Adeguamenti statutari – amministrazione

Con riferimento all'organo di amministrazione (art. 26 CTS), La circolare n. 20/2018 ha evidenziato che:

- Sono inderogabili, con conseguente necessità dell'adeguamento statutario, la previsione secondo cui **nelle associazioni e nelle fondazioni deve essere nominato un organo di amministrazione** (comma 1 e comma 8) e quella secondo cui la **maggioranza** degli amministratori è **scelta** tra le persone fisiche associate o indicate dagli enti giuridici associati (comma 2);
- È altresì inderogabile la **disposizione secondo cui la nomina degli amministratori spetta all'assemblea**, salvo la possibilità di deroga statutaria per le associazioni con un numero di associati non inferiore a 500 (comma 1);

Come chiarito dalla nota ministeriale n. 9313/2020, questo organo può essere sia monocratico che collegiale. Qualora sia collegiale lo statuto deve prevedere le regole di funzionamento dello stesso (quorum validità delle sedute, eventuale necessità di maggioranze qualificate per assumere deliberazioni) o richiamare un apposito regolamento.



Adeguamenti statutari – amministratori

Sono invece di **natura facoltativa** (con conseguente inapplicabilità della procedura semplificata di cui all'art. 101, comma 2 CTS):

- la possibilità di subordinare l'assunzione della carica di amministratore al possesso di specifici requisiti di onorabilità, professionalità ed indipendenza (comma 3);
- la possibilità di prevedere che uno o più amministratori siano scelti tra gli appartenenti alle diverse categorie di associati (comma 4);
- la possibilità di attribuire la nomina di uno o più amministratori ad enti del Terzo settore o senza scopo di lucro, o a lavoratori o utenti dell'ente (comma 5).



Adeguamenti statutari – amministratori

Per quanto riguarda la nomina, la revoca e la modifica dei componenti degli organi sociali, incluso l'organo di amministrazione, queste spettano all'assemblea dei soci.

Sul punto, ha fornito chiarimenti la nota ministeriale 6214/2020.

In particolare, il Ministero ribadisce che la maggioranza dei componenti debba essere eletta tra persone fisiche associate o indicate dagli enti associati, tuttavia ritiene **ammissibile la presenza di una quota minoritaria di amministratori che siano esterni alla realtà dell'ente oppure che non siano eletti dall'assemblea**, ma da soggetti esterni alla compagine sociale oppure da soggetti che abbiano uno specifico rapporto con l'ente (art. 26 CTS).

Ciò, tuttavia, purché sia espressamente previsto da clausole statutarie.



Adeguamenti statutari – organo di controllo

La Circolare n. 20/2018 ha altresì fornito alcuni chiarimenti sugli **adeguamenti connessi alla nomina dell'organo di controllo**, che ai sensi dell'art. 30 CTS è obbligatoria per tutte le fondazioni del Terzo settore e per le associazioni al verificarsi di precise condizioni (superamento per due esercizi di due dei seguenti limiti: totale attivo patrimoniale: 110.000euro; ricavi 220.000 euro; dipendenti occupati in media 5 unità) o in caso di costituzione di patrimoni destinati.

Sul punto la circolare ha chiarito, in primo luogo, che nel caso in cui l'istituzione dell'organo sia obbligatoria, l'adeguamento potrà avvenire con le maggioranze semplificate (art. 101, comma 2 CTS).



Adeguamenti statutari – organo di controllo

Gli enti che non sono obbligati ad istituire l'organo di controllo (in quanto non rientrano nella casistica prevista dall'art. 30 CTS), potranno:

- regolamentarne il funzionamento nello statuto, subordinandone la nomina dei componenti e l'avvio dell'attività al verificarsi delle condizioni di cui all'art. 30 del CTS: in questo caso la relativa modifica potrà essere approvata con le maggioranze dell'assemblea ordinarie;
- Dotarsi comunque dell'organo di controllo, sebbene non obbligatorio: in questa seconda ipotesi, trattandosi di una scelta dell'ente, non sarà possibile ricorrere alle modalità «semplificate» di cui all'art. 101, comma 2 CTS.



Adeguamenti statutari – organo di controllo

Al fine della verifica in merito ai requisiti per la nomina dell'organo di controllo e del revisore legale, occorre fare riferimento a un periodo temporale di «due esercizi consecutivi», ai sensi degli artt. 30 e 31 CTS (l'organo di controllo è sempre obbligatorio per le fondazioni).

Con riguardo alla decorrenza dell'obbligo di nomina, il Ministero del lavoro ha specificato che il computo dei due esercizi consecutivi deve partire **dall'esercizio 2018**, ossia dall'esercizio successivo alla data di entrata in vigore del CTS (Nota Ministeriale n. 11560/2020).

Pertanto, la verifica in ordine alla sussistenza dei requisiti fissati dal legislatore andrà fatta **considerando i dati di consuntivo del bilancio di esercizio relativo agli anni 2018 e 2019**.



Adeguamenti statutari – revisione legale

Per quanto riguarda la **revisione legale dei conti**, la nomina del soggetto incaricato è obbligatoria solo al verificarsi delle condizioni di cui all'art. 31 CTS (superamento per due esercizi consecutivi di due dei seguenti limiti: attivo patrimoniale oltre 1.100.000 euro; ricavi oltre 2.200.000; dipendenti occupati oltre 12 unità).

Questa funzione potrà essere attribuita dallo statuto all'organo di controllo, purché i componenti siano tutti revisori legali iscritti nell'apposito registro (art. 30, comma 6 CTS). In tale ipotesi, la relativa modifica non potrà avvenire con le maggioranze dell'assemblea ordinaria: quella di affidare la revisione all'organo interno, infatti, rappresenta una scelta dell'ente.



Adeguamenti statutari – disciplina generale

Attenzione, tuttavia, all'ipotesi in cui la nomina del revisore legale sia obbligatoria **in ragione della costituzione di un patrimonio destinato a uno specifico affare** (art. 31, comma 3 del CTS): in questo caso, non essendo richiamato l'art. 30, comma 6 CTS, la revisione dovrà necessariamente essere affidata ad un revisore esterno.

Anche in questo caso, nell'ipotesi in cui l'ente scelga di subordinare la nomina del soggetto incaricato della revisione legale al verificarsi delle condizioni di legge, sarà possibile ricorrere alle modalità «alleggerite» per la relativa modifica statutaria.





GLI ADEGUAMENTI PER ODV E APS

Requisiti per adottare la qualifica di ODV

In base alle disposizioni introdotte dal Codice del Terzo settore, ai fini dell'iscrizione nel Registro unico in qualità di organizzazione di volontariato (ODV) sono necessari i seguenti **specifici requisiti**:

- ❖ costituzione in forma di **associazione**, riconosciuta o non riconosciuta;
- ❖ numero di associati non inferiore a **7 persone fisiche** o a **3 ODV**;
- ❖ svolgimento prevalentemente in favore di terzi di una o più attività di cui all'articolo 5 (tra le quali rientra anche l'*organizzazione di attività sportive dilettantistiche*), avvalendosi in modo prevalente **dell'attività di volontariato** degli associati;
- ❖ quanto alle **modalità di reperimento delle risorse patrimoniali**, le ODV possono avvalersi di fonti diverse, quali quote associative, contributi pubblici e privati, donazione e lasciti testamentari, rendite patrimoniali ed attività di raccolta fondi nonché delle attività di cui all'art. 6 CTS.

Laddove i soci siano altre associazioni o enti, va considerato che per le ODV l'ammissione come associati di altri enti del Terzo settore o senza scopo di lucro è consentita **a condizione che il loro numero non sia superiore al 50% del numero delle ODV**.



Requisiti per adottare la qualifica di ODV

Le Odv si avvalgono prevalentemente dell'attività dei volontari e il CTS, all'art. 17 co.2, introduce per la prima volta nel panorama legislativo la figura del **volontario**, definito come *«una persona che, per sua libera scelta, svolge attività in favore della comunità e del bene comune, anche per il tramite di un ente del Terzo settore, mettendo a disposizione il proprio tempo e le proprie capacità per promuovere risposte ai bisogni delle persone e delle comunità beneficiarie della sua azione, **in modo personale, spontaneo e gratuito**, senza fini di lucro, neanche indiretti, ed esclusivamente per fini di solidarietà»*.

Dunque l'attività del volontario si caratterizza per essere:

- ❖ **gratuita**, dovendo il volontario prestare la sua attività in assenza di qualsivoglia corrispettivo;
- ❖ **unilaterale**, non sussistendo un rapporto di sinallagmaticità con il datore di lavoro;
- ❖ manchevole di alcun **vincolo di subordinazione**, non essendo il volontario soggetto agli obblighi previsti per il lavoratore subordinato.



Requisiti per adottare la qualifica di ODV

Relativamente alla ***governance***, l'art. 34 co. 1 del CTS sancisce che tutti gli amministratori debbano essere scelti tra le persone fisiche associate ovvero indicate, tra i propri associati, dagli enti associati.

L'incarico di amministratore dev'essere svolto a titolo gratuito, ammettendosi il solo «*rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate per l'attività prestate ai fini dello svolgimento della funzione*» (art. 34, co.2 CTS).



Requisiti per adottare la qualifica di APS

In modo pressoché analogo, ai fini dell'iscrizione nel Registro unico in qualità di **associazione di promozione sociale (APS)** sono necessari i seguenti **specifici requisiti**:

- ❖ costituzione in forma di **associazione**, riconosciuta o non riconosciuta;
- ❖ numero di associati non inferiore a **7 persone fisiche** o a **3 APS**;
- ❖ svolgimento in favore dei propri associati, di loro familiari o di terzi di una o più attività di cui all'articolo 5 (tra le quali rientra anche *l'organizzazione di attività sportive dilettantistiche*), avvalendosi in modo prevalente **dell'attività di volontariato** degli associati.

Laddove i soci siano altre associazioni o enti, va considerato che per le APS l'ammissione come associati di altri enti del Terzo settore o senza scopo di lucro è consentita **a condizione che il loro numero non sia superiore al 50% del numero delle APS**. Quest'ultima disposizione non si applica agli **enti di promozione sportiva** riconosciuti dal CONI che associano un numero non inferiore a **500 APS**.



Requisiti per adottare la qualifica di APS

Non possono essere previste dalle APS, inoltre:

- ❖ **limitazioni** con riferimento alle **condizioni economiche** e di **discriminazioni di qualsiasi natura** in relazione all'ammissione degli associati;
- ❖ **diritto di trasferimento**, a qualsiasi titolo, della quota associativa;
- ❖ **collegamento**, in qualsiasi forma, della partecipazione sociale alla titolarità di azioni o quote di natura patrimoniale.

Le APS, inoltre, possono **impiegare lavoratori** in misura non superiore al 50% del numero dei volontari o al 5% del numero degli associati e, in ogni caso, solo quando ciò sia necessario ai fini dello svolgimento dell'attività di interesse generale e al perseguimento delle finalità.



Requisiti statutarî - Denominazione

La denominazione dell'ente, la quale deve obbligatoriamente contenere l'indicazione di "organizzazione di volontariato" e di "associazione di promozione sociale" oppure gli acronimi "ODV" e "APS".

Facoltativa, invece, è l'indicazione di "ente del Terzo settore" o l'acronimo "ETS" (Circolare Ministero del Lavoro n. 20/2018).

Ad ogni modo, durante il periodo transitorio, gli acronimi ODV e APS potranno essere utilizzati solo dagli enti che risultano iscritti nei registri di settore (art. 101, comma 3, CTS e nota direttoriale del Ministero del Lavoro, del 29 dicembre 2017).



Requisiti statutarî - Denominazione

L'utilizzo della nuova denominazione recante l'indicazione ente del terzo settore/l'acronimo ETS (sul sito, nella corrispondenza, nei rapporti con i terzi, nelle comunicazioni al pubblico), è subordinato all'effettiva iscrizione nel RUNTS.

Per cui, laddove ODV e APS intendano integrare la loro denominazione con l'acronimo ETS, dovranno inserire nello statuto una clausola che preveda l'integrazione automatica, alla data di iscrizione nel RUNTS, della denominazione sociale (circolare del Ministero del Lavoro n. 20/2018).

Un'analogha clausola, sospensivamente condizionata, potrà essere inserita dagli enti costituiti successivamente al 3 agosto 2017 che intendano acquisire la qualifica di ODV e APS.



Requisiti statutari – Attività di interesse generale

Con riguardo alle modalità di svolgimento delle attività di interesse generale, sia ODV che APS devono avvalersi in modo prevalente dell'attività di volontariato dei propri associati o delle persone aderenti agli enti associati.

La prevalenza dei volontari associati viene garantita limitando l'assunzione di lavoratori dipendenti e l'impiego di prestazioni di lavoro autonomo o di altra natura.

Le disposizioni specifiche per ciascun ente saranno approfondite nel prosieguo.

Ad ogni modo, è bene evidenziare che non è necessario che lo statuto richiami espressamente le disposizioni che limitano l'impiego di lavoratori nell'attività (artt. 33, comma 1, e 36), in quanto sono immediatamente applicabili, anche in mancanza di un'espressa previsione in tal senso.



Requisiti statutari – Attività di interesse generale

Come per gli altri ETS, anche per ODV e APS sarà indispensabile individuare nello statuto una o più attività di interesse generale tra quelle elencate nell'art. 5 del CTS, anche attraverso il richiamo alla corrispondente lettera dell'articolo.

In un'ottica di chiarezza e trasparenza, è opportuno che nello statuto siano fornite ulteriori specificazioni circa i contenuti delle attività stesse e siano declinate in maniera specifica le finalità perseguite, in maniera da risultare in armonia con la natura dell'ente.

Trattandosi di adeguamento obbligatorio, sarà applicabile la modalità di deliberazione semplificata (art. 101, comma 2 CTS).

L'esercizio di attività diverse, secondarie e strumentali a quelle di interesse generale è facoltativo. Tuttavia, laddove l'ente intenda avvalersi di tale possibilità, l'esercizio delle attività diverse da quelle di interesse generale dovrà essere espressamente consentito dall'atto costitutivo o dallo statuto.



Requisiti statutari – volontari

Altro adeguamento opportuno per ODV e APS riguarda la regolamentazione dell'attività svolta dai volontari all'interno dell'ente, con specifico riferimento ai rimborsi da attribuire a questi ultimi (come specificato dalla Circolare 20/2018, **non occorre recepire le disposizioni sui volontari dell'art. 17 CTS, ma vanno eliminate eventuali difformità**) .

Ai sensi dell'art. 17 del CTS, i volontari non possono ricevere una retribuzione per l'attività, ma solo il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate per l'attività prestata, entro limiti massimi e alle condizioni preventivamente stabilite dall'ente.

Tali spese possono essere rimborsate anche a fronte di una autocertificazione del volontario, purché non superino l'importo di 10 euro giornalieri e 150 euro mensili e l'organo sociale competente deliberi sulle tipologie di spese e le attività di volontariato per le quali è ammessa questa modalità di rimborso.

In sede di adeguamento, quindi, sarebbe opportuno individuare nello statuto l'organo competente a deliberare sui rimborsi.



Requisiti statutarî - democraticità

In quanto associazioni, sia ODV che APS devono rispettare il principio di democraticità di cui all'art. 21 del CTS, in base al quale l'atto costitutivo deve indicare **i requisiti per l'ammissione di nuovi associati e la relativa procedura, secondo criteri non discriminatori, coerenti con le finalità perseguite e l'attività di interesse generale svolta.**

Il principio di democraticità trova una specificazione nella disciplina delle APS, ove è previsto che **non possono assumere la qualifica di APS** le associazioni che dispongono limitazioni con riferimento alle condizioni economiche e discriminazioni di qualsiasi natura in relazione all'ammissione degli associati o prevedono il diritto di trasferimento, a qualsiasi titolo, della quota associativa o che collegano, in qualsiasi forma, la partecipazione sociale alla titolarità di azioni o quote di natura patrimoniale (art. 35, comma 2, del CTS).

Sembra ammissibile prevedere la possibilità di escludere l'associato non in regola con il pagamento della quota associativa. È discusso, invece, se sia lecito limitare il diritto di voto ai soli associati maggiorenni (in senso contrario, Cass., ordinanza n. 23228 del 4/10/2017, secondo la quale, in questo caso, il diritto di voto degli associati minorenni può essere esercitato tramite i rappresentanti legali).



ODV nel nuovo Codice del Terzo settore

Per quanto riguarda gli adeguamenti statutari delle ODV, come sopra evidenziato, lo statuto dovrà innanzitutto specificare le modalità di svolgimento delle attività di interesse generale (prevalentemente a favore di terzi e attraverso l'apporto prevalente dei volontari associati – ai sensi dell'art. 32, comma 1 CTS).

Con riguardo all'ordinamento interno, inoltre, occorrerà tenere conto dell'art. 34 co. 1 del CTS, che sancisce che **tutti gli amministratori** delle ODV debbano essere scelti **tra le persone fisiche associate** ovvero **indicate, tra i propri associati, dagli enti associati.**

La previsione si discosta pertanto da quanto stabilito per la generalità delle associazioni del Terzo settore, **nelle quali «la maggioranza» degli amministratori** è scelta tra le persone fisiche associate ovvero indicate dagli enti giuridici associati.



ODV nel nuovo Codice del Terzo settore

Inoltre, l'incarico negli **organi sociali** delle ODV deve essere **svolto a titolo gratuito**, ammettendosi il solo «rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate per l'attività prestate ai fini dello svolgimento della funzione» (art. 34, comma 2 CTS).

Anche in questo caso, quindi, la disposizione si discosta da quanto previsto per la generalità degli enti del Terzo settore, in relazione ai quali sarebbe possibile – in via generale – **attribuire compensi individuali ai componenti degli organi sociali** purché gli stessi siano proporzionati all'attività svolta, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze, o comunque non superiori a quelli previsti in enti che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni (cfr. art. 8, comma 3, lett. a) CTS).

L'ODV può tuttavia attribuire un compenso ai componenti dell'Organo di controllo che siano in possesso dei requisiti di cui all'art. 2397, comma 2 c.c.



ODV nel nuovo Codice del Terzo settore

La Circolare del Ministero del Lavoro n. 20/2018 specifica invece che dall'**art. 33 del CTS**, in tema di risorse delle ODV, non deriva uno specifico obbligo di adeguamento statutario, essendo la materia **direttamente disciplinata dalla fonte di rango primario**.

In primo luogo, l'**art. 33, comma 1** del CTS conferma quanto previsto originariamente dalla L. 266/1991, e cioè che è ammessa la possibilità **di assumere lavoratori dipendenti o di avvalersi delle prestazioni di lavoro autonomo** esclusivamente nei limiti necessari al regolare funzionamento, oppure nei limiti occorrenti a qualificare e a specializzare l'attività da esse svolta.

In aggiunta il CTS prevede un limite quantitativo, per il quale **il numero dei lavoratori dipendenti non può essere superiore al 50% del numero dei volontari**.

L'intento del legislatore è chiaramente quello di impedire che la peculiarità dell'organizzazione, ossia l'utilizzo in via prevalente dell'attività dei volontari, venga snaturata dalla presenza di altri soggetti legati all'ente da rapporti a titolo oneroso.

(segue)



ODV nel nuovo Codice del Terzo settore

Il medesimo art. 33 CTS stabilisce che per l'attività di interesse generale prestata le ODV possono ricevere, soltanto il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate, salvo che tale attività sia svolta quale attività secondaria e strumentale nei limiti di cui all'articolo 6.

In altri termini:

- ❖ Le attività di interesse generale devono essere svolte dalle ODV, in via principale, a fronte del rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate;
- ❖ In via secondaria e strumentale (entro i limiti stabiliti dall'art. 6 CTS e dal relativo decreto attuativo) le ODV possono svolgere attività di interesse generale a fronte di corrispettivo o attività diverse.



ODV nel nuovo Codice del Terzo settore

L'art. 33 CTS menziona espressamente tra le possibili risorse delle ODV le entrate derivanti dalle **attività diverse di cui all'art. 6 CTS**

Pertanto, ai fini dell'adeguamento le ODV potranno senz'altro inserire nello Statuto la possibilità di svolgere attività diverse in via secondaria e strumentale (secondo i limiti e criteri di cui all'art. 6 CTS).

Sotto un profilo operativo, è opportuno evidenziare che le ODV rivestono ancora la qualifica di Onlus «di diritto» a condizione che non svolgano attività commerciali diverse da quelle produttive marginali di cui al D.M. 25 maggio 1995 (la disciplina fiscale Onlus sarà abrogata solo a partire dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione UE)

Pertanto, le ODV che intendano continuare a fruire del regime fiscale Onlus dovranno continuare a tenere conto, a rigore, dei limiti del citato D.M. (in questo senso, lo Statuto potrebbe contenere ancora un riferimento alle attività «marginali» o una clausola transitoria)



APS nel nuovo Codice del Terzo settore

Per quanto riguarda gli adeguamenti statutari delle APS, come sopra evidenziato, lo statuto dovrà innanzitutto specificare le modalità di svolgimento delle attività di interesse generale (in favore degli associati, di loro familiari e di terzi, attraverso l'apporto prevalente dei volontari associati – ai sensi dell'art. 35, comma 1 CTS).

Ove lo Statuto consenta l'adesione di enti del Terzo settore/senza scopo di lucro diversi dalle APS, questi non dovranno superare il 50% del numero delle APS (rapporto 2 a 1)

Una deroga è prevista tuttavia per gli Enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI: in questo caso, l'Ente potrà qualificarsi come APS anche ove associ almeno 500 APS (a prescindere dal suddetto rapporto 2 a 1).



APS nel nuovo Codice del Terzo settore

Inoltre, lo Statuto non potrà recare disposizioni in contrasto con l'art. 35, comma 2 CTS, secondo il quale *«Non sono associazioni di promozione sociale i circoli privati e le associazioni comunque denominate che dispongono limitazioni con riferimento alle condizioni economiche e discriminazioni di qualsiasi natura in relazione all'ammissione degli associati o prevedono il diritto di trasferimento, a qualsiasi titolo, della quota associativa o che, infine, collegano, in qualsiasi forma, la partecipazione sociale alla titolarità di azioni o quote di natura patrimoniale»*.

Nelle APS, dunque, assume particolare rilievo il carattere aperto dell'associazione (cfr. Circolare del Ministero del lavoro n. 20/2018)



APS nel nuovo Codice del Terzo settore

Come specificato dal Ministero del lavoro nella Circolare n. 20/2018 non è necessaria una conformità espressa dello Statuto all'art. 36 CTS, le cui disposizioni sono immediatamente applicabili.

In particolare, l'art. 36 CTS dispone che:

- ❖ le APS possono assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo o di altra natura, anche dei propri associati (ferma restando l'incompatibilità tra la figura di lavoratore e volontario) solo quando ciò sia necessario ai fini dello svolgimento dell'attività di interesse generale e al perseguimento delle finalità;
- ❖ in ogni caso, il numero dei lavoratori impiegati nell'attività non può essere superiore al 50 per cento del numero dei volontari o al 5 per cento del numero degli associati.



APS nel nuovo Codice del Terzo settore

Sotto il profilo fiscale, è opportuno segnalare che ove l'APS intenda avvalersi dei regimi fiscali agevolativi previsti per particolari enti associativi, lo Statuto dovrà altresì rispettare i requisiti previsti dall'art. 148 comma 8 del Tuir e dall'art. 4 comma 7 del DPR 633 del 1972. Va infatti segnalato che l'art. 148 Tuir sarà applicabile alle APS fino all'efficacia dei nuovi regimi fiscali del CTS (termine di cui all'art. 104 comma 2 del CTS), mentre le agevolazioni IVA di cui all'art. 4 del DPR 633/72 continueranno ad applicarsi alle APS anche in seguito.

Pertanto, lo statuto potrebbe contenere, oltre agli adeguamenti richiesti dal CTS, ulteriori clausole statutarie volte a prevedere espressamente:

a) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità;

(segue)



APS nel nuovo Codice del Terzo settore

b) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;

c) eleggibilità libera degli organi amministrativi, **principio del voto singolo**, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti;

d) intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.



APS nel nuovo Codice del Terzo settore

Quindi, ad esempio, per recepire sia le disposizioni di cui all'art. 9 CTS sia quelle di cui all'art. 148, comma 8 TUIR (e art. 4, comma 7 D.P.R. 633/1972), la previsione statutaria potrebbe prevedere la destinazione del patrimonio, in caso di estinzione o scioglimento, ad altre «*associazioni del Terzo settore aventi finalità analoghe*».

Inoltre, al solo fine di fruire dei regimi fiscali agevolativi per gli enti associativi, lo Statuto dell'APS dovrà prevedere per tutti gli associati il **principio del voto singolo**. Vale la pena evidenziare che nell'ambito della disciplina del Codice del Terzo settore è invece prevista la possibilità di attribuire agli associati **che abbiano la qualifica di ente del Terzo settore** «più voti, fino a un massimo di cinque» (art. 24, comma 2 CTS)





GLI ENTI FILANTROPICI

Enti filantropici

Un'apposita sezione del RUNTS è dedicata agli enti filantropici.

Si tratta di realtà non profit che svolgono attività a carattere benefico a favore di soggetti particolarmente svantaggiati attraverso l'utilizzo del proprio patrimonio.

Nel dettaglio, l'art. 37 del CTS individua come «enti filantropici» **gli enti costituiti in forma di associazione riconosciuta o fondazione**. La qualifica di ente filantropico non può essere acquisita, invece, da un'associazione non riconosciuta e da fondazioni di origine bancaria.



Enti filantropici

L'esigenza che l'ente sia dotato della **personalità giuridica** (come fondazione o associazione riconosciuta) è funzionale allo svolgimento delle attività tipiche di questa categoria di enti.

E' necessario, infatti, che l'ente disponga di un patrimonio adeguato al perseguimento di finalità filantropiche tipiche della categoria degli enti filantropici, quali l'erogazione di denaro, beni o servizi, anche di investimento, a sostegno di categorie di persone svantaggiate o di attività di interesse generale.

Per lo svolgimento delle suddette attività benefiche, l'ente filantropico ha a disposizione anche altre risorse, quali contributi pubblici e privati, lasciti testamentari, rendite patrimoniale, attività di raccolta fondi e donazioni.



Enti filantropici

La riforma del Terzo settore ha previsto una disciplina che in linea generale rinvia a quanto disposto per le Fondazioni e le Associazioni, ovvero le norme di cui al Titolo IV del CTS.

Ai fini della verifica della sussistenza dei requisiti per accedere alla sezione del RUNTS, è necessario che lo Statuto riporti alcune clausole che sono espressamente previste dal Codice per tale tipologie di enti.

In particolare, **nella denominazione sociale deve essere inserita la locuzione «ente filantropico».**

Questa formulazione non può essere sostituita da parole o locuzioni equivalenti o ingannevoli, né può essere usata da soggetti diversi dagli enti filantropici.

Inoltre per gli enti filantropici non ricorre l'obbligo di indicare l'acronimo ETS nella denominazione sociale.



Enti filantropici

Inoltre, per quanto riguarda gli enti filantropici:

- ❖ lo statuto o atto costitutivo deve indicare i **principi** ai quali l'ente deve attenersi in ordine alla **gestione del patrimonio**, alla **raccolta fondi**, e **all'erogazione** di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o attività di interesse generale (art. 38 CTS);
- ❖ l'ente deve trarre le **risorse** necessarie per lo svolgimento dell'attività principalmente da contributi pubblici e privati, donazioni, lasciti testamentari, rendite patrimoniali e attività di raccolta fondi;
- ❖ il bilancio sociale deve indicare l'elenco e gli importi delle risorse di cui l'ente si avvale, con contestuale indicazione dei beneficiari, qualora questi siano soggetti diversi dalle persone fisiche (art. 39 CTS)



Enti filantropici

Accanto a tali elementi imprescindibili, per essere conforme alle disposizioni del CTS lo Statuto dovrà riportare i requisiti previsti, in via generale, per gli enti del Terzo settore, con specifico riguardo alla forma giuridica assunta dall'ente (Associazione riconosciuta e Fondazione).

Pertanto lo Statuto dovrà contenere, a mero titolo esemplificativo:

- ❖ l'indicazione delle attività di interesse generale, che costituiscono l'oggetto sociale, individuate tra quelle di cui all'art. 5 del CTS;
- ❖ l'assenza di scopo di lucro e le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale perseguite;
- ❖ la sede legale;
- ❖ la possibilità di svolgere di attività diverse, purché strumentali e secondarie rispetto a quelle di cui all'art. 5 del CTS;

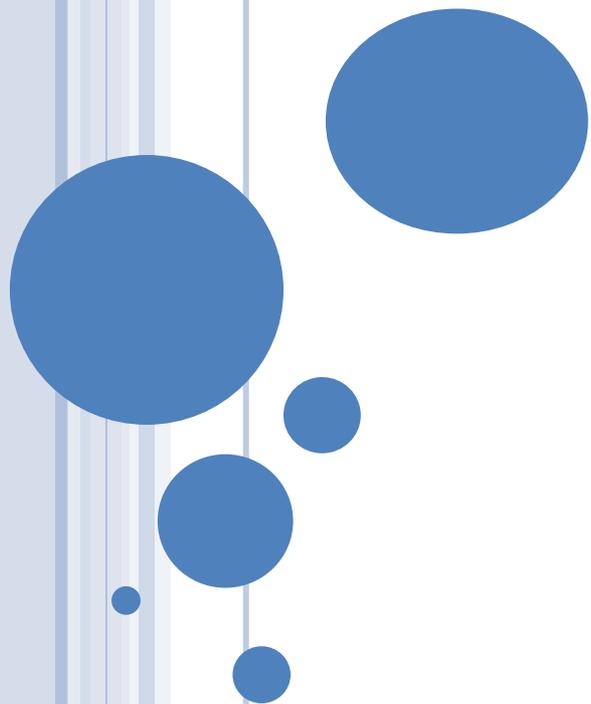
(segue)



Enti filantropici

- ❖ la destinazione del patrimonio ed il divieto di distribuzione degli utili, anche in forma indiretta;
- ❖ l'obbligo devolutivo del patrimonio in caso di estinzione o scioglimento a favore di altri ETS;
- ❖ il diritto degli associati e degli aderenti di esaminare i libri sociali (se si tratta di associazioni);
- ❖ l'attribuzione agli organi sociali delle competenze relative competenze;
- ❖ La nomina dell'organo di controllo (obbligatorio per tutte le fondazioni; per le associazioni al superamento dei limiti dimensionali di cui all'art. 30 CTS);
- ❖ l'obbligo della revisione legale, per enti con patrimonio destinato e che raggiungano i requisiti dimensionali di cui all'art. 31 CTS.





LE IMPRESE SOCIALI

Imprese sociali

L'impresa sociale è un'organizzazione privata che esercita attività **d'impresa** di interesse generale, con scopi di utilità sociale e senza scopo di lucro in senso soggettivo. La disciplina di questa particolare categoria di enti è contenuta nel **D.lgs. n.112/2017**.

Al contrario di altri enti del Terzo settore , le imprese sociali possono essere costituite sia nelle forme giuridiche di cui al Libro Primo del Codice civile (come associazioni, comitati, fondazioni) sia attraverso le forme giuridiche disciplinate dal Libro V (società di persone, società di capitali, società cooperative).



Imprese sociali

La qualifica di impresa sociale si acquisisce mediante l'iscrizione dell'ente **nell'apposita sezione istituita presso il Registro delle imprese**. Presso la medesima sezione dovranno quindi essere depositati e tenuti aggiornati gli atti e i documenti relativi all'ente, ai sensi del Decreto Mise del 16 marzo 2018.

L'iscrizione nella sezione speciale del registro imprese **soddisfa il requisito dell'iscrizione nel registro unico nazionale del Terzo settore** (art. 11 del D. Lgs. n. 117/2017).

In particolare, l'atto costitutivo e lo statuto (e relative modifiche) devono essere depositati con gli altri documenti e informazioni richiesti dal D.M.:

- entro trenta giorni a cura del notaio o degli amministratori;
- presso l'Ufficio del Registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede legale, per l'iscrizione in apposita sezione.



Imprese sociali

Ai sensi dell'art. 1 del D.lgs. n. 112/2017, possono acquisire la qualifica di impresa sociale gli enti privati che abbiano le seguenti caratteristiche:

- ❖ esercitano in via prevalente un'attività d'impresa di interesse generale (di cui all'art. 2 del D.Lgs. n.112 del 2017);
- ❖ siano senza scopo di lucro;
- ❖ abbiano finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale;
- ❖ adottino modalità di gestione responsabili e trasparenti;
- ❖ favoriscano il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle loro attività.



Imprese sociali

Ai sensi dell'art. 1, comma 2 del D.Lgs. 112/2017 non possono acquisire la qualifica di impresa sociale:

- ❖ le società costituite da un unico socio persona fisica (novità rispetto alla normativa previgente);
- ❖ le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2 del D. Lgs. 165/2001;
- ❖ gli enti i cui atti costitutivi limitino, anche indirettamente, l'erogazione dei beni e dei servizi in favore dei soli soci o associati;
- ❖ le fondazioni bancarie (D.Lgs. n. 153/1999).



Imprese sociali

Le **cooperative sociali ed i loro consorzi** acquisiscono **di diritto** la qualifica di impresa sociale (art. 1, comma 4 del D.Lgs. n. 112/2017) ed applicano le norme del D.lgs. n. 112/2017 **nel rispetto della normativa specifica delle società cooperative e in quanto compatibili.**

Le cooperative sociali non sono quindi tenute ad adeguare i propri statuti alle disposizioni del D.lgs. 112/2017.

In linea generale, si ritengono compatibili con le disposizioni specifiche delle coop sociali tutte le disposizioni dei decreti di riforma:

- ❖ che non attengono a presupposti qualificanti la fattispecie impresa sociale;
- ❖ che non incidono su aspetti già regolamentati dall'ordinamento cooperativo;
- ❖ che non sono in contrasto con le disposizioni specifiche delle cooperative sociali.



Imprese sociali

Gli enti religiosi civilmente riconosciuti possono costituire un «ramo impresa sociale» applicando le disposizioni del D.lgs. 112/2017 limitatamente allo svolgimento dell'attività d'impresa di interesse generale (art. 1, comma 3 del D.lgs. n. 112/2017).

Per lo svolgimento di tali attività di interesse generale, l'ente religioso dovrà:

- ❖ adottare un regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e delle finalità di tali enti, recepisca le norme del D.lgs. 112/2017;
- ❖ costituire un patrimonio destinato;
- ❖ tenere separatamente le scritture contabili.



Imprese sociali

L'impresa sociale deve svolgere la **propria attività in via stabile e principale in uno dei settori di interesse generale** tassativamente individuati dall'art. 2 del D.Lgs. n. 112/2017, per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

In base a quanto specificato dall'art. 2, comma 3 del D.Lgs. n. 112/2017 si intende esercitata in via principale dall'impresa sociale l'attività **per la quale i relativi ricavi siano superiori al 70% dei ricavi complessivi**.

Quindi, da tale assunto si deduce che è consentito all'impresa sociale lo svolgimento di attività diverse da quelle di interesse generale, nei limiti del 30% dei ricavi complessivi, in base a criteri di computo definiti con decreto del Ministro dello Sviluppo economico, di concerto con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali.



Imprese sociali

Si considera comunque di interesse generale, indipendentemente dal suo oggetto, l'attività nella quale sono occupati per oltre il 30%:

a) **lavoratori molto svantaggiati** (privi di impiego retribuito da almeno 24 mesi ovvero da 12 mesi, se il lavoratore ha un'età compresa tra 18 e 24 anni o appartenente ad una minoranza etnica di uno Stato UE, con necessità di migliorare la propria formazione linguistica e professionale o la propria esperienza lavorativa);

b) **persone svantaggiate o con disabilità**, nonché persone beneficiarie di protezione internazionale, persone senza fissa dimora, le quali versino in una condizione di povertà tale da non poter reperire e mantenere un'abitazione in autonomia.



Imprese sociali

L'impresa sociale, deve destinare eventuali utili ed avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio (art. 3, commi 1 e 2 del D.Lgs. n. 112/2017).

Nello specifico, poi, le imprese sociali costituite in forma societaria (escluse, quindi, le associazioni e fondazioni imprese sociali) possono destinare fino al 50% dei propri utili o avanzi di gestione ad **aumento gratuito del capitale sociale** sottoscritto e versato dai soci, nei limiti delle variazioni dell'indice nazionale generale dei prezzi al consumo per famiglie di operai ed impiegati calcolate dall'ISTAT, **oppure alla distribuzione** - anche mediante aumento gratuito del capitale sociale o l'emissione di strumenti finanziari - di dividendi ai soci, **in misura non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi aumentato di 2,5%.**

E' anche possibile il rimborso al socio del capitale effettivamente versato ed eventualmente rivalutato secondo gli indici ISTAT o aumentato in misura non superiore al citato limite.



Imprese sociali

Tutte le imprese sociali, inoltre, comprese quelle costituite in forma di associazione o fondazione, possono destinare una quota inferiore al 50% degli utili e degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti **ad erogazioni liberali in favore di enti del Terzo** settore diversi dalle imprese sociali, che non siano fondatori, associati, soci dell'impresa sociale o società da questa controllate, finalizzate alla promozione di specifici progetti di utilità sociale.

L'art. 3 del D.lgs. n.112/2017 – analogamente a quanto previsto dall'art. 8 CTS per gli altri enti del Terzo settore – individua anche alcune ipotesi che costituiscono di distribuzione indiretta (vietata).

È il caso, ad esempio, della corresponsione ad amministratori, sindaci e a chiunque rivesta cariche sociali di **compensi non proporzionati** all'attività svolta, alle responsabilità e alle specifiche competenze, o della la corresponsione ai lavoratori subordinati o autonomi di retribuzioni o **compensi superiori del 40% rispetto a quelli previsti, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi** (salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze nei settori degli interventi e prestazioni sanitarie; formazione universitaria e post-universitaria; ricerca scientifica di particolare interesse sociale).



Imprese sociali

Nelle imprese sociali che hanno forma giuridica di cooperativa è **consentita la distribuzione di ristorni ai soci correlati all'attività di interesse generale**, effettuata ai sensi dell'art. 2545-sexies c.c. e nel rispetto di condizioni e limiti stabiliti dalla legge o dallo statuto.

Tale distribuzione non costituisce distribuzione di utili vietata ai sensi dei commi 1 e 2 dell'articolo 3, purché lo statuto o l'atto costitutivo indichino i criteri di ripartizione (proporzionali alla quantità e alla qualità degli scambi mutualistici) e si registri un avanzo della gestione mutualistica.

Ne deriva che, attesa la distinzione civilistica tra dividendi e ristorni, la ripartizione ai soci di questi ultimi non sarà pertanto soggetta ai limiti di cui all'art. 3 co. 3 lett. a del D.Lgs. 112/2017.

I ristorni, del resto, non sono utili ma costituiscono solo una delle modalità con cui la cooperativa può attribuire ai soci operatori il vantaggio compensativo derivante dalla partecipazione alla cooperativa.



Imprese sociali

Affinchè un ente possa assumere la qualifica di «impresa sociale», occorre indicare gli elementi obbligatori che l'impresa sociale deve indicare nel proprio atto costitutivo o statuto.

In particolare, lo statuto deve indicare:

- ❖ la denominazione «impresa sociale», senza l'utilizzo di parole o frasi ingannevoli. È facoltativo, invece, l'inserimento dell'acronimo «ETS»;
- ❖ l'oggetto sociale, con particolare riferimento alle attività svolte e alle finalità;
- ❖ l'assenza di scopo di lucro, richiesta espressamente all'articolo 3 del D.lgs. n. 112/2017;

(segue)



Imprese sociali

- ❖ le modalità di ammissione ed esclusione di soci e associati, nel rispetto del principio di non discriminazione ed in relazione alla struttura associativa e alla forma giuridica dell'ente;
- ❖ la nomina di un organo di controllo interno, oltre che le forme di coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e degli altri soggetti direttamente interessati all'attività.

Tuttavia, qualora si riscontri il superamento per due esercizi consecutivi di due dei limiti di cui all'art. 2435-bis codice civile, ridotti della metà, lo statuto dovrà indicare altresì la nomina, da parte dei lavoratori ed eventualmente degli utenti, di almeno un componente sia dell'organo di amministrazione che dell'organo di controllo.



Imprese sociali

Salvo disposizioni più restrittive relative alla forma giuridica in cui l'impresa è costituita, per tutte le imprese sociali è prevista **la nomina di uno o più sindaci**, a prescindere dalle dimensioni o da requisiti patrimoniali.

Al superamento, per due esercizi consecutivi, di due dei limiti di cui all'art. 2435-bis codice civile, sussiste inoltre l'obbligo della revisione legale da parte di un soggetto iscritto negli appositi registri. Nel dettaglio, laddove:

- ❖ il totale dell'attivo dello stato patrimoniale sia pari o superiore a 4.400.000 euro;
- ❖ i ricavi delle vendite e delle prestazioni siano pari o superiori a 8.800.000 euro;
- ❖ i dipendenti occupati in media durante l'esercizio siano pari o superiori a 50 unità.

Sono fatte salve discipline più restrittive previste per il tipo giuridico adottato dall'ente che esercita l'impresa sociale.



Imprese sociali

Inoltre, l'impresa sociale è tenuta alla redazione e al deposito del bilancio sociale nel Registro delle imprese, in base ad una disposizione speculare a quella prevista dal D.lgs. n. 117/2017 per gli enti del terzo settore, oltre che il bilancio d'esercizio.

Oltre a questi, tra le scritture contabili, all'art. 9 del citato decreto si richiede anche la tenuta del libro giornale e il libro degli inventari, redatti secondo le norme del codice civile.





LE RETI ASSOCIATIVE

Reti associative

L'art. 41, comma 1 del CTS stabilisce che le reti associative sono enti del Terzo settore costituiti in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta che associano, anche indirettamente attraverso gli enti ad esse aderenti:

- ❖ un numero non inferiore a **100 enti** del Terzo settore o, in alternativa, almeno **20 fondazioni** del Terzo settore;
- ❖ le cui sedi legali o operative siano presenti in almeno cinque regioni o province autonome.

Ai sensi dell'art. 41, comma 2, poi, possono qualificarsi come **reti associative nazionali**, gli enti del Terzo settore che associano:

- ❖ un numero non inferiore a **500 enti del Terzo settore** o, in alternativa, almeno **100 fondazioni del Terzo settore** le cui sedi legali o operative siano presenti in almeno dieci regioni o province autonome.

Tuttavia, tenuto conto che le reti associative hanno la possibilità di iscriversi in due sezioni del RUNTS, occorrerà verificare requisiti di qualificazione previsti per la specifica categoria di ETS alla quale la rete appartiene.



Reti associative

Con riguardo alle attività esercitabili, l'**art. 41 comma 1 del CTS** specifica che le reti associative *“svolgono, anche attraverso l'utilizzo di strumenti informativi idonei a garantire conoscibilità e trasparenza in favore del pubblico e dei propri associati, attività di coordinamento, tutela, rappresentanza, promozione o supporto degli enti del Terzo settore loro associati e delle loro attività di interesse generale, anche allo scopo di promuoverne ed accrescerne la rappresentatività presso i soggetti istituzionali”*.

Il CTS, dunque, prevede per le reti associative una specifica attività istituzionale.

Con riguardo all'individuazione dei settori di attività di interesse generale, sembrerebbe coincidere con l'attività statutaria prevista per le reti associative (art. 41, comma 1 CTS), la **prestazione di servizi strumentali ad enti del Terzo settore, resa da enti che siano costituiti in misura non inferiore al 70% da enti del Terzo settore** (art. 5, comma 1, lett. m) del CTS).

In quanto enti del Terzo settore, si ritiene in ogni caso che le reti associative possano altresì operare, anche tramite i propri aderenti, negli ulteriori settori di attività considerati di interesse generale ai sensi dell'art. 5 del CTS, potendo eventualmente svolgere attività secondarie e strumentali rispetto a quelle istituzionali di interesse generale, nei limiti e alle condizioni individuate dall'art. 6 del CTS (e dal relativo decreto attuativo).



Reti associative

Per le reti associative nazionali (ovvero le reti che associno almeno **500 enti del Terzo settore** o almeno **100 fondazioni del Terzo settore**, le cui sede legali o operative siano presenti in almeno dieci regioni o province autonome) è prevista, invece, la possibilità di esercitare in aggiunta a quelle statutarie, le seguenti attività:

- **monitoraggio** dell'attività degli enti ad esse associati, eventualmente anche con riguardo all'impatto sociale, e predisposizione di una relazione annuale al Consiglio nazionale del Terzo settore;
- promozione e sviluppo delle **attività di controllo**, anche sotto forma di **autocontrollo e di assistenza tecnica nei confronti degli enti associati**.



Reti associative

In particolare, potranno svolgere attività di controllo nei confronti dei propri aderenti le reti associative nazionali appositamente autorizzate dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali (art. 93, comma 5 del CTS). Tale attività dovrà essere finalizzata ad accertare, nello specifico (art. 93, comma 1, lettere a), b) e c) del CTS):

- la sussistenza e la permanenza dei requisiti necessari all'iscrizione al RUNTS;
- il perseguimento delle finalità civiche solidaristiche e di utilità sociale;
- l'adempimento degli obblighi derivanti dall'iscrizione nel RUNTS.

I criteri, i requisiti e le procedure per l'autorizzazione all'esercizio delle attività di controllo da parte delle reti associative nazionali, nonché le forme di vigilanza da parte del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, dovranno essere individuati con apposito decreto ministeriale (art. 96 del CTS).



Reti associative

Per quanto riguarda i requisiti statutari obbligatori, ai fini dell'iscrizione al RUNTS, innanzitutto si evidenzia che, in merito all'indicazione della **denominazione sociale**:

- la duplice iscrizione delle reti associative implica che tali enti dovranno necessariamente utilizzare la corrispondente denominazione, fermo restando il carattere facoltativo dell'utilizzo aggiuntivo **dell'acronimo ETS e della corrispondente locuzione per esteso**;
- qualora l'ente si iscriva solo alla sezione apposita per le reti associative, allora l'uso dell'acronimo ETS e della corrispondente locuzione, ai sensi dell'articolo 12 del CTS, dovranno ritenersi per esse obbligatori.

In aggiunta, ai sensi dell'art. 41, comma 7 del CTS, gli atti costitutivi o gli statuti delle reti associative devono in ogni caso disciplinare l'ordinamento interno, la struttura di governance e la composizione e il funzionamento degli organi sociali, nel rispetto dei principi di democraticità, pari opportunità ed eguaglianza di tutti gli associati e di elettività delle cariche sociali.



Reti associative

Il Codice del Terzo settore prevede per le reti associative la possibilità **di derogare alle disposizioni generali degli ETS sull'attribuzione del voto ai soci, l'esercizio della delega e le competenze dell'assemblea ordinaria** (art. 41, commi 8, 9, e 10 del CTS).

Pertanto, gli atti costitutivi o gli statuti delle reti associative:

- **possono disciplinare il diritto di voto degli associati in assemblea** anche in deroga a quanto stabilito dall'articolo 24, comma 2, del CTS (che prevede che a ciascun associato abbia un voto, con possibilità di attribuire agli associati che siano ETS più voti, sino ad un massimo di cinque, in proporzione al numero dei loro associati o aderenti);
- **possono disciplinare le modalità e i limiti delle deleghe di voto in assemblea** anche in deroga a quanto stabilito dall'articolo 24, comma 3 del CTS (che prevede che associato può rappresentare sino ad un massimo di tre associati nelle associazioni con un numero di associati inferiore a cinquecento e di cinque associati in quelle con un numero di associati non inferiore a cinquecento);
- **possono disciplinare le competenze dell'assemblea degli associati** anche in deroga a quanto stabilito dall'articolo 25, comma 1, del CTS (che elenca le competenze inderogabili dell'assemblea nelle associazioni del Terzo settore).



Reti associative

Queste eccezioni, tuttavia, non possono configurarsi in maniera tale da annullare la previsione circa la necessaria natura democratica degli enti del Terzo settore costituiti in forma associativa.

In ogni caso, le citate disposizioni possono essere ovviate in presenza di espressa clausola statutaria.

In questo modo, l'ente ha la possibilità di avvalersi della procedura semplificata di cui all'art. 101, comma 2 del CTS.



Reti associative

Le reti associative possono inoltre predisporre appositi **modelli standard tipizzati di statuto**, che dovranno essere approvati con decreto da parte del Ministero del lavoro e delle politiche sociali ed al cui interno sono riportate le caratteristiche della struttura della rete nonché le peculiarità relative ai singoli nodi.

Sul punto tale possibilità è stata chiarita anche dalla Circolare n. 2/2021 del Ministero del Lavoro.

L'introduzione di tale strumento determina la disponibilità di uno strumento unico per gli enti che operano a livello nazionale ed i nodi territoriali.

Nell'ipotesi in cui l'ente del Terzo settore adotti tali modelli standard tipizzati, in sede di iscrizione al RUNTS l'Ufficio competente, una volta provveduto alla verifica formale della documentazione, **iscriverà l'ente entro 30 giorni dalla presentazione della domanda** (con una procedura semplificata, quindi, rispetto a quella ordinariamente prevista per l'iscrizione, che prevede il controllo dell'Ufficio sulla sussistenza dei requisiti e la risposta nel diverso termine di 60 giorni – art. 47 del CTS).



Reti associative

Ai fini dell'iscrizione nella relativa sezione del RUNTS, le reti associative dovranno presentare domanda presso l'Ufficio statale del Registro unico nazionale del Terzo settore (art. 47, comma 1 del CTS).

Condizione necessaria per l'iscrizione in tale sezione è che i rappresentanti legali ed amministratori non abbiano riportato condanne penali, passate in giudicato, per reati che comportano l'interdizione dai pubblici uffici (art. 41, comma 5 del CTS).

Le reti associative iscritte nella relativa sezione che siano costituite e operino da almeno un anno potranno poi accedere alle risorse del Fondo di cui all'articolo 72 del CTS, destinato a sostenere lo svolgimento di attività di interesse generale costituenti oggetto di iniziative e progetti promossi da organizzazioni di volontariato, associazioni di promozione sociale e fondazioni del Terzo settore (art. 47, comma 5 del CTS) .



Reti associative

Oltre alle informazioni previste per la generalità degli ETS, in questo caso sarà necessario fornire indicazioni ulteriori, anche avvalendosi di appositi allegati:

- i riferimenti degli ETS aderenti in numero tale da soddisfare il requisito numerico e territoriale richiesto dal CTS, come si indicherà nel prosieguo;
- l'indicazione delle attività svolte;
- la dichiarazione rilasciata da ciascun interessato attestante il possesso da parte del rappresentante legale e di tutti i componenti dell'organo di amministrazione dei requisiti di onorabilità.

La procedura di accoglimento o rigetto della domanda non è differente da quella prevista per l'iscrizione nelle altre sezioni del Registro.

È possibile procedere contestualmente all'iscrizione presso altra sezione del RUNTS.





LE SOCIETA' DI MUTUO SOCCORSO

Società di mutuo soccorso

Le Società di mutuo soccorso sono organizzazioni costituite da persone che, senza finalità di lucro, perseguono attività di interesse generale, si associano e conferiscono contributi economici con lo scopo primario di ottenere prestazioni di assistenza e sussidi nei casi di bisogno. Per la disciplina di tali enti, **il Codice del terzo settore rinvia al contenuto della L n. 3813/1886.**

In particolare, in base all'art. 1 della citata legge, le SMS svolgono esclusivamente a favore dei soci e dei loro familiari conviventi le seguenti attività:

a) erogazione di trattamenti e prestazioni socio-sanitari nei casi di infortunio, malattia ed invalidità al lavoro, nonché in presenza di inabilità temporanea o permanente;

b) erogazione di sussidi in caso di spese sanitarie sostenute dai soci per la diagnosi e la cura delle malattie e degli infortuni, anche attraverso l'istituzione di fondi sanitari integrativi;

c) erogazione di servizi di assistenza familiare o di contributi economici ai familiari dei soci deceduti, anche attraverso l'istituzione di fondi sanitari integrativi;

d) erogazione di contributi economici e di servizi di assistenza ai soci che si trovino in condizione di gravissimo disagio economico a seguito dell'improvvisa perdita di fonti reddituali personali e familiari e in assenza di provvidenze pubbliche.

Società di mutuo soccorso

Al di fuori delle attività tassativamente indicate le SMS, inoltre, possono promuovere attività di carattere educativo e culturale dirette a realizzare finalità di prevenzione sanitaria e di diffusione dei valori mutualistici. Non è consentito, dunque, lo svolgimento di attività diverse.

Salvo che per l'istituzione e la gestione di fondi sanitari integrativi, le SMS svolgono le attività istituzionali avvalendosi solo delle proprie risorse finanziarie e patrimoniali.



Società di mutuo soccorso

Per quanto riguarda le SMS che sono già costituite alla data di entrata in vigore del Codice del Terzo settore, il CTS prevede una disposizione particolare, che consente di accedere al RUNTS **mutando qualifica in APS o in associazione del Terzo settore.**

In particolare, in base all'art. 43 CTS, è consentito alle SMS di trasformarsi in una associazione di promozione sociale (Aps) o in altra associazione del Terzo settore entro tre anni dall'entrata in vigore del Codice (ovvero 3 agosto 2020) senza l'obbligo di devolvere il proprio patrimonio. Una deroga rispetto al regime generale delle SMS (art. 8, L. 3818/1886) che prevede la devoluzione del patrimonio in caso di perdita della qualifica di società di mutuo soccorso.

Sul punto, il Ministero del Lavoro con la nota n. 12411/2020 aveva specificato che la scadenza di tale termine avrebbe natura perentoria (con conseguente necessità per le SMS di devolvere il patrimonio in caso di mutamento della qualifica in un momento successivo allo spirare del termine).

Tuttavia, il Decreto milleproroghe (D.l. 31 dicembre 2020, n. 183) ha **prorogato** il termine utile entro il quale le SMS possono «trasformarsi» senza devolvere il patrimonio al **31 dicembre 2021**. Ciò consente di allineare la disposizione all'effettiva operatività del RUNTS attesa per aprile 2021.



Società di mutuo soccorso

Per quanto riguarda lo statuto, questo deve indicare:

- la sede legale;
- i fini per i quali è costituita;
- le condizioni e le modalità di ammissione e di eliminazione dei soci;
- i doveri che i soci contraggono e i diritti che acquistano;
- le norme e le cautele per l'impiego e la conservazione del patrimonio sociale;

(segue)



Società di mutuo soccorso

- le discipline alla cui osservanza è condizionata la validità delle assemblee generali, delle elezioni e delle deliberazioni;
- l'obbligo di redigere processo verbale delle assemblee generali, delle adunanze, degli uffici esecutivi e di quelle del comitato dei sindaci;
- la formazione degli uffici esecutivi e di un comitato di sindaci colla indicazione delle loro attribuzioni;
- la costituzione della rappresentanza della Società in giudizio e fuori;
- le particolari cautele con cui possano essere deliberati lo scioglimento, la proroga della Società e le modificazioni dello statuto, sempreché le medesime non siano contrarie alle disposizioni contenute negli articoli precedenti



Società di mutuo soccorso

Per quanto riguarda la base associativa, si ricorda che in base all'art. 3 della L. 3813/1886 possono divenire soci ordinari delle società di mutuo soccorso le persone fisiche, altre società di mutuo soccorso, a condizione che i membri persone fisiche di queste siano beneficiari delle prestazioni rese dalla Società, nonché i Fondi sanitari integrativi.

Sono ammessi anche i soci sostenitori, i quali possono essere anche persone giuridiche. Questi possono designare sino ad un terzo del totale degli amministratori, da scegliersi tra i soci ordinari.



Società di mutuo soccorso

Ai fini della comprensione delle principali modifiche della Riforma, occorre evidenziare che **l'art. 23, comma 1 del D.L. n. 179/2012** aveva disposto l'obbligo per tutte le SMS di cui alla L. n. 3813/1886 di iscriversi presso il registro delle imprese nella sezione "imprese sociali" e, in modo automatico, in una apposita sezione dell'Albo delle Società Cooperative di cui al D.lgs. n. 220/2002.

Grazie alla Riforma, invece, non sussiste più l'obbligo di iscrizione a tale sezione per le società di mutuo soccorso che hanno **un versamento annuo di contributi associativi non superiore a 50.000 euro e che non gestiscono fondi sanitari integrativi**. Secondo l'art. 3, comma 1, lett. f) del D.M. 106/2020, dunque, le SMS «di minori dimensioni» potranno iscriversi nell'apposita sezione SMS nel RUNTS, con cancellazione dal registro imprese (secondo la procedura prevista dall'art. 12 del D.M. 106/2020).



Società di mutuo soccorso

L'iscrizione al Registro Unico avviene tramite presentazione di un'istanza telematica, la quale è formata ed inviata secondo apposite modalità, illustrate all'art. 12 del D. M. n.106/2020 («Decreto istitutivo del RUNTS»).

L'Ufficio del Registro Imprese territorialmente competente provvede dapprima alla cancellazione dalla sezione «imprese sociali» e poi ne dà comunicazione all'Ufficio regionale o provinciale del RUNTS nella cui circoscrizione l'impresa ha sede.

L'Ufficio competente del RUNTS, poi, iscrive l'ente con la medesima decorrenza della cancellazione dal Registro delle imprese.

Per quanto riguarda quegli Ets che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale, invece, è necessaria la contestuale iscrizione al RUNTS e al Registro delle imprese.

Similmente quanto previsto per gli enti iscritti nella sezione «imprese sociali» del RUNTS, per le SMS soggette all'obbligo di iscrizione nella sezione speciale imprese sociali, la stessa soddisfa il requisito dell'iscrizione nella sezione “società di mutuo soccorso” del RUNTS



Società di mutuo soccorso

Alle società di mutuo soccorso iscritte nella relativa sezione del RUNTS non si applicherà più l'obbligo di versamento del contributo del 3 per cento sugli utili netti annuali, posto a finanziamento dei fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione, previsto dalla normativa per le cooperative sociali all'articolo 11 della legge 31 gennaio 1992, n. 59.





GLI ALTRI ENTI DEL TERZO SETTORE

Altri enti del Terzo settore

In questo caso, ai fini del corretto adeguamento, va verificata la sussistenza dei requisiti obbligatori che lo statuto deve contenere ai fini dell'adeguamento alla disciplina del Terzo settore, quali ad esempio:

- ❖ l'acronimo ETS nella denominazione sociale;
- ❖ l'assenza di scopo di lucro e le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale perseguite;
- ❖ l'esercizio in via esclusiva o principale delle attività di interesse generale, che costituiscono l'oggetto sociale, individuate tra quelle di cui all'art. 5 del CTS. In particolare, le attività devono essere immediatamente riconducibili a quelle del codice;
- ❖ lo svolgimento di attività diverse, purché strumentali e secondarie rispetto a quelle di cui all'art. 5 del CTS (ove previsto);



Altri enti del Terzo settore

- ❖ la destinazione del patrimonio ed il divieto di distribuzione degli utili, anche in forma indiretta;
- ❖ l'obbligo devolutivo del patrimonio in caso di estinzione o scioglimento a favore di altri ETS;
- ❖ le disposizioni sul funzionamento degli organi sociali, in conformità alle disposizioni del CTS (a seconda della forma giuridica in cui l'ente è costituito).





LA QUALIFICA FISCALE DEI NUOVI ETS

IL NUOVO REGIME FISCALE

Per la prima volta, il legislatore dà rilievo alle modalità di svolgimento dell'attività da parte dell'ente, a prescindere dalla qualifica (commerciale o meno) dello stesso, introducendo **regimi fiscali tarati sul modello organizzativo adottato**.

In linea con i principi espressi dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea, l'assenza di scopo di lucro in capo agli enti non commerciali non è considerato elemento ostativo all'applicazione delle regole comunitarie in materia di concorrenza, dal momento che anche tali enti possono assumere la qualifica di "imprese" laddove svolgano attività per le quali esista, anche solo potenzialmente, un mercato.

È in questo scenario che si introduce la nuova disciplina fiscale degli ETS di cui all'art. 79 del CTS.

Rispetto alla corrente classificazione prevista nel TUIR – che riconduce determinate attività solidaristiche, tra quelle commerciali sulla base di una **valutazione di tipo qualitativo**, legata alla presenza di un modello organizzativo di tipo imprenditoriale– le disposizioni del CTS prevedono, invece, un **approccio di tipo quantitativo**, basato su un raffronto puntuale tra i costi effettivi delle attività di interesse generale e le entrate di natura corrispettiva imputabili alle attività medesime.



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:

1. svolte a **titolo gratuito**;
2. svolte dietro **corrispettivi che non superano i costi effettivi**.

Onde evitare un'eccessiva rigidità nell'applicazione di tale disposizione, il limite dei costi effettivi soffre una parziale deroga al **comma 2-bis dell'art. 79**, con il quale è stato introdotto un margine di tolleranza nello scostamento tra costi e corrispettivi.

Nello specifico, l'attività istituzionale continua a considerarsi non commerciale laddove i ricavi superino i costi nella misura massima del 5%, purché lo sfioramento non si protragga per più di due periodi d'imposta consecutivi.



IL RAPPORTO TRA NATURA DELL'ATTIVITÀ SVOLTA E NATURA DELL'ENTE

La necessità di operare un raffronto tra costi e corrispettivi trova alcune **deroghe**.

Ad esempio, per le **attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale** non è previsto un puntuale raffronto tra i costi e i ricavi e questo in ragione dell'importanza che riveste questo particolare tipo di attività per la collettività (**art. 79, comma 3 del CTS**).

La Legge di Bilancio 2019, inoltre, ha introdotto all'interno del comma 3 dell'art. 79 la nuova lettera *b-bis*), in base alla quale si considerano altresì non commerciali le attività svolte dalle fondazioni ex Ipab (ossia dalle ex istituzioni pubbliche di assistenza e di beneficenza che si siano trasformate in fondazioni ai sensi del D.Lgs. n. 207/2001) in ambito sociale, sanitario e socio-sanitario (art. 5, lettere a) b) e c) del CTS), a condizione che gli utili **siano reinvestiti interamente nelle attività di natura sanitaria o socio-sanitaria** e che **non sia deliberato alcun compenso in favore degli organi amministrativi**.

È fatto salvo, a tal fine, il rispetto della disciplina europea sugli aiuti di Stato in regime de minimis (cfr. art. 1, commi 82 e 83 della L. n. 145/2018).



CONTRIBUTI O APPORTI PUBBLICI

Con riferimento ai contributi o apporti pubblici, ai fini dell'inquadramento tributario delle diverse entrate, occorre verificare la specifica tipologia di contributo ricevuto dall'ente in forza dell'attività svolta nei confronti della pubblica amministrazione, onde accertare se risulti prevalente l'elemento sinallagmatico e corrispettivo.

Per gli enti non commerciali, la norma di riferimento è l'**art. 143, comma 3, lett. b) del TUIR** ai sensi del quale sono esclusi dall'imposizione i contributi corrisposti agli enti non commerciali dalle amministrazioni pubbliche per lo svolgimento di attività in regime di convenzione o accreditamento.

Si tratta di un regime che interessa aree di intervento integrative rispetto al servizio pubblico, quali ad esempio quella sanitaria, socio-assistenziale, formativa o educativa.

La non imponibilità in questi casi è condizionata al verificarsi di ulteriori requisiti:

- i contributi devono essere corrisposti da parte di amministrazioni pubbliche per attività aventi finalità sociali, esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi.
- l'ente ricevente deve avere la qualifica di ente non commerciale.

Il CTS riprende tale disposizione, con alcune novità che tengono conto della nozione di impresa nell'ambito del diritto dell'Unione europea e della disciplina in materia di aiuti di stato.



IL RAPPORTO TRA NATURA DELL'ATTIVITÀ E NATURA DELL'ENTE

In particolare, l'art. 79, comma 4 del CTS, solo per gli ETS aventi **carattere non commerciale** ripropone il regime di non imponibilità previsto dall'art. 143, comma 3 del TUIR con riferimento a:

- **contributi o apporti pubblici** erogati per lo svolgimento delle attività di interesse generale svolte ai sensi dei commi 2 e 3. Pare opportuno precisare che, a differenza della disposizione del TUIR che prevede un regime di defiscalizzazione incentrato sulla natura dell'ente e sulla destinazione del contributo per lo svolgimento, in regime di accreditamento o convenzione di «attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali», l'art. 79 CTS dà rilievo alla provenienza del contributo dalla P.A. («anche» in regime di accreditamento/convenzione) e alla non commercialità dell'attività di interesse generale, oltre che dell'ETS;
- nonché per le entrate da **raccolte pubbliche di fondi** effettuate occasionalmente in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.



IPOTESI DI DECOMMERCIALIZZAZIONE CONTEMPLATE DALL'ART. 79 CTS

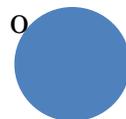
Specifiche ipotesi di decommercializzazione sono individuate per gli ETS di tipo associativo dall'**art. 79, comma 6 del CTS**, che stabilisce:

- da un lato la non commercialità delle **attività istituzionali svolte dagli ETS verso gli associati o i loro familiari e conviventi**;
- dall'altro, considera non imponibili le **quote associative**, salvo che le stesse costituiscano corrispettivi specifici versati a fronte della cessione di beni o prestazioni di servizi.

Anche in questo caso la norma ripropone il regime di decommercializzazione previsto dai **commi 1 e 2 dell'art. 148 del TUIR**, seppure con un ambito di applicazione più ampio, comprendendo anche le attività istituzionali svolte verso i familiari e i conviventi degli associati.

Le medesime attività - fatta eccezione per le APS - sono invece qualificate commerciali laddove effettuate a fronte di corrispettivi specifici, anche qualora si tratti di contributi o quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto.

A seconda del carattere abituale od occasionale delle operazioni, detti corrispettivi concorreranno alla formazione del reddito complessivo dell'ente come redditi d'impresa o diversi.



ULTERIORI AMBITI DI NON COMMERCIALITÀ PREVISTI PER OdV E APS

Ulteriori ambiti di non commercialità sono previsti per OdV e APS, in analogia con quanto previsto dai precedenti regimi di questi enti.

Con riguardo alle **OdV**, l'**art. 84**, considera non commerciali ai fini IRES :

- 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.

In ogni caso, deve ricorrere la condizione che dette attività vengano svolte senza l'impiego di mezzi, organizzati professionalmente, per fini di concorrenzialità sul mercato.

Si tratta di attività che vengono utilizzate per reperire risorse finanziarie necessarie per il sostentamento dell'ente e che, in passato, erano già state ricomprese tra quelle commerciali e produttive marginali dal DM 25 maggio 1995.



ULTERIORI AMBITI DI NON COMMERCIALITÀ

Per le sole APS viene mantenuto un regime analogo a quello previsto dall'art. 148, comma 3 del TUIR, che sancisce la decommercializzazione delle **attività istituzionali svolte a fronte di corrispettivi specifici nei confronti degli associati e dei loro familiari conviventi**, nonché di altre categorie di soggetti ad essi assimilate, quali associati di altre associazioni che svolgono la medesima attività, facenti parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché di enti composti in misura non inferiore al 70% da ETS (**art. 85, comma 1 del CTS**).

A queste si aggiungono **specifiche attività sempre considerate non commerciali**, in parte riprese dall'art. 148, comma 4 del TUIR ed in parte analoghe a quelle delle ODV. È il caso delle **cessioni di proprie pubblicazioni** destinate prevalentemente agli associati o ai loro familiari conviventi verso corrispettivi specifici e in attuazione degli scopi istituzionali, così come disposto dal **comma 2 dell'art. 85 del CTS** (tale agevolazione è applicabile nei limiti in tema di aiuti *de minimis*).

Per le sole APS ricomprese tra gli enti le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'interno (art. 3, comma 6, lett. e) della L. 287/1991), 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**). Tale agevolazione è applicabile nei limiti in tema di aiuti *de minimis*

QUALIFICAZIONE FISCALE DEGLI ETS

Le ipotesi di non commercialità descritte dall'art. 79 incidono sulla complessiva qualificazione dell'ETS sul piano tributario.

A prescindere dalle previsioni statutarie, infatti, l'ETS deve considerarsi **commerciale** laddove, nel medesimo periodo d'imposta, i proventi derivanti dalle attività di interesse generale svolte in forma d'impresa e delle attività secondarie **prevalgano** sulle entrate derivanti dalle attività di interesse generale svolte con modalità non commerciali (art. 79, comma 5).

Tra le entrate di natura non commerciale devono includersi i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative ed ogni altra entrata assimilabile, nonché il valore normale delle cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuati con modalità non commerciali.

Dal computo delle entrate commerciali devono essere escluse, per espressa previsione legislativa, quelle derivanti dalle attività di **sponsorizzazione** (effettuate con i criteri e nei limiti che saranno definiti dal decreto ministeriale di cui all'art. 6 del CTS).



IL CONFRONTO SULLA PREVALENZA

Alcune specificazioni sul punto sono state fornite dal decreto correttivo al CTS (D.Lgs. n. 105/2018). In particolare:

- il nuovo comma *5-bis* dell'art. 79 chiarisce le tipologie di entrate da tenere in considerazione per individuare la natura commerciale o non commerciale dell'ente;
- il nuovo comma *5-ter* dell'art. 79 ha precisato che la perdita della qualifica di ente del Terzo settore non commerciale opera a partire dal medesimo periodo di imposta in cui l'ente assume natura commerciale.

Quest'ultimo chiarimento appare in linea con quanto previsto per la generalità degli enti non commerciali dall'art. 149 del TUIR, nonché dalla prassi dell'Amministrazione finanziaria (Circolare del Ministero delle Finanze n. 124 del 1998).



L'ETS «NON COMMERCIALE»

Dall'applicazione dei nuovi criteri di commercialità / non commercialità contenuti nell'art. 79 del CTS derivano significative implicazioni sul piano fiscale.

In particolare, ove l'ente si qualifichi come **ETS non commerciale**:

- il reddito verrà determinato mediante la **sommatoria dei redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi**;
- sarà ammesso a beneficiare del **nuovo regime forfettario** di tassazione dei redditi d'impresa (art. 80 del CTS);
- potrà fruire dell'**esenzione IMU** per gli immobili posseduti e utilizzati per lo svolgimento, con modalità non commerciali, di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, di religione e di culto (art. 82, comma 6 del CTS);
- applicherà alcune **ipotesi «soggettive» di esenzioni IVA**, ad oggi riferite agli enti dotati della qualifica di Onlus; ad esempio, in relazione alle attività didattiche – ove non si tratti di attività educative e didattiche riconosciute da amministrazioni pubbliche (per le quali sussiste comunque l'esenzione).



LA PERDITA DELLA QUALIFICA DI ETS «NON COMMERCIALE»

Diversamente, il mancato rispetto dei criteri di non commercialità, comporta, ai fini fiscali, la perdita della qualifica di ente del Terzo settore non commerciale a decorrere dal periodo di imposta in cui l'ETS assume la natura commerciale;

tuttavia, l'ente non perderà necessariamente la qualifica di ETS,

ma sarà tenuto a computare ricavi e proventi nella formazione del reddito d'impresa (tassato in via ordinaria applicando il regime di cui al Titolo II del Tuir) e perderà l'opportunità di fruire delle agevolazioni fiscali riservate ai soli ETS non commerciali.



I TEST DI COMMERCIALITÀ / NON COMMERCIALITÀ EX ART. 79 CTS

Su base annuale ed applicando i criteri contenuti nell'art. 79 del CTS, gli ETS dovranno quindi svolgere:

- un *test* ai fini della **qualificazione** (commerciale / non commerciale) **delle attività** di interesse generale esercitate;
- un *test* in merito alla commercialità / non commercialità della **natura dell'ETS** nel suo complesso.



ESEMPIO N. 1

Si ipotizzi che l'attività di cui all'art. 5, co. 1, *lett. b)* del CTS – «**interventi e prestazioni sanitarie**» – sia la sola svolta dall'ente, e che pertanto quello di seguito rappresentato sia il suo conto economico di esercizio.

Costi e oneri		Entrate e proventi	
Costi complessivi	160.000 €	Rette pagate dagli utenti	90.000 €
		Entrate da P.A. (accreditamento)	100.000 €
		Erogazioni liberali	10.000 €
Totale costi e oneri	160.000 €	Totale entrate e proventi	200.000 €
Avanzo	40.000 €		
Entrate non corrispettive	- 10.000 €		
Avanzo ex comma 2	30.000 €		

Natura dell'**attività** → commerciale

In quanto *i ricavi eccedono rispetto ai costi* in misura maggiore rispetto al margine di tolleranza del 5%

Natura dell'**ETS** → non commerciale

In quanto le entrate «*non commerciali*» (liberalità e contributi P.A.) risultano prevalenti rispetto alle entrate «*commerciali*»



ESEMPIO N. 2

Si ipotizzi che l'attività di cui all'art. 5, co. 1, lett. d) del CTS – «**educazione, istruzione e formazione professionale**» – sia la sola svolta dall'ente, e che pertanto quello di seguito rappresentato sia il suo conto economico di esercizio.

In assenza di attività erogate gratuitamente:

Costi e oneri		Entrate e proventi	
Costi complessivi	20.000 €	Rette pagate dagli utenti	30.000 €
Totale costi e oneri	20.000 €	Totale entrate e proventi	30.000 €
Avanzo	10.000 €		
Entrate non corrispettive	0 €		
Avanzo ex comma 2	10.000 €		

Natura dell'**attività** → commerciale
In quanto *i ricavi eccedono rispetto ai costi* in misura maggiore rispetto al margine di tolleranza del 5%

Natura dell'**ETS** → commerciale
In quanto la totalità delle entrate sono di tipo «*commerciale*» (rette pagate dagli utenti).



ESEMPIO N. 3

Si ipotizzi che l'attività di cui all'art. 5, co. 1, *lett. d)* del CTS – «*educazione, istruzione e formazione professionale*» – sia la sola svolta dall'ente, e che pertanto quello di seguito rappresentato sia il suo conto economico di esercizio.

In presenza di attività erogate gratuitamente:

Costi e oneri		Entrate e proventi	
Costi complessivi	20.000 €	Rette pagate dagli utenti	30.000 €
		Valore normale delle prestazioni erogate gratuitamente	38.000 €
Totale costi e oneri	20.000 €	Totale entrate e proventi	30.000 €
Avanzo	10.000 €		
Entrate non corrispettive	0 €		
Avanzo ex comma 2	10.000 €		

Natura dell'attività → commerciale

In quanto *i ricavi eccedono rispetto ai costi* in misura maggiore rispetto al margine di tolleranza del 5%

Natura dell'ETS → non commerciale

In quanto, in presenza di attività gratuite, occorre computare «il valore normale» delle prestazioni erogate gratuitamente come entrate *figurative* non commerciali (*ex art. 79, co. 5-bis*)

L'ATTIVITÀ DI RACCOLTA FONDI

Con riferimento alle **raccolte fondi**, il CTS consente espressamente agli enti di svolgere tali attività anche in via stabile e continuativa.

Le raccolte fondi possono consistere in donazioni «pure», ma anche prevedere eventualmente l'offerta di beni o servizi ai sovventori nell'ambito dell'evento (si pensi, ad esempio all'organizzazione di una cena o di un concerto di beneficenza). Ciò che caratterizza questo tipo di iniziative è, però, la finalità con cui vengono organizzate, ossia **raccogliere fondi per il sostegno delle attività istituzionali o di specifici progetti**, con conseguente esclusione della possibilità di impiegare i fondi così raccolti per finanziare le attività diverse di cui all'art. 6 del CTS

Le attività diverse di cui all'art. 6 del CTS, sono vere e proprie attività commerciali che l'ente può svolgere in chiave di autofinanziamento e in via secondaria, al fine di sovvenzionare le attività istituzionali di interesse generale.



(SEGUE) L'ATTIVITÀ DI RACCOLTA FONDI

In caso di raccolta fondi svolta da un ETS non commerciale mediante **scambio di beni e servizi** è esclusa l'imponibilità, ai fini delle imposte sui redditi, dei fondi al ricorrere dei presupposti indicati all'art. 79, comma 4, lett. a) del CTS.

In continuità con quanto già previsto all'articolo 143, comma 3, lettera a), T.U.I.R., la norma del CTS prevede un regime di non imponibilità nelle ipotesi di **raccolte pubbliche occasionali**, effettuate anche mediante offerta di beni o servizi di modico valore in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze e campagne di sensibilizzazione.

Le entrate derivanti da attività di raccolta fondi occasionali sono qualificate come **non commerciali** ai fini della individuazione della natura dell'ente del terzo settore ai sensi dell'art.79, comma 5-*bis*.

Al di fuori delle ipotesi sopra indicate qualora la raccolta fondi sia svolta in forma sinallagmatica, attraverso lo scambio di beni o servizi, i relativi proventi concorreranno alla formazione del reddito.



(SEGUE) L'ATTIVITÀ DI RACCOLTA FONDI

Tipologia Raccolta Fondi	ETS non commerciale	ETS commerciale
Occasionale sinallagmatica con scambio di beni e servizi di modico valore	Escluso	Imponibile ai fini delle imposte sui redditi e ai fini IVA
Continuativa sinallagmatica con scambio di beni e servizi	Imponibile ai fini delle imposte sui redditi e ai fini IVA	Imponibile ai fini delle imposte sui redditi e ai fini IVA
Occasionale non sinallagmatica – Liberalità con carattere meramente erogativo (senza scambio di beni e servizi)	Escluso	Imponibile ai fini delle imposte sui redditi e non imponibile ai fini IVA
Continuativa non sinallagmatica – Liberalità con carattere meramente erogativo (senza scambio di beni e servizi)	Escluso	Imponibile ai fini delle imposte sui redditi e non imponibile ai fini IVA



Raffronto con il regime ante-riforma

Le previsioni del TUIR, invece, assegnano la qualifica di ente non commerciale **in base ad un criterio formale-statutario** (cfr. art. 73, comma 1, lett. c) e comma 4). Tuttavia, l'art. 149 del TUIR indica una serie di "**fatti indice di commercialità**" (così la Circ. n. 124/E/1997) che possono condurre ad un riesame sulla posizione giuridico-tributaria dell'ente, nell'ambito di un giudizio complessivo sull'attività effettivamente esercitata:

- ✓ prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività;
- ✓ prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali;
- ✓ prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative;
- ✓ prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese.



Raffronto con il regime ante-riforma

La citata Circ. n. 124/E/1997 spiegava che l'art. 149 «*non contiene presunzioni assolute di commercialità, ma traccia un percorso logico, anche se non vincolante quanto alle conclusioni, per la qualificazione dell'ente non commerciale, individuando parametri dei quali deve tenersi anche conto (e non solo quindi) unitamente ad altri elementi di giudizio*» e che, di conseguenza, «*non è ... sufficiente il verificarsi di una o più delle condizioni stabilite dal comma 2 dell'art. 111-bis [art. 149, n.d.r.] per poter ritenere avvenuto il mutamento di qualifica, ma sarà necessario, in ogni caso, un giudizio complesso, che tenga conto anche di ulteriori elementi, finalizzato a verificare che l'ente abbia effettivamente svolto per l'intero periodo d'imposta prevalentemente attività commerciale*»

Da un punto di vista pratico, tuttavia, si sono spesso verificate contestazioni sulle commercialità degli enti slegate dall'esame dei suddetti parametri e/o da un'analisi della posizione complessiva del soggetto (cfr. ad es. la Sent. Comm. Trib. Reg. Bologna n. 83/5/2013 che assegna un valore presuntivo ai parametri di cui sopra).



Raffronto con il regime ante-riforma

Vanno peraltro considerati altri due **aspetti problematici** che potrebbero essere risolti con il nuovo approccio indicato dall'art. 79, comma 5:

1. le **normative di settore** (come osservato in precedenza) prevedevano criteri diversi da quelli del TUIR in merito alla prevalenza delle attività (ad es. per le Onlus è previsto un divieto assoluto di svolgere attività diverse da quelle ammesse ai sensi dell'art. 10 del D.lgs. n. 460/1997, salvo gli stretti limiti concessi per lo svolgimento di attività “connesse”).
2. a **livello comunitario** gli incentivi fiscali vengono correlati soprattutto alle **modalità effettive di svolgimento delle attività** e non ai soli scopi perseguiti dall'ente (cfr., di recente, la Sent. Corte di Giustizia Europea 27 giugno 2017, Causa C-74/16 sull'esenzione dall'imposta comunale spagnola sulle costruzioni accordata alle istituzioni ecclesiastiche, nonché le criticità relative alla nostra IMU, risolte dal D.M. 200/2012 in adesione agli orientamenti comunitari).



Il regime forfettario degli ETS

Le disposizioni di cui all'art. 79 del CTS assumono rilevanza centrale ai fini dell'individuazione del regime impositivo, in quanto dalla qualificazione dell'ETS come **fiscalmente non commerciale** deriva la possibilità di optare, in relazione ai redditi derivanti dalle attività commerciali esercitate in via non prevalente, per il regime di tassazione previsto dal successivo art. 80.

L'**autofinanziamento** degli ETS non commerciali, in particolare, viene incoraggiato con la possibilità di optare per un **regime di determinazione forfetaria del reddito d'impresa**, derivante da attività di interesse generale svolte secondo canoni commerciali o da attività secondarie.

Il reddito è determinato attraverso l'applicazione ai ricavi di **coefficienti di redditività** (cui vanno distintamente sommati plusvalenze patrimoniali, sopravvenienze attive, dividendi e interessi e proventi immobiliari).

Il regime risulta decisamente più vantaggioso rispetto all'omologo art. 145 del TUIR.



Il regime forfettario degli ETS

L'art. 80 CTS chiarisce alcuni importanti aspetti applicativi:

- ❖ I componenti positivi e negativi di reddito relativi ad anni precedenti a quello da cui ha effetto il regime forfettario, la cui tassazione o deduzione è stata **rinviata** in conformità alle disposizioni del TUIR, partecipano per le quote residue alla formazione del reddito dell'esercizio precedente a quello di efficacia del regime.
- ❖ Le **perdite fiscali** pregresse possono essere computate in diminuzione del reddito determinato forfettariamente.
- ❖ È **esclusa** l'applicazione di parametri, studi di settore ed indici sintetici di affidabilità.



Prestazioni di servizi prima e dopo la riforma

Prestazioni di servizi - art 80 CTS

Ricavi fino a 130.000 Euro	Coefficiente 7%
Ricavi da 131.001 Euro a 300.000 Euro	Coefficiente 10%
Ricavi oltre 300.000 Euro	Coefficiente 17%

Prestazioni di servizi – art. 145 TUIR

Ricavi fino a 15.493,70 Euro	Coefficiente 15%
Ricavi da 15.493,71 Euro a 400.000 Euro	Coefficiente 25%



Prestazioni di servizi prima e dopo la riforma

Ricavi		Art. 80 CTS	Imponibile	Imposta
0	15.493,70	7%	1.084,56	260,29
15.493,70	130.000	7%	8.015,44	1.923,71
131.001	300.000	10%	16.900	4.055,98
300.001	400.000	17%	17.000	4.079,96
400.001	1.000.000	17%	102.000	24.479,96
Ricavi		Art. 145 TUIR	Imponibile	Imposta
0	15.493,70	15%	2.324,06	557,77
15.493,70	130.000	25%	28.626,58	6.870,38
131.001	300.000	25%	42.249,75	10.139,94
300.001	400.000	25%	24.999,75	5.999,94
400.001	1.000.000	25%	non ammesso	non ammesso



Altre attività prima e dopo la riforma

Altre attività - art 80 CTS

Ricavi fino a 130.000 Euro	Coefficiente 5%
Ricavi da 131.001 Euro a 300.000 Euro	Coefficiente 7%
Ricavi oltre 300.000 Euro	Coefficiente 14%

Altre attività – art. 145 TUIR

Ricavi fino a 25.882,85 Euro	Coefficiente 10%
Ricavi da 25.882,85 Euro a 400.000 Euro	Coefficiente 15%



Altre attività prima e dopo la riforma

Ricavi		Art. 80 CTS	Imponibile	Imposta
0	25.822,85	5%	1.291,14	309,87
25.822,85	130.000	5%	5.208,86	1.250,13
131.001	300.000	7%	11.829,93	2.839,18
300.001	700.000	14%	55.999,86	13.439,97
700.001	1.000.000	14%	41.999,86	10.079,97
Ricavi		Art. 145 TUIR	Imponibile	Imposta
0	25.822,85	10%	2.582,29	619,75
25.822,85	130.000	15%	15.626,57	3.750,38
131.001	300.000	15%	25.349,85	6.083,96
300.001	700.000	15%	59.999,85	14.399,96
700.001	1.000.000	15%	non ammesso	non ammesso

Volontariato e promozione sociale

Ulteriori ambiti di attività non commerciale sono previsti per **OdV e APS**

Le prime **accedono ad una serie di attività non commerciali aggiuntive** (la vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito, la cessione di beni prodotti da assistiti e volontari e la somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni e celebrazioni a carattere occasionale).

Per le seconde si considerano **non commerciali** le attività **istituzionali** eseguite **a fronte di corrispettivi specifici** (a meno che non riguardino beni o servizi tipicamente commerciali, dettagliatamente elencati dall'art. 85), le **cessioni di pubblicazioni** destinate ad associati e loro familiari conviventi, le **somministrazioni di alimenti o bevande** presso le sedi istituzionali (APS riconosciute dal Min. Interno ai sensi dell'art. 3, comma 6, lett. e) della L. n. 287/1991) e la vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito, curata direttamente dall'APS senza intermediari.

Le suddette attività, per gli altri ETS, rientrano tra le attività diverse di natura commerciale.



Regime forfettario per OdV e APS

L'art. 86 del CTS introduce un nuovo **regime contabile e fiscale semplificato** di tipo **opzionale** per le attività commerciali svolte da OdV e APS, che prevede, al fine di determinare l'imponibile, l'applicazione all'ammontare dei ricavi di coefficienti di redditività pari, rispettivamente, all'**1%** e al **3%**.

Tale regime forfettario è applicabile con ricavi **fino a 130.000 euro annui**, o alla diversa soglia che dovesse essere autorizzata dal Consiglio dell'Unione europea.

Fino a tale autorizzazione, si applicherà la misura speciale di deroga rilasciata dal Consiglio dell'Unione europea ai sensi dell'art. 395 della direttiva 2006/112/CE).

I soggetti che applicano il suddetto regime sono esentati dagli obblighi previsti dall'art. 87 del CTS, salvo la predisposizione del rendiconto specifico e della relazione illustrativa per le eventuali attività di raccolta fondi.



Regime forfettario per OdV e APS

Per le OdV e le APS che applicano il regime forfettario è previsto l'**esonero degli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili** (fermo restando l'obbligo di conservare i documenti emessi e ricevuti) e l'**esonero dal versamento dell'IVA** e dai relativi obblighi (ad eccezione della numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali, di certificazione dei corrispettivi e conservazione dei documenti).

Per le operazioni per le quali risultino debitori d'imposta (ad es. *reverse charge*) le OdV e le APS che applicano il forfettario devono comunque emettere fattura o integrarla con l'indicazione della relativa imposta, versando l'imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni.

Tali soggetti, inoltre, non sono tenuti ad operare le ritenute alla fonte, ma devono indicare nella dichiarazione dei redditi il codice fiscale del percettore dei redditi per i quali non è stata operata la ritenuta e l'ammontare degli stessi.



Raffronto con il regime forfettario ex art. 145 TUIR

Ricavi		Art. 86 CTS - OdV	Imponibile	Imposta
0	130.000,00	1%	1.300,00	312,00
Ricavi		Art. 80 CTS - APS	Imponibile	Imposta
0	130.000,00	3%	3.900,00	936,00
Ricavi		Art. 145 TUIR - Servizi	Imponibile	Imposta
0	15.493,70	15%	19.500,00	4.680,00
15.493,70	130.000,00	25%	28.626,58	6.870,38
Ricavi		Art. 145 TUIR - Altre attività	Imponibile	Imposta
0	25.822,85	10%	13.000,00	3.120,00
25.822,85	130.000,00	15%	15.626,57	3.750,38





*Grazie per la vostra
attenzione*

Avv. Gabriele Sepio

Studio Legale ACTA – sede di Roma

Via dei Redentoristi n. 9, 00189

Roma

Tel.: 06-89131373

Fax: 06-89131689

Mail: gabriele.sepio@actax.it