



NOVITA' ED OPPORTUNITA' PER LE RETI E GLI ENTI DEL TERZO SETTORE

Avv. Gabriele Sepio

25 marzo 2022



LA DEFINIZIONE DI ENTE DEL TERZO SETTORE



La Riforma del Terzo settore e la definizione di Ente del Terzo settore

3

Uno dei principali obiettivi della Riforma è quello di assegnare al “Terzo settore” una specifica identità sotto il profilo giuridico, riordinando il frammentario quadro normativo che ha finora caratterizzato la disciplina degli enti non profit.

A questa finalità, è strettamente legato l’ulteriore obiettivo di implementare la pubblicità e la trasparenza in merito alle iniziative di interesse generale realizzate, consentendo ai sostenitori e a tutti i soggetti interessati all’attività di accedere alle principali informazioni che riguardano l’organizzazione e la gestione degli enti del Terzo settore.



La Riforma del Terzo settore e la definizione di Ente del Terzo settore

In quest'ottica, in particolare, la Riforma:

- ❖ ha introdotto per la prima volta una definizione degli “enti del Terzo settore” o “ETS” (art. 4 del D.Lgs. n. 117 del 2017), descrivendone le diverse tipologie (organizzazioni di volontariato, associazioni di promozione sociale, enti filantropici, imprese sociali, cooperative sociali, reti associative, società di mutuo soccorso, altri enti del Terzo settore);
- ❖ ha individuato i settori di interesse generale in cui gli enti dotati della qualifica di ETS devono operare in via esclusiva o principale, per l'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale;
- ❖ ha riordinato la normativa relativa all'impresa sociale, che con la riforma viene espressamente inserita tra le particolari tipologie di ETS e viene dotata di una propria specifica disciplina (contenuta nel D.Lgs. n. 112 del 2017);
- ❖ ha previsto l'istituzione di un apposito Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS), strutturato in sezioni, nel quale tutti gli enti dotati della qualifica di ETS dovranno risultare iscritti;
- ❖ ha previsto l'introduzione di apposite disposizioni tributarie e misure di carattere agevolativo, calibrate sulla base delle diverse tipologie di enti del Terzo settore.



La Riforma fornisce una nozione di «Terzo settore» che viene definito 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.



La definizione di Ente del terzo settore (ETS)

Per quanto concerne la qualifica di Ente del Terzo settore, l'art. 4 del D.lgs. n. 117/2017 (CTS) ne fornisce una definizione.

Tale qualifica può essere assunta attraverso l'iscrizione nel **Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS)**, dagli enti senza scopo di lucro che perseguono **finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e che svolgono la propria attività in via esclusiva o principale in uno o più dei settori di interesse generale individuati dall'art. 5 D.Lgs. n. 117 del 2017** (Codice del Terzo settore, nel prosieguo anche solo "CTS").

In particolare, ai sensi dell'art. 4, comma 1 del CTS, rientrano tra gli enti che possono adottare la qualifica di ETS *"le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società"*.



La definizione di Ente del terzo settore (ETS)

L' art. 4, comma 3, del CTS come riformulato dal Milleproroghe prevede la possibilità per gli enti religiosi civilmente riconosciuti e alle fabbricerie di applicare le disposizioni del CTS limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'art. 5 del CTS a condizione che:

- ❖ Sia adottato un regolamento in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata;
- ❖ Sia costituito un patrimonio destinato;
- ❖ Siano tenute le scritture contabili separate



La definizione di Ente del terzo settore (ETS)

Non possono invece adottare la qualifica di ETS, ai sensi del secondo comma del medesimo art. 4:

- (i) le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, del D.lgs. n. 165/2001;
- (ii) le formazioni e le associazioni politiche;
- (iii) i sindacati;
- (iv) le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche;
- (v) le associazioni di datori di lavoro; (vi) gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti.



La definizione di Ente del terzo settore (ETS)

I decreti di riforma negano la qualifica di ente del Terzo settore e di impresa sociale a tutti gli enti controllati da amministrazioni pubbliche, tra cui sarebbero dovute rientrare anche le ex Ipab, stante l'originaria natura pubblicistica.

Tuttavia il Decreto semplificazioni (DL 135/2018 conv. in legge 12/2019) interviene su quest'aspetto, consentendo espressamente a questi enti di accedere al Terzo settore partendo dall'assunto secondo cui la nomina degli amministratori da parte della Pa non realizzerebbe, nel caso delle ex Ipab, un vero e proprio mandato fiduciario (tale da determinare un controllo pubblico).





IL REGISTRO UNICO NAZIONALE DEL TERZO SETTORE



Il Registro unico nazionale del Terzo settore

Uno dei meriti più rilevanti della Riforma del Terzo settore è rappresentato dall'istituzione del **Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS)**.

Per la prima volta il mondo *non profit* viene dotato di un **unico sistema pubblicitario a livello nazionale**, che **assorbe e sostituisce i diversi registri di settore** che caratterizzavano il quadro ante-riforma (Anagrafe delle Onlus, registri regionali del volontariato, registri Nazionale e regionali delle Aps).

Di fatto, con la messa in funzione del RUNTS, a decorrere dallo scorso 23 novembre, sono infatti **venuti meno gli attuali registri di settore previsti** per associazioni di promozione sociale (APS), organizzazioni di volontariato (ODV) e Onlus, sostituiti da un sistema nazionale di registrazione e controllo.



Il Registro unico nazionale del Terzo settore

L'istituzione di un unico Registro per tutti gli enti del Terzo settore (ETS) consente, in generale, una riduzione e semplificazione degli adempimenti, una maggiore trasparenza ed efficacia dei controlli.

Nella specie, tutte le comunicazioni con il RUNTS avvengono telematicamente attraverso il portale informatico predisposto da Infocamere – sulla base di una convenzione stipulata tra Ministero del lavoro e Unioncamere – attraverso il quale sarà possibile inviare domanda di iscrizione al RUNTS, aggiornare di dati, depositare atti e documenti, rispondere a richieste di integrazione, verificare lo stato di avanzamento dei procedimenti). L'accreditamento al portale avverrà tramite dispositivo di autenticazione (es. SPID).



L'istituzione di un unico Registro per tutti gli enti del Terzo settore (ETS) consente, in generale, una riduzione e semplificazione degli adempimenti, una maggiore trasparenza ed efficacia dei controlli.

Nella specie, tutte le comunicazioni con il RUNTS avvengono telematicamente attraverso il portale informatico predisposto da Infocamere – sulla base di una convenzione stipulata tra Ministero del lavoro e Unioncamere – attraverso il quale sarà possibile inviare domanda di iscrizione al RUNTS, aggiornare di dati, depositare atti e documenti, rispondere a richieste di integrazione, verificare lo stato di avanzamento dei procedimenti). L'accreditamento al portale avverrà tramite dispositivo di autenticazione (es. SPID).



L'articolazione del Registro unico nazionale del Terzo settore

14

Il Registro è strutturato in apposite sezioni, che danno evidenza delle singole categorie nelle quali gli ETS possono scegliere di inquadrarsi.

Nello specifico, la struttura del RUNTS richiama la configurazione dell'art. 46 del CTS e l'elencazione dei tipi legali idonei ad assumere la qualifica di ETS: le sezioni infatti, corrispondono alle figure tipizzate e non di ETS.

Più nello specifico si articola in **sette sezioni** di cui una residuale:

- ❖ Associazioni di promozione sociale (APS);
- ❖ Organizzazioni di volontariato (ODV);
- ❖ Enti filantropici;
- ❖ Imprese sociali, incluse le cooperative sociali;
- ❖ Reti associative (di cui si parlerà in seguito);
- ❖ Società di mutuo soccorso;
- ❖ Altri enti del Terzo settore.

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





LA SEZIONE DEDICATA ALLE APS



Requisiti per la qualifica di APS

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, 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 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.

Richiamando l'art. 8 del decreto 106/2020 si tratta di lavoratori dipendenti o parasubordinati





LA SEZIONE DEDICATA ALLE ODV



Requisiti per la qualifica di ODV

Oltre alle APS, la riforma del Terzo settore qualifica come particolari tipologie di ETS anche le **organizzazioni di volontariato** (ODV).

Ai fini dell'iscrizione nel RUNTS nella sezione ad esse specificamente dedicata, 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, 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.





LA SEZIONE DEDICATA AGLI ENTI FILANTROPICI



Enti filantropici

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

Si tratta di **realità 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 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.

In breve, le caratteristiche degli enti filantropici sono:

- **personalità giuridica** (ente filantropico con veste di fondazione o associazione riconosciuta).
- **patrimonio adeguato al perseguimento di finalità filantropiche**, quali l'erogazione di denaro, beni o servizi, anche di investimento, a sostegno di categorie di persone svantaggiate o di attività di interesse generale. In questo senso, lo statuto 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).





LA SEZIONE DEDICATA ALLE IMPRESE SOCIALI



Imprese sociali

L'impresa sociale, la cui disciplina è recata nel Dlgs 112/2017, 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.

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

In via generale, 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 Dlgs 112/2017;
- 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.

La qualifica di impresa sociale si acquista con l'iscrizione nell'apposita sezione istituita presso il Registro delle imprese, in cui dovranno essere depositati e tenuti aggiornati gli atti e i documenti relativi all'ente, ai sensi del Decreto Mise del 16 marzo 2018. In questo caso, 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).





LA SEZIONE DEDICATA ALLE SOCIETA' DI MUTUO SOCCORSO



Società di mutuo soccorso

Le Società di mutuo soccorso (SMS) sono organizzazioni costituite da persone che, senza finalità di lucro (ma con scopo mutualistico), 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. 3818/1886.

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.

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**.



Società di mutuo soccorso

In particolare, ai sensi dell'art. 43, comma 1 del CTS, le **Società di mutuo soccorso che mutano la propria qualifica in APS o altra associazione del Terzo settore entro il 31 dicembre 2022** – termine da ultimo rinviato per effetto del decreto Milleproroghe 2022 (art. 9, comma 1 DI 228/2021) non incorreranno nell'obbligo di devoluzione del proprio patrimonio di cui all'articolo 8, comma 3, della legge 15 aprile 1886, n. 3818.

Tale previsione di cui all'art. 43 del CTS risponde all'esigenza di dotare le Sms di una **disciplina transitoria tale da garantire il proseguimento dell'attività sotto una diversa veste**, sempre nell'ambito del *non profit* ed in continuità con le finalità di utilità sociale.

Si tratta di un termine già oggetto di rinvio per effetto del decreto Milleproroghe 2021 (art. 11, comma 1 DI 183/2020), il cui slittamento risponderebbe a ben vedere all'esigenza di **allineare questa previsione riconosciuta dal CTS alle SMS** con le tempistiche circa la concreta messa in funzione del Registro unico (come dettate dal decreto direttoriale n. 561/2021).

Nella sostanza, le Sms potranno accedere al Runts a decorrere dallo scorso 23 novembre con la diversa qualifica di APS o associazione del Terzo settore, senza dover devolvere il proprio patrimonio.

Resta, in ogni caso, ferma la chance per le Sms di iscriversi nel Registro unico anche successivamente alla scadenza del 31 dicembre prossimo, mantenendo l'attuale qualifica di cui alla L. 3818/1886.





LA SEZIONE DEDICATA ALLE RETI ASSOCIATIVE



Le reti associative

Un'apposita sezione del RUNTS è dedicata alle **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.

In particolare ai sensi dell'art. 41, comma 2, del CTS 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.



Le reti associative

La rete associativa è l'unica tipologia di ETS che può essere contemporaneamente iscritta in due o più sezioni del RUNTS.

Ciò vuol dire che, oltre ad essere iscritte nell'apposita sezione, le reti associative possono scegliere di iscriversi, contemporaneamente, anche a quella di un'altra categoria di ETS (associazione di promozione sociale, organizzazione di volontariato, ente filantropico, società di mutuo soccorso, impresa sociale o altro ente del Terzo settore costituito in forma associativa).

Altra peculiarità di questa categoria sta nel fatto che la competenza per l'iscrizione al RUNTS, al contrario delle altre tipologie di ETS, **spetta all'Ufficio Statale del RUNTS.**





LA SEZIONE RESIDUALE



Altri Enti del Terzo settore

L'art. 46 del CTS stabilisce che il Registro unico nazionale del Terzo prevede una **sezione residuale** dedicata agli «altri enti del Terzo settore».

Si tratta dell'**unica sezione di default** del RUNTS, che ricomprende soggetti *sui generis*, che pur in possesso dei requisiti previsti dal CTS per la generalità degli enti presentano tratti peculiari non classificabili in una specifica tipologia di ente del Terzo settore (ETS).

Ad esempio, possono rientrare in questa sezione le associazioni che abbiano **i requisiti come ETS ma non come APS/ODV**, ma anche **i comitati in quanto appartenenti alla categoria residuale “altri enti di carattere privato” richiamati nella definizione di cui all'art. 4 del CTS**.

Allo stesso modo, potranno iscriversi, per libera scelta, quei soggetti che non vogliono vedersi applicate le disposizioni particolari previste per determinate categorie di enti oppure le ONLUS che non abbiano i requisiti per iscriversi nelle altre sezioni del RUNTS.

Si distingue rispetto alle altre sezioni e ha lo scopo di non “ingessare” la libertà associativa degli enti, specie quelli di nuova costituzione, e favorire l'emersione di nuove tipologie di enti in grado di svilupparsi con caratteristiche del tutto originali.





LA NECESSITA' DI ADEGUARE GLI STATUTI



Gli adeguamenti

Gli enti che intendano accedere al RUNTS devono adeguare lo Statuto alle disposizioni del Codice del Terzo settore (CTS)

In particolare, devono provvedere agli adeguamenti statutari, in vista dell'iscrizione:

- Gli enti che intendano in questa fase adottare la qualifica di ETS, iscrivendosi in una delle sezioni del RUNTS (iscrizioni aperte a decorrere dal 24 novembre 2021);
- Le ODV e APS iscritte negli attuali registri di settore, per le quali è prevista una apposita procedura di migrazione nelle rispettive sezioni del RUNTS (avviata a partire dal 23 novembre 2021)
- Le ONLUS, che possono tuttavia rimanere iscritte nella relativa Anagrafe fino all'abrogazione della disciplina ONLUS, legata all'autorizzazione UE sui regimi fiscali del CTS (occorre quindi considerare questa disciplina transitoria nelle modifiche statutarie e nelle tempistiche di iscrizione)

Le modifiche statutarie dovranno tenere conto della sezione del RUNTS di riferimento (ODV, APS, enti filantropici, imprese sociali, società di mutuo soccorso, reti associative, altri ETS)



Gli adeguamenti

Per gli enti iscritti negli attuali registri di settore (Onlus, ODV, APS), a seguito dell'entrata in vigore del CTS (3 agosto 2017) si è aperta una fase transitoria e di adeguamento.

In particolare le Onlus, ODV, APS entro il 31 maggio 2022, possono adottare le modifiche statutarie di «mero adeguamento» tramite procedura semplificata, ossia con le modalità e le maggioranze previste per l'assemblea ordinaria.

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 maggio 2022) anche per Onlus, ODV e APS sono richieste le maggioranze dell'assemblea straordinaria



Gli adeguamenti

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 maggio 2022 della procedura semplificata per le modifiche di «mero adeguamento»;
- 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 maggio 2022 della procedura semplificata, rinviando l'efficacia delle modifiche statutarie incompatibili con l'art. 10 del D.lgs. 460/1997 al venir meno della qualifica ONLUS;
- 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.



LE CONSEGUENZE DELLA MANCATA ISCRIZIONE AL RUNTS



Iscrizione al RUNTS

Ad eccezione di APS e ODV per le quali l'accesso al RUNTS avviene, attraverso una procedura di trasmigrazione automatica dai registri territoriali, per gli altri enti l'iscrizione è una facoltà.

La mancata iscrizione al RUNTS, oltre le chiare conseguenze relative al mancato accesso ai regimi agevolati previsti dal D.lgs.117/2017, comporta una serie di conseguenze specifiche a seconda della tipologia di ente. In particolare possiamo distinguere tra:

- Enti non iscritti ai registri di settore;
- Enti sportivi dilettantistici;
- ONLUS.



Conseguenze per gli enti non iscritti

L'introduzione della riforma del Terzo settore, il D.Lgs n. 117/2017 incide sull'applicabilità del regime agevolativo di cui alla **Legge n. 398/1991**, che costituisce una delle principali agevolazioni attualmente applicabile agli enti sportivi e alla generalità delle associazioni senza scopo di lucro.

In particolare, per la generalità degli enti associativi (es. associazioni bandistiche, cori amatoriali e filodrammatiche) e pro-loco, il Codice del Terzo settore dispone **espressamente l'abrogazione dell'agevolazione in questione** (art. 102, comma 2, lett. e) e f), D.Lgs. n. 117/2017).



Conseguenze per gli enti non iscritti

In particolare:

- l'articolo 102, comma 2, lettera e) del D.Lgs. n. 117/2017 abroga l'articolo 9-bis del D.l. n. 417/1991, che aveva esteso alla generalità delle associazioni senza fini di lucro e pro-loco il regime della L. n. 398/1991;
- l'art. 102, comma 2, lett. f) del D.Lgs. n. 117/2017 abroga l'articolo 2, comma 31, della legge 350/2003, che aveva esteso anche alle associazioni bandistiche, cori amatoriali e filodrammatiche il regime agevolativo di cui alla L. n. 398/1991.

Tale abrogazione non è attualmente efficace ma avrà effetto a partire dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea.

Allo stato attuale, quindi anche in sede di accesso al Registro unico nazionale del Terzo settore, è ancora possibile per tali enti associativi fruire di questo regime.



Conseguenze per le ONLUS

Molto più complessa è invece la situazione delle ONLUS.

Le ONLUS ad oggi sono tra le tre tipologie di enti (con APS e ODV che sono però trasmigrate nel RUNTS a partire dallo scorso 23 novembre) che possono essere considerate già ETS in fase transitoria.

A differenza delle APS e ODV, le ONLUS, tenuto conto delle peculiarità legate a questa qualifica, **non accederanno al RUNTS mediante una procedura di accesso automatico**, potendo iscriversi al Registro medesimo **dal momento di pubblicazione dell'elenco degli enti iscritti all'Anagrafe ONLUS o comunque entro il 31 marzo dell'anno successivo all'autorizzazione UE sui nuovi regimi fiscali.**

Di fatto, quindi, le Onlus ad oggi potrebbero propendere per mantenere l'iscrizione nell'Anagrafe fino al momento del placet UE sui regimi fiscali previsti dal Codice del Terzo settore.





**GLI ENTI RELIGIOSI
CIVILMENTE
RICONOSCIUTI NEL
QUADRO DELLA
RIFORMA DEL TERZO
SETTORE**



La scelta degli enti ecclesiastici nella Riforma del Terzo settore

A differenza delle altre tipologie di ETS elencate dal legislatore della riforma, gli **enti ecclesiastici** non sono *sic et simpliciter* una tipologia di enti accanto alle organizzazioni di volontariato (ODV) e associazioni di promozione sociale (APS), ma – a differenza di questi – rientrano nell’ambito del Terzo settore non totalmente, ma **limitatamente alle attività di interesse generale** svolte.

In questo senso, gli enti ecclesiastici che svolgono attualmente **attività di interesse generale** sono chiamati a valutare le nuove opportunità organizzative offerte dalla riforma.

Gli enti ecclesiastici già dotati di un ramo Onlus sono chiamati inoltre a valutare le possibili opzioni in vista della prevista abrogazione del regime Onlus e del possibile inquadramento del ramo ETS/IS.



La scelta degli enti ecclesiastici nella Riforma del Terzo settore

In sostanza, l'ente potrebbe scegliere di **accedere al Terzo settore**, istituendo un **ramo ente del Terzo settore** o **un ramo impresa sociale** (ove l'ente sia dotato di un ramo Onlus in base alla disciplina ante-riforma, lo stesso dovrà essere adeguato alle disposizioni del CTS o del d.lgs. 112/2017).

Con riferimento a tale opzione, l'elemento di novità introdotto con la riforma riguarda la costituzione di un **patrimonio destinato**. La nuova normativa, infatti, prevederebbe un adempimento ulteriore rispetto alla mera separazione contabile della disciplina Onlus, richiedendo la formalizzazione di un apposito **atto di destinazione patrimoniale**.

In alternativa, l'ente ecclesiastico potrebbe **accedere al Terzo settore** costituendo un nuovo **ente del Terzo settore**, o **un'impresa sociale (ente collegato)**, cui destinare lo svolgimento di attività di interesse generale.



Come accennato, gli **enti religiosi civilmente riconosciuti** possono aderire alla riforma **costituendo un apposito ramo ETS**.

Va precisato, però, che la norma impone all'ente ecclesiastico di svolgere attraverso il ramo in via esclusiva o principale una delle **attività di interesse generale di cui all'art. 5 del CTS**.



A queste attività potranno aggiungersi esclusivamente:

- **attività diverse**, a condizione che il regolamento lo consenta e siano secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale (art. 6 CTS). Tale facoltà, dopo un lungo dibattito, è stata riconosciuta dal recente decreto attuativo del RUNTS;
- **attività di raccolta fondi**, ossia il complesso delle attività poste in essere dall'ETS al fine di finanziare le proprie attività di interesse generale. Esse possono consistere nella richiesta a terzi di lasciti, donazioni e contributi di natura non corrispettiva (art. 7 CTS); tali attività possono essere realizzate in forma organizzata e continuativa;
- **attività di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente** anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione (art. 79 comma 4 lett. b) CTS);
- **sponsorizzazioni**, il cui svolgimento viene indirettamente previsto dall'art. 79 comma 5 CTS.



Per la costituzione del ramo ETS è necessario che ricorrano le seguenti condizioni:

- ❖ adozione di un **regolamento** che recepisca le norme del CTS e venga depositato presso l'Ufficio competente del RUNTS;
- ❖ costituzione di un **patrimonio destinato**;
- ❖ tenuta di **scritture contabili separate**.



L'art. 4 comma 3 del CTS, con riferimento agli enti religiosi civilmente riconosciuti richiede la costituzione di un patrimonio destinato in via generica.

In questa diversa ipotesi, non sembrerebbe trovare applicazione diretta l'art. 2447-bis c.c. e, dunque, non dovrebbe determinarsi un effetto di segregazione patrimoniale in relazione al ramo stesso secondo quanto previsto dal c.c.

Per questa ragione la norma è stata oggetto di un puntuale intervento emendativo al fine di configurare una segregazione anche sotto il profilo civilistico. Nel testo originario la mancanza dell'effetto segregativo veniva giustificata in base ad una esigenza di mersa separazione contabile



Tale interpretazione troverebbe conforto in un recente Studio del Consiglio Nazionale del Notariato (n. 102-2018/I del 19 aprile 2018), in forza del quale è plausibile ritenere che anche nel caso del ramo ETS, così come nel ramo Onlus, l'individuazione dell'apposito patrimonio destinato risponda ad **esigenze di separazione amministrativa e contabile**, senza determinare come effetto la sottrazione della relativa parte del patrimonio dell'ente ecclesiastico al regime ad esso applicabile ai sensi dell'ordinamento canonico.

In ogni caso, gli ETS iscritti nel registro imprese possono costituire patrimoni destinati a uno specifico affare ai sensi dell'art. 2447-bis e dunque con effetto segregativo (art. 10 CTS)



La modifica normativa non si è però limitata a richiamare la disciplina dell'art. 2447-bis in quanto non conforme alle caratteristiche del ramo ETS.

Una estensione *sic et simpliciter* avrebbe comportato infatti, l'applicazione di tutte le condizioni previste dalla norma.

Si pensi alla predisposizione di un piano economico-finanziario da cui risulti la congruità del patrimonio rispetto alla realizzazione dell'affare, le modalità e le regole relative al suo impiego, il risultato che si intende perseguire e le eventuali garanzie offerte ai terzi, la nomina di un revisore legale per la revisione dei conti dell'affare, la rilevanza dei costi di *compliance* che hanno determinato l'insuccesso dell'istituto.



A tal fine, il legislatore ha previsto una specifica disposizione normativa,

Per lo svolgimento di tali attività deve essere costituito un patrimonio destinato e devono essere tenute separatamente le scritture contabili di cui all'articolo 13. I beni che compongono il patrimonio destinato sono indicati nel regolamento, anche con atto distinto ad esso allegato. Per le obbligazioni contratte in relazione alle attività di cui agli articoli 5 e 6, gli enti religiosi civilmente riconosciuti **((e le fabbricerie di cui all'articolo 72 della legge n. 222 del 1985)**) rispondono nei limiti del patrimonio destinato. Gli altri creditori dell'ente religioso civilmente riconosciuto **((o della fabbriceria))** non possono far valere alcun diritto sul patrimonio destinato allo svolgimento delle attività di cui ai citati articoli 5 e 6.



Il trattamento fiscale è diverso a seconda della natura **commerciale o non commerciale** delle attività svolte.

Per le attività di interesse generale la commercialità viene definita attraverso i **commi 2, 2-bis, 3 dell'art. 79** del D.lgs. 117/2017.

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.



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).



Inoltre, 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.



Il Ramo IS

Come accennato, gli enti ecclesiastici possono optare anche per la costituzione di un ramo in forma di **Impresa Sociale**.

Ai sensi dell'art. 2, comma 1 del d.lgs. 112/2017, nel **ramo impresa sociale** l'ente ecclesiastico deve esercitare in via stabile e principale una o più delle attività di interesse generale individuate dallo stesso art. 2.

Tali attività si considerano esercitate in via principale se dal loro esercizio derivano **ricavi superiori al settanta per cento dei ricavi complessivi** (comma 3).

Occorre precisare che l'elenco di cui all'art. 2, comma 1 del d.lgs. n. 112/2017, è più ampio di quello previsto dalla previgente disciplina (ex art. 2, comma 1 del d.lgs. 155/2006), ma non comprende tutte le attività di cui all'art. 5, comma 1 del CTS.



Sono escluse dalle attività delle imprese sociali le attività previste dall'art. 5 del CTS che per loro natura non possono essere svolte in forma di impresa come la:

- ❖ beneficenza;
- ❖ promozione della cultura della legalità, della pace tra i popoli, della non violenza e della difesa non armata;
- ❖ promozione e tutela dei diritti umani, civili, sociali e politici, nonché dei diritti dei consumatori e degli utenti delle attività di interesse generale, promozione delle pari opportunità e delle iniziative di aiuto reciproco;
- ❖ cura di procedure di adozione internazionale;
- ❖ protezione civile.

Al contrario, nell'art. 2 sono inserite attività che non sono previste all'art. 5 del CTS, poiché esercitabili solo da imprese sociali societarie (come nel caso del microcredito).



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

- ❖ **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);
- ❖ **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.



Dal punto di vista fiscale, al ramo d'impresa sociale dell'ente ecclesiastico trova applicazione la disciplina prevista all'art. 18 del d.lgs. n. 112/2017.

In particolare, il citato decreto ha introdotto per l'impresa sociale uno **specifico regime fiscale**, assente nella disciplina previgente (art. 18), prevedendo la detassazione integrale degli utili che l'impresa sociale reinveste nelle proprie attività di interesse generale.

Nel dettaglio, l'art. 18 del d.lgs. n. 112/2017 stabilisce la **non imponibilità** ai fini delle imposte dirette degli utili e avanzi di gestione **accantonati in apposite riserve** e **destinati** dall'impresa sociale allo **svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio**. Tale detassazione opera anche in relazione agli utili/avanzi derivanti da eventuali attività diverse, sempre a condizione che siano destinati alle finalità menzionate (cfr. relazione illustrativa).

Non sono imponibili, inoltre, le somme destinate al versamento del contributo per l'attività ispettiva esercitata sulle imprese sociali dal Ministero del lavoro (ai sensi dell'art. 15 del D.Lgs. 112/2017).



Si ammette espressamente, invece, la **possibilità di utilizzare le riserve a copertura di eventuali perdite** senza che ciò comporti la decadenza dal beneficio (fermo restando il divieto di distribuire utili fino a quando le riserve non siano ricostituite).

Sono **esclusi dall'agevolazione** gli utili e avanzi di gestione che l'ente sceglie di utilizzare diversamente, secondo le previsioni dell'art. 3 del D.Lgs. 112/2017 (ad esempio, per le imprese sociali costituite in forma societaria, quelli destinati alla distribuzione di dividendi ai soci oppure o gli utili destinati ad erogazioni liberali in favore di altri ETS).



IL CASO PARTICOLARE DELLE RETI ASSOCIATIVE



Le reti associative nel terzo settore

60

Come già visto, 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.



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 sedi legali o operative siano presenti in almeno dieci regioni o province autonome) è prevista 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.**

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).



Al fine di supportare i propri enti affiliati nelle procedure di iscrizione al RUNTS, le reti associative potranno predisporre un **modello di statuto standard** tipizzato sulla base del quale gli enti potranno adeguare i propri statuti.

Ai sensi dell'art.47, c.5 del CTS, tale modello di statuto dovrà essere predisposto dalla rete ed approvato dal Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali al fine di verificarne l'idoneità.

L'adozione del modello standard predisposto dalla rete di appartenenza consente all'ente di dimezzare i tempi di verifica da parte dell'ufficio del RUNTS (che, ai sensi dell'art. 9 del D.l. 106/2020, passano da 60 a 30 giorni)

È importante ricordare però che, come chiarito anche dalla circolare n. 2/2021 del Ministero del lavoro, l'adozione degli statuti standard predisposti dalla rete non è mai obbligatorio per gli enti, dovendosi in ogni caso garantire la piena autonomia statutaria dei singoli ETS.



Reti associative

L'iscrizione degli enti affilianti come Rete Associativa del Terzo settore va valutata in funzione del loro specifico modello organizzativo, posto che l'assunzione di tale qualifica agevolerà tutti gli enti ad essa affiliati, consentendole di operare come «anello di congiunzione» tra questi ultimi e gli uffici del Registro Unico.

In particolare, la Rete Associativa:

- si occuperà della predisposizione e della gestione della struttura telematica volta ad iscrivere gli enti che operano a livello regionale/locale nel RUNTS;
- fornirà assistenza ai referenti territoriali nei rapporti con le PP.AA. competenti;
- si occuperà della redazione e presentazione della documentazione necessaria ai fini del perfezionamento delle procedure di iscrizione.



La composizione di una rete associativa del Terzo settore: chiarimenti del Ministero del lavoro

In merito alla composizione, occorre considerare che una rete associativa del Terzo settore non ha limitazioni in ordine alla tipologia di enti che possono aderirvi.

L'iscrizione al RUNTS nella sezione dedicata alle reti associative richiede però il rispetto dei limiti dimensionali fissati dal DM 106/2020. In particolare:

- Ai fini dell'adozione della qualifica di "Rete Associativa" l'ente deve associare (anche indirettamente, attraverso gli enti aderenti) almeno 100 enti del Terzo settore (o, in alternativa, almeno 20 fondazioni del Terzo settore) le cui sedi legali o operative siano presenti in almeno 5 regioni o province autonome;
- Ai fini dell'adozione della qualifica di "rete associativa di carattere nazionale" l'ente deve associare (anche indirettamente, attraverso gli enti aderenti) almeno 500 enti del Terzo settore (o, in alternativa, almeno 100 fondazioni del Terzo settore) le cui sedi legali o operative siano presenti in almeno 10 regioni o province autonome.



Reti associative

In merito alle attività «tipiche» delle reti, il CTS prevede puntuali indicazioni ai sensi dei quali spetta alle reti svolgere, 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 (art. 41 del CTS).

Per le reti associative nazionali del Terzo settore (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 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

Il ruolo centrale che le reti associative hanno all'interno del terzo settore è garantito da una serie di regole e tutele ulteriori rispetto a quelle genericamente previste per gli ETS.

A tale tipologia di ente è infatti garantito un ruolo cruciale anche a livello istituzionale.

La loro peculiare funzione di rappresentanza e monitoraggio delle singole compagini associative che compongono la rete le pone in una posizione «intermedia» tra il singolo ETS e gli organi nazionali ai quali è demandata la gestione ed il controllo del terzo settore stesso.



Reti associative

Tale ruolo è confermato dalle peculiari disposizioni delle quali le reti associative sono destinatarie.

In particolare, dei 37 membri che andranno a comporre il consiglio nazionale del terzo settore, 15 devono essere rappresentanti di reti associative.

Di questi, 8 devono, in particolare, essere espressione di reti associative nazionali.

In questo ambito, sono equiparate alle reti associative nazionali le associazioni del Terzo settore formate da un numero non inferiore a 100 mila persone fisiche associate e con sedi in almeno 10 Regioni o Province autonome.

Le reti associative nazionali possono inoltre essere autorizzate dal ministero del Lavoro e delle Politiche sociali a esercitare funzioni di controllo sull'applicazione della disciplina legislativa, statutaria e regolamentare applicabile agli enti del Terzo settore, nei confronti dei propri aderenti.



Reti associative: chiarimenti del Ministero

La Circolare del Ministero del Lavoro n. 2/2021, in materia di reti associative, ha fornito precisi chiarimenti in merito all'applicabilità delle deroghe alle norme di diritto di voto, deleghe di voto e competenze assembleari (artt. 24, comma 2 e 3 e 25, comma 1 CTS).

In particolare, il Ministero ha esteso la portata applicativa di tali previsioni e ha riconosciuto che la facoltà di avvalersi delle deroghe in questione non soltanto alla rete associativa ma anche ai propri livelli organizzativi intermedi (i.e. i Comitati Regionali), nel rispetto dei principi di cui all'art. 41, comma 7 del CTS e nella misura in cui tale facoltà sia funzionale alla formazione della rappresentanza all'interno del livello più elevato della rete medesima e a concorrere alla costruzione dell'articolazione organizzativa della rete.

Tale facoltà dovrà essere espressamente contemplata nello statuto della rete associativa e non troverà, invece, applicazione agli enti associati collocati nel livello base della rete (i.e. le associazioni territoriali), per le quali resteranno ferme le peculiarità previste dal CTS.



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.



Adozione dello Statuto Nazionale: chiarimenti del Ministero lavoro

In questo senso, pur ribadendo il principio del rispetto dell'autonomia degli ETS, garantita costituzionalmente, e l'irrilevanza dell'adozione dei modelli di statuto standard ai fini dell'esercizio delle facoltà derogatorie spettanti alle reti associative, il Ministero consente espressamente l'adozione dello Statuto Nazionale anche da parte degli enti facenti parte della rete.

Ciò attraverso un atto formale di adesione, ai sensi del quale l'ente aderente alla rete faccia proprio lo Statuto Nazionale, senza apportare alcuna modifica o integrazione.



Adozione dello Statuto Nazionale: chiarimenti del Ministero lavoro

Stando a quanto precisato dal Ministero, diverse sono le considerazioni che militano a favore dell'adozione di un unico Statuto da parte degli enti facenti parte della rete associativa:

- la volontà degli associati di far parte della rete associativa, riconoscendosi nelle finalità di quest'ultima e ritenendo la struttura organizzativa dell'Associazione Nazionale funzionale al perseguimento della mission istituzionale;
- il principio di economia dei mezzi giuridici;
- la salvaguardia della tutela dell'autonomia privata degli enti aderente, che non subiscono alcuna diminuzione della stessa con l'adozione dello Statuto nazionale, in considerazione dei profili sostanziali e formali previsti dal CTS.



Modelli standard di Statuto

La citata Circolare del Ministero del Lavoro n. 2/2021 ha inoltre precisato che gli enti locali affiliati alla rete possono adottare ai fini dell'iscrizione un modello di statuto standard predisposto dalla rete e approvato dal Ministero.

Se la rete prevede l'adozione integrale da parte degli enti ad essa associati dello Statuto dovrà attivare presso il Ministero la procedura di approvazione con una successiva semplificazione dei procedimenti amministrativi per l'iscrizione al RUNTS.

In alternativa, potrà essere prevista l'esistenza di un unico statuto che ciascun ente aderente alla rete faccia proprio senza apportarvi alcuna modifica.

È necessario però che questo contenga una disciplina esaustiva del funzionamento e dell'organizzazione degli enti costituenti i diversi livelli organizzativi così che ciascun ente veda regolamentati il proprio assetto e funzionamento senza necessità di integrazione.





I VANTAGGI DELL'ACCESSO AL TERZO SETTORE



- ❖ Con l'operatività del RUNTS, **la qualifica di ETS** di fatto inizia a diventare lo *standard* di riferimento per tutti gli interlocutori del mondo *non profit*. *La maggior parte dei bandi infatti sarà rivolta alle realtà che ricoprono tale qualifica;*
- ❖ sono riservate agli ETS le **agevolazioni fiscali** introdotte dal D.Lgs. n. 117/2017 (CTS) per chi sceglie di sostenere i soggetti del Terzo settore (ad esempio: le **agevolazioni in forma di detrazione e deduzione per chi effettua erogazioni liberali** a favore degli ETS, di cui all'art. 83 del CTS)
- ❖ gli enti del Terzo settore potranno altresì beneficiare di alcune specifiche agevolazioni fiscali, introdotte dal medesimo D.Lgs. n. 117/2017: si fa riferimento, ad esempio, alle **agevolazioni sulle imposte indirette** (imposta di registro, imposta su successioni e donazioni e ipocatastali) in tema di trasferimenti a favore degli ETS o operazioni straordinarie che coinvolgano ETS, di cui all'art. 82 del CTS;
- ❖ per quanto riguarda il **contributo del 5 per mille dell'IRPEF**, da questo anno la categoria di beneficiari degli "enti del volontariato" è stata sostituita da quella degli "enti del Terzo settore" (iscritti nel RUNTS);



- ❖ in attuazione del principio di sussidiarietà, l'art. 55 del D.Lgs. n. 117/2017 prevede il necessario **coinvolgimento degli enti del Terzo settore nelle finalità delle pubbliche amministrazioni**, attraverso forme di co-programmazione, co-progettazione e accreditamento;
- ❖ gli enti del Terzo settore sono già espressamente menzionati tra i beneficiari di **specifiche tipologie di erogazioni da parte delle fondazioni di origine bancaria**: si pensi ad esempio alla misura del c.d. welfare di comunità (art. 1, comma 201 della L. 205/2017), che assegna alle fondazioni di origine bancaria un credito d'imposta per le erogazioni destinate a specifici progetti di solidarietà a condizione che siano gestiti, tra gli altri, dagli enti del Terzo settore;
- ❖ gli enti del Terzo settore sono altresì destinatari delle misure di **finanza sociale** introdotte dal D.Lgs. n. 117/2017: si pensi ai **"titoli di solidarietà"**, che potranno essere emessi dagli istituti di credito allo scopo di raccogliere risorse destinate a finanziare le attività di interesse generale degli ETS (art. 77 del D.Lgs. n. 117/2017), o ancora al **social lending**, che consente l'erogazione di prestiti tra privati attraverso apposite piattaforme online, con una tassazione agevolata legata al finanziamento delle attività di interesse generale degli ETS (art. 76 del D.Lgs. n. 117/2017);



Si tratta di un nuovo credito d'imposta a favore di coloro che effettuano **erogazioni liberali in denaro a favore degli ETS** che hanno presentato al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali un progetto per sostenere il recupero degli immobili pubblici inutilizzati e dei beni mobili e immobili confiscati alla criminalità organizzata dei quali siano assegnatari.

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

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



Social bonus (art. 81): ambito soggettivo

A livello soggettivo, il **social bonus** spetta a:

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

che effettuano le erogazioni liberali agevolabili.

Per fruire dell'agevolazione, i soggetti beneficiari delle erogazioni sono tenuti a:

- **comunicare trimestralmente** al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali l'importo delle erogazioni liberali ricevute nel trimestre di riferimento;
- **pubblicare** su proprio sito internet e su un portale gestito dal Ministero informazioni relative agli importi ricevuti e dei relativi impieghi.



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

Tale credito viene ripartito in tre quote annuali di pari importo e può essere utilizzato in compensazione senza i limiti ordinari (mediante modello F24 ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97) e non rileva ai fini della base imponibile delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

Tale agevolazione **non è** poi **cumulabile**, in relazione ai medesimi importi, con le agevolazioni sulle erogazioni liberali dell'art. 83 CTS o altre agevolazioni fiscali previste dalla legge.



Soggetto erogatore	Vantaggio
Persona fisica Reddito 100.000 €	Può erogare fino a 15.000 € Credito d'imposta fino a 9.750 € In tre quote annuali da 3.250 €
Società di capitali Ricavi 5.000.000 €	Può erogare fino a 25.000 € Credito d'imposta fino a 12.500 € In tre quote annuali da 4.162 €



Come noto, l'efficacia del social bonus è rimessa all'attuazione di un apposito decreto attuativo che – come riportato in apposito comunicato del 7 dicembre scorso dal Ministro del lavoro, Andrea Orlando – è già stato firmato dal Ministero del lavoro e politiche sociali.

Essendo tuttavia un decreto **interministeriale**, bisognerà attendere la firma di tutti i ministeri coinvolti, vale a dire Ministeri dell'Interno, dell'Economia e Finanze e della Cultura.



L'art. 83 del CTS contiene una disciplina unitaria sulle erogazioni liberali che, rispetto alla normativa ante-riforma, si caratterizza:

- per una **maggiore organicità**, poiché all'interno di un'unica disposizione vengono riunite norme agevolative che, prima, andavano rivenute in molteplici atti legislativi;
- per un più **vasto ambito di applicazione soggettivo**, poiché le erogazioni liberali possono essere effettuate a favore di tutti gli ETS e delle imprese sociali costituite in forma non societaria (salvo si tratti di cooperative sociali);
- per un **rafforzamento degli incentivi** anche dal punto di vista oggettivo.



Sotto il **profilo soggettivo**, il nuovo regime di deducibilità o detrazione delle erogazioni liberali effettuate è, in via generale, riconosciuto unicamente qualora dette liberalità siano rese a favore di ETS non commerciali (così come qualificati ai sensi di quanto disposto dal comma 5 dell'art. 79 del D.gs. n. 117 del 2017), con particolari e ulteriori vantaggi qualora l'ente beneficiario sia un'organizzazione di volontariato.

Il medesimo regime, tuttavia, può trovare applicazione anche nei confronti delle **erogazioni effettuate a favore di ETS commerciali**, di cooperative sociali e di imprese sociali (non costituite in forma societaria) a condizione che le liberalità ricevute siano utilizzate per lo **svolgimento dell'attività statutaria**, ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale (art. 83, comma 6, del D.Lgs. n. 117 del 2017).

Nella sostanza, gli unici ETS ad essere esclusi da questo circuito virtuoso di incentivi fiscali saranno dunque le imprese sociali costituite in forma societaria (diverse dalle cooperative sociali), il cui finanziamento è incentivato dal D.lgs. N. 112/2017 sotto forma di agevolazioni fiscali per chi investe nel capitale di tali enti.



Come per il social bonus, l'introduzione di un nuovo sistema di agevolazioni fiscali per le erogazioni liberali al Terzo settore impone di **considerare attentamente la cumulabilità delle misure** previste, sia tra loro, sia con altre agevolazioni presenti nel nostro ordinamento a titolo di detrazione o deduzione sempre in materia di liberalità al non profit.

Ciò in quanto, ai sensi dell'art. 83, comma 4 del CTS, il legislatore prevede il **divieto di cumulo** specificando che *«Ferma restando la non cumulabilità delle agevolazioni di cui ai commi 1 e 2», la detrazione e deduzione previste dall'art. 83 non sono cumulabili «con altra agevolazione fiscale prevista a titolo di detrazione o di deduzione di imposta da altre disposizioni di legge a fronte delle **medesime erogazioni**».*



In particolare, tale agevolazione prevede per i donatori persone fisiche una **detrazione del 30%** dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche delle donazioni in denaro o in natura a favore di ETS.

La percentuale sale al **35%** se la donazione è effettuata a favore di enti di volontariato (OdV).

L'importo complessivo della donazione oggetto dell'agevolazione non deve superare i 30.000 euro annui.

In alternativa è prevista la possibilità di **dedurre interamente** le donazioni a favore di ETS nel limite del **10% del reddito complessivamente dichiarato**.



Per i donatori diversi dalle persone fisiche (enti e società) le erogazioni in denaro o in natura sono ammesse integralmente in **deduzione nel limite del 10%** del reddito complessivo dichiarato.

Qualora però la deduzione sia di ammontare superiore al reddito complessivo dichiarato, diminuito di tutte le deduzioni, l'eccedenza potrà essere computata dal donante **in aumento** dell'importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma **non oltre il quarto**, fino a concorrenza del suo ammontare.



D.M. sulle erogazioni liberali in natura (art. 83)

Il decreto del Ministero del lavoro del 28 novembre 2019 ha individuato i criteri di valorizzazione delle erogazioni liberali in natura effettuate ai sensi dell'art. 83 del CTS.

In particolare, i benefici in termini di detrazione/deduzione sono parametrati in funzione della tipologia di beni oggetto dell'erogazione tenendo conto, in primis, del valore "normale" del bene, determinato ai sensi dell'**articolo 9 del TUIR**.

Criteri specifici sono, poi, individuati per i beni strumentali e quelli prodotti o scambiati da imprese:

- nel primo caso si guarda al costo residuo non ammortizzato al momento del trasferimento.
- per i beni come le merci rileva invece il minor valore tra quello "normale" del bene e quello attribuito alle rimanenze ai sensi dell'articolo 92 del TUIR.
- in via residuale, laddove la singola erogazione sia di valore **superiore a 30mila euro** o (per la natura dei beni) non sia possibile desumerne il valore in base a criteri oggettivi, il donatore deve munirsi di una **perizia giurata** di stima aggiornata a non oltre 90 giorni antecedenti il trasferimento del bene.

L'erogazione liberale in natura deve risultare da un atto scritto bilaterale, contenente alcune attestazioni da parte del soggetto erogante e dell'ETS beneficiario indispensabili per fruire del beneficio fiscale.



Agevolazioni sulle imposte indirette (art.82)

Agli enti del terzo settore, escluse le imprese sociali costituite in forma societaria, si applicano le regole previste in tema di imposte indirette dall'art. 82 del D.lgs. 117/2017.

Nel dettaglio, per incentivare il sostegno agli enti *non profit* anche tramite dotazioni di patrimonio, l'art. 82, comma 2 del CTS, prevede l'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni e dalle imposte ipocatastali per i trasferimenti a titolo gratuito in favore degli ETS, a condizione che i beni oggetto del trasferimento siano impiegati per lo svolgimento dell'attività statutaria e ai fini del perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. Tale agevolazione – già prevista, dal punto di vista oggettivo, nel precedente quadro normativo (art. 3 del D.lgs. n. 346 del 1990 e artt. 1 e 10 del D.lgs. n. 347 del 1990) – risulterà applicabile ad una platea di beneficiari potenzialmente più ampia.



Agevolazioni sulle imposte indirette (art.82)

Per gli Enti iscritti al RUNTS è prevista inoltre (ai sensi del comma 3 del suddetto art.82) l'applicazione in misura fissa di imposta di registro, ipotecaria e catastale per atti costitutivi o modifiche statutarie. Rientrano in tale ipotesi anche le operazioni straordinarie(fusione, scissione e trasformazione). Eccezione a tale regola è prevista per le modifiche statutarie rese obbligatorie da modifiche legislative. In tal caso gli ETS sono esenti dal pagamento dell'imposta.

Tali imposte si applicheranno in misura fissa anche per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà dei beni immobili e per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento purché utilizzati entro 5 anni dal trasferimento, per la diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale (cfr. art.82, c.4 CTS). Quest'ultima agevolazione è applicabile indistintamente a tutti gli ETS, comprese dunque le imprese sociali (a prescindere dalla forma giuridica).





I REGIMI FISCALI DI VANTAGGIO PER GLI ETS



L'art. 80 del Codice introduce un nuovo **regime contabile e fiscale semplificato** di tipo **opzionale** per le attività commerciali svolte dalla generalità degli enti iscritti al RUNTS che rispettino il requisito di non commercialità previsto dall'art.79.

Tale regime prevede una determinazione forfettaria del reddito imponibile con l'applicazione ai proventi di natura commerciale prodotti dall'ente nell'esercizio di coefficienti di redditività variabili.

I coefficienti variano a seconda della tipologia di attività svolta (attività di prestazione di servizi o altre attività) e all'importo dei ricavi prodotti (diviso in tre scaglioni).

Non sono previste dal regime agevolazioni in campo IVA.



Il regime forfettario degli ETS: art.80

Limiti Ricavi	Coefficiente di redditività	
	Prestazioni di Servizi	Altre Attività
Fino a 130.000 €	7%	5%
Da 130.000 € a 300.000 €	10%	7%
Oltre i 300.000 €	17%	14%



Anche 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.



Per le OdV e le APS che applicano il regime forfettario è inoltre 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).



La veste di impresa sociale consentirebbe all'ente di accedere allo **specifico regime fiscale introdotto all'art. 18** del D.lgs. n. 112/2017.

La citata disposizione prevede una detassazione integrale degli utili che l'ente reinveste nelle proprie attività di interesse generale.

Nella specie, **è stabilita la non imponibilità ai fini delle imposte dirette degli utili e avanzi di gestione accantonati in apposite riserve e destinati dall'impresa sociale allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio.**

Tale regime di detassazione, la cui operatività è subordinata all'autorizzazione UE, opera anche in relazione agli utili o avanzi derivanti da eventuali attività diverse, sempre a condizione che siano destinati alle finalità menzionate.





LE ULTERIORI AGEVOLAZIONI CONNESSE AL TERZO SETTORE



Oltre le agevolazioni di carattere puramente fiscale, l'accesso al RUNTS consente agli enti di beneficiare di ulteriori agevolazioni sotto forma di

- accesso al credito in forma agevolata (attraverso, ad esempio, gli strumenti di finanza sociale di cui agli art.77 e 78 del CTS)
- coinvolgimento degli ETS nelle attività svolte dalla pubblica amministrazione (co-programmazione, co-progettazione ed accreditamento di cui all'art. 55 del CTS.)



Con la Riforma del Terzo settore, particolare importanza viene dedicata agli strumenti della finanza sociale, in grado di facilitare ed incentivare i meccanismi di accesso al credito da parte degli enti non profit.

Si tratta, infatti, di strumenti che hanno come principale obiettivo quello di agevolare la raccolta fondi destinata a finanziare iniziative legate alle attività di interesse generale realizzate dagli enti che decideranno di iscriversi nel Registro Unico Nazionale del terzo settore (RUNTS).

Più nel dettaglio, il Codice del Terzo settore (D.lgs. n. 117/2017 o CTS) disciplina la regolamentazione di due strumenti:

- **I titoli di solidarietà (art. 77)**
- **Il social lending (art. 78)**



Per titoli di solidarietà si intendono obbligazioni e altri titoli di debito, nonché certificati di deposito, che gli istituti di credito possono emettere al fine di raccogliere denaro da impiegare per il finanziamento delle attività istituzionali degli Ets, tenendo conto degli obiettivi di interesse generale perseguiti da questi ultimi.

Sono abilitati ad emettere titoli di solidarietà unicamente gli istituti di credito operanti in Italia.

Tali titoli consistono in:

- obbligazioni e altri titoli di debito, nominativi o al portatore, di durata non inferiore a 36 mesi, non subordinati, non convertibili e non scambiabili, che non conferiscono diritto a sottoscrivere o acquisire altri strumenti finanziari e non sono collegati a strumenti derivati;
- certificati di deposito, consistenti in titoli individuali non negoziati nel mercato monetario, di durata non inferiore a 12 mesi



Ai sensi dell'art. 77 del D.lgs. 117/2017 le banche che emettono tali titoli di solidarietà dovranno rinunciare alle commissioni di collocamento/sottoscrizione mantenendo come unica forma di remunerazione gli interessi attivi maturati sugli impieghi eseguiti a favore degli **ETS** beneficiari. Nei confronti degli ETS ritenuti particolarmente meritevoli, le banche emittenti potranno inoltre erogare una somma pari almeno allo 0,6% della raccolta effettuata a titolo di liberalità. In tal caso la banca avrà diritto ad un credito d'imposta pari al 50% delle erogazioni liberali effettuate a favore degli **ETS non commerciali**.



Il **social lending** è una forma di prestito tra privati disciplinato dal provvedimento della Banca d'Italia l'8 novembre 2016.

Tale strumento si caratterizza come una forma agevolata di accesso al credito che ha lo scopo di mettere in relazione, tramite l'utilizzo di piattaforme *online di crowdfunding*, i soggetti interessati a prestare denaro, ovverosia privati o investitori istituzionali, con Enti del Terzo settore (ETS) che hanno la necessità di disporre, a fronte di un *rating* creditizio positivo, di risorse finanziarie per sostenere la propria attività o per sviluppare progetti rientranti nelle attività di interesse generale espressamente individuate all'art. 5 del D.lgs. n. 117/2017.



Al fine di incentivare l'utilizzo di tale strumento a favore degli ETS, il legislatore ha inserito all'art.78, c.3 del CTS una serie di agevolazioni.

Dal punto di vista fiscale, infatti, per i proventi ritraibili dal *social lending*, è previsto che:

- i proventi se percepiti da soggetti che erogano finanziamenti al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, costituiscono redditi di capitale;
- i gestori dei portali on line operano su tali proventi una ritenuta alla fonte a titolo di imposta con un'aliquota prevista per le obbligazioni e gli altri titoli pari al 12,50%.



L'art. **55 CTS** regola invece i «**modi di coinvolgimento**» degli ETS nell'attività della PA, in attuazione dei principi di sussidiarietà, cooperazione, efficacia, efficienza ed economicità, omogeneità, copertura finanziaria e patrimoniale, responsabilità ed unicità dell'amministrazione, autonomia organizzativa e regolamentare.

Con riferimento alle fasi di realizzazione della collaborazione tra amministrazioni pubbliche e Terzo settore, l'art. 55 del CTS distingue tra:

- **co-programmazione**, finalizzata all'individuazione, da parte della pubblica amministrazione procedente, dei bisogni da soddisfare, degli interventi a tal fine necessari, delle modalità di realizzazione degli stessi e delle risorse disponibili;
- **co-progettazione**, finalizzata alla definizione ed eventualmente alla realizzazione di specifici progetti di servizio o di intervento finalizzati a soddisfare bisogni definiti, alla luce degli strumenti di co-programmazione di cui sopra.



L'art. 55 CTS prevede che l'individuazione degli ETS con cui attivare il partenariato possa essere realizzata anche mediante **accreditamento**, nel rispetto dei principi di trasparenza, imparzialità, partecipazione e parità di trattamento, previa definizione da parte delle PP.AA. competenti degli obiettivi, della durata e delle caratteristiche essenziali dell'intervento.

Questa forma di accreditamento si caratterizza quindi per essere la modalità di attuazione degli interventi in co-progettazione di cui all'art. 55 CTS, e sembra quindi poter essere declinato in forme diverse, in attuazione del principio di sussidiarietà.





EFFICACIA DELLE NORME FISCALI DEL CODICE DEL TERZO SETTORE



In particolare, occorre precisare che la disciplina fiscale introdotta con la riforma segue, quanto all'efficacia, **diversi step**:

- 1) Vi sono **norme fiscali del CTS che sono già efficaci dal 1 gennaio 2018** (ad es. le agevolazioni in tema di detrazione/deduzione per chi effettua erogazioni liberali di cui all'art. 83; *social bonus* di cui all'art. 81 e agevolazioni in materia di imposte indirette e tributi locali di cui all'art. 82 del CTS);
- 2) norme, per la cui efficacia occorre attendere il **vaglio della Commissione UE** (es. art. 79, comma 2-*bis* del CTS o il regime fiscale dell'impresa sociale ex art. 18 Dlgs. n. 112/2017);
- 3) altre norme, invece, che, **sebbene non sottoposte al placet UE, entrano in vigore successivamente**.



A partire dal **1° gennaio 2018** sono efficaci le nuove norme agevolative del CTS e, in particolare, quelle dedicate a:

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



L'ambito soggettivo di applicazione delle agevolazioni fiscali già in vigore

A livello applicativo, vale la pena notare che:

- nella **fase transitoria** che andava dal 1° gennaio 2018 alla piena operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore, tali disposizioni erano applicabili in via transitoria alle Onlus, alle ODV e alle APS, sulla base dell'iscrizione nei relativi registri di settore (Anagrafe Onlus; Registri regionali ODV e APS).

Con l'**avvio del Registro unico nazionale del Terzo settore**, operativo a decorrere dallo scorso 23 novembre, dovrebbe essere a ben vedere cambiato l'ambito soggettivo di applicazione delle citate misure agevolative.



L'ambito soggettivo di applicazione delle agevolazioni fiscali già in vigore

110

Nella sostanza, allo stato attuale, potranno accedere alle misure agevolative già efficaci del CTS:

- le **Onlus, ODV e APS** in forza dell'assunzione della qualifica di ETS (in questa fase transitoria di perfezionamento delle iscrizioni nel RUNTS); nonché a rigore
- quegli **enti** che, a partire dal 24 novembre scorso, abbiano **presentato e perfezionato** la richiesta di **iscrizione al RUNTS** assumendo la qualifica di ETS.

Si tratta di un'impostazione che trova conferma non soltanto dalla lettura sistematica delle disposizioni del CTS ma anche dalla prassi, posto che l'Amministrazione finanziaria stessa, in una recente risposta ad interpello, afferma, in particolare, che *"A partire dall'operatività del nuovo RUNTS (...) l'ambito applicativo delle relative agevolazioni [i.e. le agevolazioni di cui all'art. 83 del D.lgs. 117/2017] potrà essere individuato anche facendo riferimento a quest'ultimo Registro, dal quale discende l'adozione della qualifica di "ETS" e la possibilità di fruire dei connessi benefici (ai sensi di quanto disposto dal citato articolo 7 del decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali del 15 settembre 2020, n. 106)"* (cfr. risposta ad interpello dell'Agenzia delle Entrate n. 406/2021).



Efficacia delle norme fiscali: le disposizioni sottoposte al vaglio UE

Accanto a tali disposizioni, ve ne sono altre la cui efficacia è subordinata all'autorizzazione della Commissione UE.

In particolare, al fine di assicurare la compatibilità con le regole in materia di aiuti di Stato, alcune misure introdotte con il D.Lgs. 117/2017 sono sottoposte alla autorizzazione da parte della Commissione europea, richiesta a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali ai sensi dell'art. 101, comma 10 del medesimo D. Lgs. 117/2017.

Si tratta nello specifico delle seguenti disposizioni:

- Art. 79, comma 2-*bis* in materia di non commercialità delle attività di interesse generale svolte dagli ETS;
- Art. 80 che prevede un regime forfetario opzionale per la tassazione dei redditi d'impresa degli ETS non commerciali;
- Art. 86 che prevede un regime forfetario opzionale per la tassazione dei redditi d'impresa delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale;
- Art. 18 del D.lgs. n. 112/2017, recante il nuovo regime fiscale delle imprese sociali.



Efficacia delle norme fiscali: le disposizioni sottoposte al vaglio UE

In parallelo, viene rinviata anche l'efficacia di alcune norme tributarie di carattere strutturale che sono legate alle menzionate disposizioni.

Più nello specifico si tratta:

- delle norme che **individuano i criteri da adottare ai fini della qualificazione come commerciale o non commerciale delle attività svolte nell'ambito del Terzo settore** (artt. 79, 84, 85 del D. Lgs. 117/2017);
- delle norme che **disciplinano la tenuta delle scritture contabili connesse ai regimi fiscali agevolativi** (art. 87);
- Delle disposizioni di **coordinamento normativo** (art. 89)

Tali disposizioni, così come quelle subordinate alla autorizzazione della Commissione europea, diverranno efficaci a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in cui interverrà tale autorizzazione e, in ogni caso, successivamente all'operatività del RUNTS (ai sensi dell'Art. 104, comma 2, D.Lgs. 117/2017).





LA NUOVA DISCIPLINA DEL CINQUE PER MILLE



Il DPCM del 23 luglio ha inteso modificare la disciplina del 5xmille prevedendo a partire dall'anno successivo al periodo di operatività del RUNTS (ovvero dal 2022) la «sostituzione» della categoria «enti del volontariato» con quella di Enti del Terzo settore iscritti nel RUNTS.

Il DPCM del 23 luglio 2020 detta le nuove tempistiche in materia di cinque per mille:

- ❖ Il termine per la trasmissione della domanda telematica: 10 aprile di ogni anno
- ❖ Pubblicazione elenco provvisorio: 20 aprile
- ❖ Richiesta correzione domande: 30 aprile
- ❖ Pubblicato elenco iscritti definitivi: 10 maggio
- ❖ Pubblicazione elenco ammessi ed esclusi da parte di ciascuna amministrazione: 31 dicembre



Tuttavia si sono poste alcune questioni di carattere transitorio per gli enti del volontariato.

Il 2021 a rigore, è stato l'ultimo anno di accesso al 5xmille per associazioni/fondazioni che operano nei settori ONLUS che se vorranno mantenere il contributo dovranno necessariamente iscriversi al RUNTS. Mentre si è posto un problema per quanto concerne le ONLUS alle quali la Riforma garantisce delle tempistiche «differenziate» per l'accesso al RUNTS. Queste, infatti, potranno accedere al RUNTS a partire dalla pubblicazione dell'elenco degli enti iscritti all'Anagrafe Onlus o comunque entro il 31 marzo dell'anno successivo all'autorizzazione UE sui nuovi regimi fiscali introdotti dal Codice del Terzo settore (art. 34 D.M. 106/2020)



Con la conversione in legge del Milleproroghe è stato prorogato il periodo di transitorietà per l'applicazione delle disposizioni del cinque per mille in favore delle ONLUS, spostando l'efficacia di quanto previsto dal DM del 23 luglio 2020 dal secondo anno successivo a quello di operatività del RUNTS. In questo modo, quindi, le ONLUS, resteranno nel novero dei beneficiari del cinque per mille, in attesa dell'iscrizione Registro. Nel 2022, pertanto accanto alla nuova categoria di beneficiari degli "enti del Terzo settore", iscritti nel RUNTS - anche le Onlus iscritte nella relativa Anagrafe potranno accedere al contributo seguendo la precedente disciplina prevista per la "vecchia" categoria degli "enti del volontariato".



Prorogato, infine, per ODV e APS non ancora accreditate al cinque per mille e soggette alla procedura di trasmigrazione al RUNTS. Tali enti avranno infatti tempo fino al 30 settembre 2022 (anziché il 10 aprile 2022 come previsto dal D.M. del 23 luglio 2020). Una proroga questa che tiene conto anche delle tempistiche previste per la migrazione nel RUNTS di ODV e APS che verosimilmente saranno regolarmente iscritte entro ottobre 2022.

Nessuna proroga, invece, per le Fondazioni e le associazioni riconosciute che operano nei settori di cui al D.lgs. 460/1997. Tali enti, infatti, per poter continuare a beneficiare del cinque per mille dovranno iscriversi nel RUNTS e dichiarare espressamente al momento della presentazione dell'istanza o comunque entro il 10 aprile di quest'anno la volontà di accedere al contributo. Solo in questo modo potranno continuare a beneficiare di una delle più importanti forme di finanziamento previste per il mondo non profit.



Il Ministero del Lavoro con un chiarimento pubblicato lo scorso 18 marzo ha precisato che tenuto conto che il RUNTS è divenuto operativo a partire dal 23 novembre 2021, ai fini dell'accreditamento per l'accesso al riparto del contributo del cinque per mille 2022, gli Enti che presentano richiesta di iscrizione telematica al RUNTS compilano in sede di presentazione dell'istanza l'apposito campo "Cinque per mille" apponendo il flag su "accreditamento del 5/1000" e inserendo il proprio IBAN o la provincia della tesoreria di riferimento. Entro il 20 aprile 2022 il Ministero pubblica sul proprio sito web l'elenco degli enti che risultano iscritti entro la data del 10 aprile 2022 termine ordinario (11 aprile per l'anno solare 2022, in quanto cade di domenica).

Possono partecipare al riparto delle quote del 5 per mille **anche gli enti che non hanno effettuato tempestivamente l'iscrizione al contributo entro il termine ordinario (11 aprile 2022)**, purché presentino l'istanza di accreditamento al 5 per mille entro il 30 settembre dello stesso anno, versando un importo pari a 250 euro, tramite modello F24 ELIDE - codice tributo 8115 (Risoluzione 42/E del 1° giugno 2018).



Su tale aspetto in assenza di un chiarimento ufficiale da parte del Ministero del lavoro si pone la questione relativa alla possibilità anche per gli enti che risulteranno iscritti al RUNTS successivamente. di avvalersi dell'istituto della c.d. remissione in bonis.

Un dubbio che si pone se si tiene conto delle indicazioni di prassi fornite a suo tempo dall'Agenzia delle entrate (con riferimento all'iscrizione degli enti del volontariato e per le altre categorie di beneficiari), in base alle quali, per poter fruire della remissione in bonis, "I requisiti per l'ammissione al beneficio del cinque per mille devono essere posseduti alla data originaria di scadenza per la presentazione della domanda di iscrizione per ciascuna tipologia di enti" (Circolare n. 10/E del 2012, Par. 4.2).



Il nuovo DPCM del 23 luglio 2020 disciplina le modalità e i termini per il pagamento e per la comunicazione dei dati necessari ai fini del pagamento del cinque per mille. In particolare, si richiama l'attenzione sull'articolo 14 commi 1 e 3 del DPCM del 23 luglio 2020, ai sensi del quale gli enti beneficiari devono comunicare entro il 30 settembre 2025 i dati necessari per il pagamento delle somme assegnate, al fine di consentirne l'erogazione entro il termine previsto, pena la perdita del diritto a percepire il contributo per l'esercizio 2022 del cinque per mille, con conseguente riversamento dei relativi importi all'entrata del bilancio dello Stato ai fini della successiva riassegnazione al Fondo corrispondente.

Per comunicazione all'amministrazione erogatrice dei "dati necessari per il pagamento" si intende la comunicazione al Ministero, per il tramite del RUNTS, dell'IBAN ovvero delle modalità di pagamento diverse dall'accredito su conto corrente.



Il cinque per mille dell'anno 2022 sarà erogato nel corso del 2023, 2024 e del 2025 dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali sulla base degli elenchi resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate relativi ai soggetti che hanno comunicato le coordinate del conto corrente o postali (IBAN) nel RUNTS.

Per contributi d'importo pari o superiori ai mille euro, il pagamento potrà avvenire solo tramite coordinate IBAN di: banche; Poste italiane S.p.A.; istituti di moneta elettronica e per alcune tipologie d'istituti di pagamento.

Tali coordinate e le loro variazioni vanno sempre comunicate accedendo al RUNTS.

Per contributi inferiori a mille euro, se l'ente dispone di un conto corrente adotterà le indicazioni sopra indicate, mentre se non ha un conto corrente, dovrà chiedere il pagamento al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali secondo le modalità indicate nella sezione (Moduli per la richiesta di pagamento del contributo nei casi di assenza di conto corrente, reiscrizioni, storni, IGEPA e NoIBAN, indicando nell'oggetto la dicitura "liquidazione NoIBAN").



**DOMANDE
RISPOSTE**

E



1. Quali sono i limiti retributivi previsti dal CTS in tema di lavoro?

Per quanto concerne in generale le retribuzioni dei lavoratori, il Codice del Terzo settore prevede delle regole di dettaglio.

Più nello specifico, l'art. 8 del CTS fissa un tetto alle retribuzioni e ai compensi che possono essere erogati ai lavoratori ed, in particolare, prevede al comma 3, lett. b) del D.lgs. n. 117/2017 il divieto di corrispondere "a lavoratori subordinati o autonomi di retribuzioni e compensi superiori al 40% rispetto a quelli previsti, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi nazionali di cui all'art. 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81, salvo comprovate esigenze attinenti la necessità di acquisire qualifiche e competenze ai fini dello svolgimento di cui all'art. 5, comma 1, lett. b), g) o h)".



1. Quali sono i limiti retributivi previsti dal CTS in tema di lavoro?

Sul punto la Nota del Ministero del lavoro e delle politiche sociale n. 2088/2020, ha precisato che il parametro da dover rispettare con riferimento ai compensi dei lavoratori riguarda il tetto del compenso erogabile. Questo, infatti, non può essere superiore del 40% rispetto a quello previsto, per la medesima qualifica, dai contratti collettivi stipulati da associazioni sindacali comparativamente più rappresentative. Un vincolo che può essere superato, come precisato dallo stesso Codice del Terzo settore, per comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'art. 5 comma 1, lett. b), g) e h).

Inoltre, bisognerà rispettare anche quanto previsto dall'art. 16 del CTS.

Tale disposizione si preoccupa di affermare il diritto dei lavoratori degli enti del Terzo settore ad avere un trattamento economico e normativo non inferiore a quello previsto dai contratti collettivi. Tuttavia, l'art. 16 detta un ulteriore vincolo ai fini retributivi rappresentato dalla necessità di contenere le differenze retributive tra i dipendenti all'interno di un rapporto uno a otto, calcolato sulla base della Retribuzione Annua Lorda (art. 16 CTS). Sul punto, è intervenuta la Nota del Ministero del lavoro già citata che ha specificato come la contrattazione collettiva costituisce il benchmark di riferimento sia per i rapporti di lavoro dipendente sia per quelli di lavoro autonomo, comprese le collaborazioni coordinate e continuative. Ferma restando la necessità di stabilire criteri certi anche per queste ultime prestazioni, va tuttavia segnalato che potrebbe prospettarsi qualche difficoltà nel parametrare i compensi di lavoro autonomo in relazione alle qualifiche previste dai contratti collettivi.



1. Esiste una incompatibilità tra volontario e lavoratore?

In linea generale l'art. 17, comma 5, del CTS prevede una generale incompatibilità tra la qualità di volontario e qualsiasi forma di rapporto di lavoro subordinato, autonomo o comunque retribuito con l'ente di cui il volontario è socio o associato o tramite il quale svolge la propria attività.

Una previsione questa che di fatto intende valorizzare quelli che sono gli elementi che contraddistinguono la figura del volontario ovvero la spontaneità e la gratuità della prestazione resa. A tale figura, infatti, può essere riconosciuto il solo rimborso delle spese effettivamente sostenute entro determinati limiti previsti dal CTS.

Tuttavia recentemente il Ministero del Lavoro con **la nota n. 4011/2022** ha specificato che non sussiste invece nessuna incompatibilità tra le due figure se svolte all'interno di una rete purché per enti differenti.

Nel caso si specie, l'Amministrazione è stata chiamata a rispondere in merito alla possibilità per un medesimo soggetto di ricoprire la veste di lavoratore all'interno di un comitato regionale e quella di volontario presso un ente base o Comitato di diversa regione appartenente alla medesima rete. Il Ministero ha rilevato come l'art. 17, comma 5 del CTS debba essere letto tenendo conto nel caso di specie delle peculiarità che contraddistinguono la rete associativa e l'ente di secondo livello. lavoratore e l'altro di volontariato, risultano di fatto soggetti distinti e separati.



2. Che cosa comporta la 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 (in tal caso l'Ufficio competente acquisita la delibera dell'organo competente procede a cancellazione previa devoluzione ai sensi art. 50);
- ❖ a seguito di accertamento d'Ufficio della carenza dei requisiti necessari per la permanenza nel Registro emersi anche a seguito di segnalazione dell'AF (art. 94 comma 2);
- ❖ deposito del bilancio finale di liquidazione o dell'ordine dell'autorità giudiziaria (in tal caso l'Ufficio competente acquisita la delibera dell'organo competente procede a cancellazione previa devoluzione ai sensi art. 50);
- ❖ acquisizione da parte dell'Ufficio di provvedimenti adottati dalla competente autorità che determinano un'incompatibilità con l'iscrizione nel RUNTS (l'ufficio dovrà dare preventiva comunicazione motivata all'ente cui potrà fare seguito deposito osservazioni);
- ❖ inutile decorso del termine assegnato dall'Ufficio del RUNTS, con apposita diffida, per depositare atti, aggiornamenti e informazioni (l'ufficio dovrà dare preventiva comunicazione motivata all'ente cui potrà fare seguito deposito osservazioni)



2. Che cosa comporta la cancellazione dal RUNTS?

A seguito di cancellazione dal RUNTS è necessario procedere alla devoluzione del patrimonio dell'ente, che come già anticipato, per gli enti che intendono continuare ad operare secondo le norme del Codice civile è limitato al solo valore incrementale realizzato negli anni in cui l'ente ha avuto la qualifica di ETS.

In tal ultimo caso, gli amministratori presentano all'Ufficio del RUNTS la richiesta del relativo parere, sulla base delle scritture contabili da cui risulta la consistenza dell'incremento realizzato.

Entro 15 giorni l'Ufficio del RUNTS competente, comunica l'avvenuta cancellazione alla Regione o alla Prefettura degli enti dotati già della personalità giuridica al momento dell'accesso al RUNTS, i quali tornano ad essere soggetti alle disposizioni del D.p.r. n. 361/2000.

Per le imprese e cooperative sociali nonché per le SMS si applica invece la disciplina di riferimento.

La cancellazione comporta il divieto di utilizzo nella propria denominazione di «ente del Terzo settore» o ETS



3. Quali sono gli obblighi di rendicontazione?

Il Codice del Terzo settore, infatti, introduce per la prima volta una disciplina specifica in materia di scritture contabili e bilancio.

In particolare, tre sono le disposizioni rilevanti in materia:

Bilancio di esercizio degli ETS (art. 13 CTS);

Bilancio sociale (art. 14 CTS);

Libri sociali obbligatori (art. 15 CTS).



3. Quali sono gli obblighi di rendicontazione?

L'art. 13 del CTS individua le caratteristiche essenziali del bilancio, rinviando ad un apposito decreto ministeriale la predisposizione della modulistica da seguire per la compilazione. In attuazione di tale disposizione è stato emanato il Decreto Ministeriale 5 marzo 2020.

Il format e gli adempimenti variano a seconda della natura dell'ente e delle dimensioni:

Per gli ETS non commerciali, sono previsti due schemi alternativi parametrati sulle entrate.
In particolare:

- gli enti con entrate inferiori a 220mila euro potranno predisporre il bilancio nella forma del semplice rendiconto per cassa;
- gli altri enti (con entrate non inferiori a 220mila euro) seguiranno il classico schema civilistico di bilancio, costituito per gli enti del Terzo settore da:
 - stato patrimoniale,
 - rendiconto gestionale,
 - relazione di missione.

Per quelli che svolgono l'attività in forma d'impresa (ETS commerciali e imprese sociali) il bilancio segue le regole ordinarie per gli imprenditori commerciali (art. 2423 e ss. c.c.), con tenuta obbligatoria del libro giornale e degli inventari.



Obbligo di rendicontazione

Bilancio degli enti organizzati in forma di impresa (ETS commerciali e imprese sociali)	Bilancio degli ETS non commerciali "non di piccole dimensioni" (oltre 220mila euro)	Bilancio degli ETS non commerciali di piccole dimensioni " (entro i 220mila euro)
art. 13, commi 4 e 5 CTS ▪ a seconda delle dimensioni: ▪ bilancio ordinario con stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario, nota integrativa e relazione sulla gestione (art. 2423 c.c.); ▪ bilancio abbreviato con stato patrimoniale e conto economico con alcune semplificazioni, nota integrativa (art. 2435-<i>bis</i> c.c.); ▪ bilancio delle micro-imprese con stato patrimoniale e conto economico con alcune semplificazioni (art. 2435-<i>ter</i> c.c.); ▪ tenuta del libro giornale e degli inventari; ▪ documentazione del carattere secondario e strumentale delle attività diverse nella nota integrativa.	art. 13 comma 1, CTS; • bilancio formato da stato patrimoniale, rendiconto gestionale, con indicazione dei proventi e degli oneri dell'ente, e relazione di missione che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e gestionale dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie; • documentazione del carattere secondario e strumentale delle attività diverse nella relazione di missione; • relazione del revisore legale contenente un giudizio sul bilancio e uno di coerenza tra bilancio e relazione di missione, per gli enti che integrano le condizioni dell'art. 31 CTS.	art. 13, comma 2, CTS; ▪ rendiconto per cassa contenente i soli flussi monetari dell'ente (entrate e uscite) relativi all'esercizio, con indicazione dell'avanzo/disavanzo complessivo di gestione e delle voci di cassa e banca; ▪ No relazione di missione e stato patrimoniale; ▪ No relazione del revisore legale dei conti; ▪ documentazione del carattere secondario e strumentale delle attività diverse in calce al rendiconto per cassa; ▪ indicazione delle entrate e uscite relative alle singole campagne di raccolta fondi nell'esercizio in calce al rendiconto



Il Bilancio sociale

Secondo quanto previsto **dall'art. 14 del CTS**, gli ETS con ricavi, vendite, proventi o entrate comunque denominate **superiori a 1 milione di euro** devono:

- depositare il **bilancio sociale** presso il RUNTS, redatto secondo le linee guida adottate con il Decreto del Ministero del lavoro del 4 luglio 2019.
- pubblicare **nel proprio sito web, il bilancio sociale**

Il bilancio sociale si propone quale strumento di rendicontazione delle responsabilità, dei comportamenti e dei risultati sociali, ambientali ed economici delle attività svolte da un'organizzazione.

La redazione del bilancio sociale è specularmente prevista anche all'art. 9 comma 2 del d.lgs. 112/2017 (nuova disciplina in materia di impresa sociale), ai sensi del quale sono previsti simili obblighi di pubblicazione e deposito per tutte le imprese sociali. In particolare, l'impresa sociale deve:

- depositare il bilancio sociale presso il Registro delle imprese;
- pubblicare il bilancio sul proprio sito web.



Il Bilancio sociale

Il bilancio sociale è per sua natura un **documento pubblico rivolto a tutti gli interessati** a reperire informazioni sull'ente che lo ha redatto tra cui anche gli **associati** e i **lavoratori**.

La lettura del bilancio sociale dovrebbe consentire:

- agli associati di comprendere se le strategie dell'ente siano state formulate correttamente e di adattarle ad un eventuale cambio del contesto esterno;
- agli amministratori di correggere o riprogrammare le attività;
- alle istituzioni di acquisire informazioni sulla platea degli enti in vista di eventuali finanziamenti;
- ai donatori di individuare, in maniera attendibile e trasparente, un ente e sia meritevole cui devolvere risorse.



Il Bilancio sociale

Entro il 30 giugno gli enti iscritti al RUNTS provvedono a depositare il bilancio sociale. Tale scadenza è applicabile anche alle imprese sociali (Cfr. D.M. 4 luglio 2019, par. 7)

Le imprese sociali costituite nelle forme di cui al libro V del codice civile che, essendo tenute al deposito del bilancio di esercizio presso il registro delle imprese entro 30 giorni dalla data del verbale di approvazione (art. 2435 del codice civile), possono effettuare il deposito del bilancio di esercizio successivamente al 30 giugno, potranno depositare il bilancio sociale entro la medesima scadenza consentita dalla legge per il deposito del bilancio di esercizio, per ragioni di semplificazione procedimentale (Cfr. Nota Direttoriale del Ministero del lavoro n. 8452 del 24 giugno 2021).

Gli enti che redigono volontariamente il bilancio sociale ne assicurano comunque l'opportuna diffusione tramite i canali di comunicazione digitali propri o delle relative reti associative.



Enti del Terzo settore: bilancio d'esercizio e bilancio sociale

Per quanto riguarda la decorrenza temporale degli adempimenti relativi all'adozione del bilancio d'esercizio e bilancio sociale:

- Per i nuovi schemi di bilancio d'esercizio, il D.M. 5 marzo 2020 stabilisce che gli stessi si applicano agli ETS a partire dal bilancio relativo all'esercizio successivo alla data di pubblicazione dello stesso decreto (ossia, ove l'esercizio coincida con l'anno solare, a partire dal bilancio relativo all'esercizio 2021).
- le linee guida in tema di redazione del bilancio sociale – di cui al D.M. 4 luglio 2019 – si applicano agli ETS a partire dalla redazione del bilancio sociale relativo al primo esercizio successivo al 9 agosto 2019, data di pubblicazione del relativo decreto (per gli enti il cui esercizio coincide con l'anno solare, a partire dal bilancio relativo all'esercizio 2020).



Enti del Terzo settore: bilancio d'esercizio e bilancio sociale

In caso di iscrizione al RUNTS in corso d'anno, alcune indicazioni possono essere tratte dai chiarimenti forniti dal Ministero del lavoro in relazione alla tempistica di adozione del bilancio sociale da parte delle imprese sociali (cfr. n. Nota n. 5176 del 16 aprile 2021).

- Posto che l'obbligo di redazione del bilancio sociale è legato - per le imprese sociali - all'adozione della relativa qualifica, le imprese sociali, anche ove costituite in corso d'anno, sarebbero tenute - in via generale - a predisporre il bilancio sociale anche per frazioni di esercizio.
- Tuttavia, nell'eventualità in cui la disclosure per la quota parte d'esercizio non abbia un significativo valore informativo, si ritiene ammissibile per il bilancio sociale, in linea con la prevalente interpretazione della dottrina e prassi, la possibilità di assorbire la frazione di anno nell'esercizio successivo, purché tale frazione non ecceda il trimestre.



Enti del Terzo settore: bilancio d'esercizio e bilancio sociale

Questa impostazione potrebbe quindi essere estesa anche alle tempistiche di adozione del bilancio sociale degli altri ETS neo iscritti (in caso di entrate superiori a un milione di euro)

Resta fermo l'obbligo di adeguamento già nel periodo transitorio per le ODV, APS e per le ONLUS, a partire dal bilancio sociale 2020 (cfr. Nota del Ministero del Lavoro n. 11029 del 2021).

In particolare, il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, ha precisato che, in costanza della disciplina transitoria, con riguardo al profilo soggettivo degli ETS, ai sensi dell'art 101, comma 3, del CTS, il requisito dell'iscrizione al RUNTS, da parte delle ONLUS, si intende soddisfatto in quanto iscritte alla relativa anagrafe. Anche le ONLUS sono quindi tenute alla redazione del bilancio sociale (trattandosi di adempimento compatibile con la disciplina ONLUS)



Enti del Terzo settore: bilancio d'esercizio e bilancio sociale

Per quanto riguarda le tempistiche di adeguamento delle ONLUS agli schemi di bilancio di cui al D.M. 5 marzo 2020, sulla redazione del bilancio d'esercizio. A rigore le ONLUS sono ETS nel periodo transitorio, e dovrebbero quindi essere tenute ad allinearsi alla "struttura" prevista per la redazione dei bilanci dall'art. 13 del D.lgs. 117/2017.

Sul punto, è intervenuta la nota del Ministero del Lavoro n. 19740 del 29 dicembre 2021 che, conformemente a quanto previsto ha precisato come le ONLUS siano tenute in quanto ETS ad adottare la nuova modulistica di cui al D.M. 5 marzo 2020, **ma con i dovuti adattamenti**: va considerato, ad esempio, che per le ONLUS non è ancora applicabile la distinzione tra attività di interesse generale e attività diverse (artt. 5 e 6 del D.lgs. 117/2017), rimanendo invece valida la ripartizione in attività istituzionali e attività direttamente connesse (art. 10 del D.lgs. 460/1997). Di tale distinzione tra attività istituzionali/direttamente connesse, ai sensi dell'art. 20-bis del D.P.R. 600/1973 occorre peraltro dare evidenza in maniera chiara nelle scritture contabili della ONLUS pena la decadenza dai relativi benefici fiscali.



4. Cosa comporta il mutamento della qualifica da ETS commerciale e non commerciale?

Anzitutto ETS rimane non commerciale rimane tale anche in presenza di lievi oscillazioni tra costi e ricavi (nel limite del 5%) a condizione però che ciò non si protragga per più di due periodi di imposta consecutivi.

Su tale aspetto la norma prevede che il mutamento operi a partire dal periodo di imposta in cui l'ente assume in concreto natura commerciale. Si tratta di una impostazione che potrebbe essere penalizzante per gli enti che vedrebbero mutare il proprio regime impositivo in corso d'anno e quindi con effetti sostanzialmente retroattivi.

Probabilmente nell'ottica di operare una semplificazione nella gestione delle attività di interesse generale è condivisibile auspicare un intervento legislativo volto a trasporre gli effetti legati al mutamento della qualifica a far tempo dal periodo d'imposta successivo al verificarsi dei presupposti.



4. Quali sono i costi effettivi da considerare?

Le realtà che intendono assumere la qualifica di ente del Terzo settore (ETS), per inquadrare un'attività come commerciale o meno, sono tenute ad effettuare un raffronto tra costi e ricavi considerando come non commerciali le attività svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superino i costi effettivi.

Per quanto riguarda i costi da prendere in considerazione la norma parla di “costi effettivi”, nozione questa che dovrebbe ricomprendere anche quelli di diretta imputazione (i.e. accantonamenti, ammortamenti) e che come correttamente precisato nella Circolare del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti, pubblicata il 21 aprile 2021, va intesa come “costo pieno”.

Con la conseguenza che dovranno essere imputati sia i costi indiretti, generali e finanziari afferenti alla specifica attività considerata, sia la quota relativa ai costi generali dell'ente. Altro aspetto da chiarire riguarda, invece, il tipo di valutazione da operare sui costi, dato che l'art. 79 del CTS non contiene alcuna indicazione in merito



5. Esiste un nuovo regime IVA per gli ETS che svolgono attività di formazione?

Il CTS non ha introdotto una specifica disciplina IVA per gli ETS se non sostituendo i riferimenti alle «ONLUS» contenuti nell'art. 10, comma 1, n. 15), 19), 20) 27 ter del D.P.R. n. 633/1972 con «enti del Terzo settore non commerciali» .

Un'eccezione è prevista per ODV e APS che, applicando il regime forfettario di cui all'art. 86 del CTS, possono beneficiare di alcune semplificazioni sotto il profilo IVA.

In linea generale, quindi, gli enti che assumeranno la qualifica di ETS continueranno ad applicare l'IVA secondo le regole ordinarie.



5. Esiste un nuovo regime IVA per gli ETS che svolgono attività di formazione?

Con particolare riferimento all'attività di formazione, occorre rilevare che ad oggi, in linea generale, per le attività svolte in convenzione, i contributi pubblici sono da considerarsi fuori campo di applicazione IVA se erogati nell'ambito di una sovvenzione ai sensi dell'art. 12 della L. 241/1990.

Diversamente le prestazioni risultano rilevanti se erogate nell'ambito di un rapporto a prestazioni corrispettive (Cfr. Circ. 20/E del 2015).

Attività queste ultime che ad oggi possono beneficiare di un regime esenzione (art. 10, comma 1, n. 15 del D.P.R. 633/1972 in presenza di due requisiti:

le prestazioni devono essere rese da istituti, scuole riconosciute da pubbliche amministrazioni, o altri soggetti tra cui le ONLUS (presupposto soggettivo);

I corrispettivi riguardano prestazioni legate all'attività educativa, dell'infanzia, della gioventù o didattica di ogni genere, ivi compresa quella di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione professionale (presupposto oggettivo)



5. Esiste un nuovo regime IVA per gli ETS che svolgono attività di formazione?

Con riguardo al requisito del riconoscimento pubblico, secondo le indicazioni fornite dalla prassi dell'Agenzia delle entrate:

- ❖ per gli organismi di formazione operanti in materie di competenza di soggetti pubblici diversi dall'Amministrazione della Pubblica Istruzione, il riconoscimento utile ai fini fiscali deve essere effettuato dai soggetti pubblici competenti per materia (Regioni, Enti locali, ecc.), con le modalità previste per le specifiche attività educative, didattiche e formative (ad esempio, con l'iscrizione in appositi albi o attraverso l'istituto dell'accREDITamento);
- ❖ sono riconducibili nell'ambito applicativo del beneficio dell'esenzione dall'IVA di cui all'articolo 10, n. 20) del DPR n. 633 del 1972, le prestazioni educative, didattiche e formative approvate e finanziate da enti pubblici (Amministrazioni statali, Regioni, Enti locali, Università, ecc.), in quanto in tale ipotesi, il finanziamento del progetto dal parte dell'ente pubblico costituirebbe il riconoscimento per atto concludente della specifica attività didattica e formativa posta in essere; è bene precisare che in questi casi l'esenzione è limitata all'attività di natura educativa e didattica specificatamente approvata e finanziata dall'ente pubblico e non si riflette sulla complessiva attività svolta dall'ente (cfr. Circolare n. 22/2008)



5. Esiste un nuovo regime IVA per gli ETS che svolgono attività di formazione?

Di recente, l'Agenzia delle entrate si è espressa in merito ad alcuni profili applicativi concernenti il requisito del "riconoscimento", funzionale alla fruizione del regime di esenzione IVA di cui al citato art. 10 n. 20). In particolare, nella risposta ad interpello n. 85/2021, l'Agenzia ha precisato che nel caso in cui il soggetto esercente l'attività di formazione abbia ottenuto il riconoscimento da parte di una Pubblica Amministrazione (Regione, Ente Locale, ecc.) competente per materia, non è possibile estendere l'esenzione in esame alle attività formative svolte al di fuori dell'ambito territoriale di quella Pubblica Amministrazione.

Ciò in quanto ogni Ente Regionale è un soggetto diverso dall'Amministrazione della Pubblica Istruzione e dunque adotta dei criteri di riconoscimento autonomi nelle sue rispettive aree di competenza



5. Esiste un nuovo regime IVA per gli ETS che svolgono attività di formazione?

Con l'avvento della Riforma, tuttavia, le attuali ipotesi soggettive di esenzione IVA (ad oggi riferite alle ONLUS) saranno applicabili oltre a coloro che operano in regime di convenzione ai soli enti del Terzo settore (ETS) non commerciali.

Di fatto, per valutare la spettanza o meno dell'esenzione, diventerà fondamentale l'inquadramento dell'ente come fiscalmente commerciale o meno, attraverso il duplice test dell'art. 79 del D.lgs. n. 117/2017 (CTS).

Inevitabili le conseguenze per gli enti che assumeranno la qualifica di impresa sociale. In tale ipotesi, ai fini dell'esenzione IVA di cui all'art. 10, si renderà necessario il riconoscimento pubblico, non potendo tali enti beneficiare delle ulteriori ipotesi previste dalla norma



5. Gli enti che ad oggi beneficiano della Mini IRES potranno continuare a fruire di tale regime accedendo alla Riforma?

L'art. 6 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, al comma 1, prevede che "l'imposta sul reddito delle persone giuridiche (ora IRES) è ridotta alla metà nei confronti dei seguenti soggetti:

- a) enti e istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza;
- b) istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali;
- c) enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione;
- c-bis) Istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, e loro consorzi nonché enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione dell'Unione europea in materia di "in house providing" e che siano costituiti e operanti alla data del 31 dicembre 2013".

Il comma 2 del medesimo articolo stabilisce che "per i soggetti di cui al comma 1 la riduzione compete a condizione che abbiano personalità giuridica".

Infine, il successivo comma 3 (aggiunto dall'art. 89, comma 5, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, a decorrere dal 3 agosto 2017, ai sensi di quanto disposto dall'art. 104, comma 3, del medesimo d.lgs. n. 117 del 2017) stabilisce che *"la riduzione non si applica agli enti iscritti nel Registro Unico nazionale del terzo settore (...)".*



5. Gli enti che ad oggi beneficiano della Mini IRES potranno continuare a fruire di tale regime accedendo alla Riforma?

La mini Ires quindi scomparirà a partire dal periodo di imposta successivo all'applicazione dei nuovi regimi fiscali previsti dal CTS.

Fino ad allora gli enti che rimarranno fuori dal Terzo settore potranno continuare ad applicare la riduzione Ires, con aliquota al 12%; quelli che si iscriveranno RUNTS invece, una volta intervenuta l'autorizzazione europea, perderanno l'agevolazione ma beneficeranno dei nuovi regimi fiscali introdotti dal Dlgs 117/17.

Faranno eccezione i cosiddetti rami degli enti religiosi civilmente riconosciuti dedicati al Terzo settore, i quali, con l'iscrizione al Runts potranno conservare la riduzione dell'Ires per le attività diverse da quelle istituzionali.



Grazie per la vostra attenzione

Avv. Gabriele Sepio



e-IUS

Sede Legale: Roma - Via dei
Redentoristi 9

Sito Web: www.e-ius.it

E-mail: info@e-ius.it

Tel. 06 89131373