



# **Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Monza e Brianza**

**TERZO SETTORE: UN PROPULSORE PER LO SVILUPPO ECONOMICO E SOCIALE.  
ASPETTI OPERATIVI E DI INDIRIZZO ALLA LUCE DELLA RIFORMA**

*Sporting Club, Monza – 15 marzo 2019*

# GLI ENTI DEL TERZO SETTORE: CARATTERISTICHE – REQUISITI SOGGETTIVI E OGGETTIVI

2

*Sporting Club Monza*

*15 marzo 2019*

# IL TERZO SETTORE

«TERZO» perché si colloca tra lo Stato e le imprese

3

# IL TERZO SETTORE

SI COMPONE DI UNA SERIE DI SOGGETTI ETEROGENEI,

## **ELENCO DI ALCUNI ENTI APPARTENENTI AL MONDO DEL NON PROFIT**

- 1. Le associazioni*
- 2. Le fondazioni*
- 3. Le organizzazioni di volontariato*
- 4. Le associazioni di promozione sociale*
- 5. Le cooperative sociali*
- 6. Le associazioni sportive dilettantistiche*

# IL TERZO SETTORE

QUESTI SOGGETTI SONO TRA LORO ETEROGENEI, MA HANNO DEGLI ELEMENTI IN COMUNE

# LA MISSIONE

**PERSEGUIRE FINALITA' CIVICHE,  
SOLIDARISTICHE E  
DI UTILITA' SOCIALE.**

## LE FINALITA' CIVICHE E SOLIDARISTICHE

- ▮ **FINALITA' CIVICA:** finalità dei cittadini, che è propria dei cittadini.
- ▮ **FINALITA' SOLIDARISTICA:** fondata sulla solidarietà. Condivisione di idee, di propositi e di responsabilità.
- ▮ **FINALITA' DI UTILITA' SOCIALE:** utile per la comunità di riferimento

# **PRIMA CARATTERISTICA DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE**

**PERSEGUONO UNA MISSIONE**



**FINALITA' CIVICHE, SOLIDARISTICHE E DI  
UTILITA' SOCIALE**

## ESEMPI DI «MISSIONE»

- ▮ **FAI – FONDO AMBIENTE ITALIANO:** (fondazione) promuovere una cultura di rispetto della natura, dell'arte, della storia e delle tradizioni d'Italia e tutelare il patrimonio.

## ESEMPI DI «MISSIONE»

- ▣ **A.V.I.S. – ASSOCIAZIONE NAZIONALE VOLONTARI ITALIANI DEL SANGUE –** ha lo scopo di promuovere la donazione di sangue intesa come valore umanitario universale ed espressione di solidarietà e di civismo, che configura il donatore quale promotore di un primario servizio socio-sanitario ed operatore della salute, anche al fine di diffondere nella comunità nazionale ed internazionale i valori della solidarietà, della gratuità, della partecipazione sociale e civile e della tutela del diritto alla salute.

## ESEMPI DI «MISSIONE»

- ▮ **FONDAZIONE TEATRO ALLA SCALA DI MILANO** .....persegue l'educazione musicale della collettività, la formazione professionale dei quadri artistici e tecnici, promuove la trasmissione dei valori civili fondamentali, in particolare verso i giovani, e la ricerca e la produzione musicale, anche in funzione di promozione sociale e culturale....conserva e valorizza il patrimonio storico culturale dei teatri ad essa affidati, con particolare riferimento al territorio nel quale opera; ne salvaguardia il patrimonio produttivo, musicale, artistico, tecnico e professionale.

## ESEMPI DI «MISSIONE»

- ▮ **UNICEF ITALIA (COMITATO ITALIANO PER L'UNICEF ONLUS) .....tutelare e promuovere i diritti dei bambini e degli adolescenti, nonché contribuire al miglioramento delle loro condizioni di vita**

# **SECONDA CARATTERISTICA DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE**

NON HANNO SCOPO DI LUCRO

L'UTILE DEVE ESSERE IMPIEGATO PER IL RAGGIUNGIMENTO DELLE  
FINALITA' PREVISTE DALLO STATUTO

NON PUO' ESSERE DISTRIBUITO AI SOCI

# **TERZA CARATTERISTICA DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE**

DEVONO SVOLGERE ATTIVITA' DI INTERESSE GENERALE

IMPATTO SOCIALE DELLE ATTIVITA'

( PRINCIPIO DELLA SUSSIDIARIETA' – AIUTO PER LA COMUNITA' )

## DIFFERENZA CON LE IMPRESE

L'impresa si costituisce per effettuare un'attività di prestazione di servizi o un'attività di cessione di beni, con lo scopo di conseguire un utile.

In un **ente del Terzo Settore** lo scopo è una «**missione**».

La «missione» è comune a tutti gli enti che operano nel non profit.

# LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE

## IL QUADRO NORMATIVO DELLA RIFORMA

- ▣ LEGGE DELEGA 6 GIUGNO 2016 N. 106  ha stabilito i criteri direttivi e i principi
- ▣ DECRETO LEGISLATIVO 6 MARZO 2017, N. 40 recante « *Istituzione e disciplina del servizio civile universale* »
- ▣ DECRETO LEGISLATIVO 3 LUGLIO 2017, N. 111 recante « *Disciplina dell'Istituto del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche* »
- ▣ DECRETO LEGISLATIVO 3 LUGLIO 2017, N. 112 recante « *Revisione della disciplina in materia di impresa sociale* »
- ▣ DECRETO LEGISLATIVO 3 LUGLIO 2017, N. 117 recante « *Codice del Terzo settore* »
- ▣ DECRETI CORRETTIVI LUGLIO/AGOSTO 2018
- ▣ ALTRI INTERVENTI A DICEMBRE 2018 – FEBBRAIO 2019

The logo for Studio Beretta, featuring the name in a stylized, 3D-effect font with a shadow, set against a light yellow rectangular background.

STUDIOBERETTA

# IL CODICE DEL TERZO SETTORE

19

## IL CODICE DEL TERZO SETTORE

- COMPITO DEL CODICE DEL TERZO SETTORE: riordinare e revisionare l'intera disciplina in materia di enti del Terzo settore, nel rispetto del principio della specialità che caratterizza gli enti stessi;

# ENTI DEL TERZO SETTORE

DEFINIZIONE E REQUISITI

## DEFINIZIONE DI ENTE DEL TERZO SETTORE. REQUISITI

- **REQUISITI SOGGETTIVI.** Sono Enti del Terzo settore:
- 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;
- Gli altri enti di carattere privato, diversi dalle società.

## DEFINIZIONE DI ENTE DEL TERZO SETTORE. REQUISITI

### □ REQUISITI OGGETTIVI.

- Costituzione ai fini del perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale ( LA MISSIONE)
- Assenza dello scopo di lucro:
- Svolgimento di una o più attività di interesse generale, in via esclusiva o principale;
- Esercizio delle attività in forma di: azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni e servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni e servizi;
- Iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore.

# ENTI ESCLUSI DALLA DEFINIZIONE DI ENTE DEL TERZO SETTORE

- Amministrazioni pubbliche;
- Formazioni e associazioni politiche;
- Sindacati;
- Associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche;
- Associazioni dei datori di lavoro
- Enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti.

## ( segue) LE EX IPAB

Possono assumere la qualifica di ente del Terzo settore le associazioni o fondazioni di diritto privato ex Ipab derivanti dai processi di trasformazione delle istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza , in quanto la nomina, da parte della pubblica amministrazione, degli amministratori di tali enti si configura come espressione della rappresentanza della cittadinanza, sicché è sempre esclusa qualsiasi forma di controllo da parte della pubblica amministrazione.

La nomina degli amministratori da parte della pubblica amministrazione non si configura, quindi, come mandato fiduciario con rappresentanza.

## ENTI RELIGIOSI

Agli enti religiosi civilmente riconosciuti si applica la normativa del codice del Terzo settore **limitatamente allo svolgimento delle attività di interesse generale**, a condizione che, per tali attività adottino un **regolamento** (redatto nella forma dell'atto pubblico o scrittura privata autenticata e depositato nel Registro unico nazionale del Terzo settore).

Per lo svolgimento delle attività di interesse generale deve essere costituito un **patrimonio destinato** e devono essere tenute separatamente le scritture contabili.

## **ALCUNI CHIARIMENTI SUI REQUISITI OGGETTIVI DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE**

**LA MISSIONE E LO SVOLGIMENTO DI ATTIVITA' DI INTERESSE GENERALE SONO REQUISITI INDEROGABILI E PERTANTO L'INSERIMENTO NELLO STATUTO DELLE PREDETTE CLAUSOLE E' OBBLIGATORIO.**

**L'ENTE DEL TERZO SETTORE SI QUALIFICA:**

- 1) PER L'ESERCIZIO, IN VIA ESCLUSIVA O PRINCIPALE, DI UNA O PIU' ATTIVITA' DI INTERESSE GENERALE,**
- 2) RIVOLTE AL PERSEGUIMENTO DI FINALITA' CIVICHE, SOLIDARISTICHE E DI UTILITA' SOCIALE ( MISSIONE)**

## **( segue) ALCUNI CHIARIMENTI SUI REQUISITI OGGETTIVI DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE**

**LO STATUTO DOVRA' INDICARE:**

- 1) LE FINALITA' PERSEGUITE ( LA MISSIONE)**
- 2) ESERCIZIO IN VIA ESCLUSIVA O PRINCIPALE DI ATTIVITA' DI INTERESSE GENERALE**

**NELLO STATUTO ANDRANNO RIPRODOTTE UNA O PIU' FATTISPECIE  
CONTENUTE NELL'ARTICOLO 5 DEL CODICE DEL TERZO SETTORE.**

## I REQUISITI OGGETTIVI DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE. LE ATTIVITA' DI INTERESSE GENERALE

- a) interventi e servizi sociali ai sensi dell'articolo 1, commi 1 e 2, della legge 8 novembre 2000, n. 328, e successive modificazioni,  
e interventi, servizi e prestazioni di cui alla legge 5 febbraio 1992, n. 104, e alla legge 22 giugno 2016, n. 112, e successive modificazioni;
- b) interventi e prestazioni sanitarie;
- c) prestazioni socio-sanitarie di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 14 febbraio 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 129 del 6 giugno 2001, e successive modificazioni;
- d) educazione, istruzione e formazione professionale, ai sensi della legge 28 marzo 2003, n. 53, e successive modificazioni, nonché  
le attività culturali di interesse sociale con finalità educativa;

## SEGUE ATTIVITA' DI INTERESSE GENERALE

- e) interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi, nonché alla tutela degli animali e prevenzione al randagismo, ai sensi della legge 14 agosto 1991, n. 281;
- f) interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale del paesaggio, ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, e successive modificazioni;
- g) formazione universitaria e post-universitaria;
- h) ricerca scientifica di particolare interesse sociale;
- i) organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, incluse attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato e delle attività di interesse generale di cui all'articolo 5 del codice del Terzo settore;

## SEGUE ATTIVITA' DI INTERESSE GENERALE

j) radiodiffusione sonora a carattere comunitario, ai sensi dell'articolo 16, comma 5, della legge 6 agosto 1990, n. 223, e successive modificazioni;

k) organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso;

l) formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo, alla prevenzione del bullismo e al contrasto della povertà educativa;

m) servizi strumentali ad enti del Terzo settore resi da enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo settore;

n) cooperazione allo sviluppo, ai sensi della legge 11 agosto 2014, n. 125, e successive modificazioni;

## SEGUE ATTIVITA' DI INTERESSE GENERALE

o) attività commerciali, produttive, di educazione e informazione, di promozione, di rappresentanza, di concessione in licenza di marchi di certificazione, svolte nell'ambito o a favore di filiere del commercio equo e solidale, da intendersi come un rapporto commerciale con un produttore operante in un'area economica svantaggiata, situata, di norma, in un Paese in via di sviluppo, sulla base di un accordo di lunga durata finalizzato a promuovere l'accesso del produttore al mercato e che preveda il pagamento di un prezzo equo, misure di sviluppo in favore del produttore e l'obbligo del produttore di garantire condizioni di lavoro sicure, nel rispetto delle normative nazionali ed internazionali, in modo da permettere ai lavoratori di condurre un'esistenza libera e dignitosa, e di rispettare i diritti sindacali, nonché di impegnarsi per il contrasto del lavoro infantile;

## SEGUE ATTIVITA' DI INTERESSE GENERALE

- p) servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone di cui all'articolo 2, comma 4, del decreto legislativo recante revisione della disciplina in materia di impresa sociale, di cui all'articolo 1, comma 2, lettera c), della legge 6 giugno 2016, n. 106;
- q) alloggio sociale, ai sensi del decreto del Ministero delle infrastrutture del 22 aprile 2008, e successive modificazioni, nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi;
- r) accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti;
- s) agricoltura sociale, ai sensi dell'articolo 2 della legge 18 agosto 2015, n. 141, e successive modificazioni;
- t) organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche;

## SEGUE ATTIVITA' DI INTERESSE GENERALE

- u) beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti di cui alla legge 19 agosto 2016, n. 166, e successive modificazioni, o erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale a norma del presente articolo;
- v) promozione della cultura della legalità, della pace tra i popoli, della nonviolenza e della difesa non armata;
- w) promozione e tutela dei diritti umani, civili, sociali e politici, nonché dei diritti dei consumatori e degli utenti delle attività di interesse generale di cui al presente articolo, promozione delle pari opportunità e delle iniziative di aiuto reciproco, incluse le banche dei tempi di cui all'articolo 27 della legge 8 marzo 2000, n. 53, e i gruppi di acquisto solidale di cui all'articolo 1, comma 266, della legge 24 dicembre 2007, n. 244;

## SEGUE ATTIVITA' DI INTERESSE GENERALE

- x) cura di procedure di adozione internazionale ai sensi della legge 4 maggio 1983, n. 184;
- y) protezione civile ai sensi della legge 24 febbraio 1992, n. 225, e successive modificazioni;
- z) riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata.

## **SEGUE ATTIVITA' DI INTERESSE GENERALE E ALTRI ELEMENTI DA INSERIRE NELLO STATUTO**

A SEGUITO DI ELENCAZIONE DELLE FATTISPECIE CONTENUTE  
NELL'ARTICOLO 5 DEL CODICE DEL TERZO SETTORE

- ▮ INSERIRE ULTERIORI SPECIFICAZIONI CIRCA I CONTENUTI DELLE  
ATTIVITA'DI INTERESSE GENERALE.
  
- ▮ INOLTRE, INSERIRE NELLO STATUTO: L'ASSENZA DEL FINE LUCRATIVO ( e  
tutte le norme riguardanti il divieto di distribuzione anche indiretta di utili) e le  
norme riguardanti LA DEVOLUZIONE DEL PATRIMONIO.

## LE ATTIVITA' DIVERSE

Gli enti del Terzo settore possono esercitare attività diverse da quelle elencate nell'articolo 5 del codice del Terzo settore.

### CONDIZIONI PER L'ESERCIZIO DELLE ATTIVITA' DIVERSE:

- 1) L'atto costitutivo e lo statuto devono consentire l'esercizio delle attività diverse e devono indicare l'organo competente a deliberare l'elenco delle attività diverse;
- 2) Le attività diverse devono essere secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale;
- 3) Occorre valutare le risorse impiegate nelle attività diverse rispetto alle risorse impiegate nelle attività di interesse generale.

Con apposito decreto sono definiti criteri e limiti al fine di una corretta definizione di «secondarietà» e «strumentalità».

## **I REQUISITI OGGETTIVI DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE. ASSENZA DELLO SCOPO DI LUCRO**

- ▣ **UTILIZZAZIONE DEL PATRIMONIO.** Il patrimonio degli enti del Terzo settore (comprensivo di eventuali ricavi, rendite, proventi, entrate..) è utilizzato per lo svolgimento dell'attività prevista dallo statuto ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.
- ▣ **DIVIETO DI DISTRIBUZIONE.** E' vietata la distribuzione, anche indiretta, di utili ed avanzi di gestione, fondi, riserve ai seguenti soggetti:
  - ▣ Fondatori
  - ▣ Associati
  - ▣ Lavoratori e collaboratori
  - ▣ Amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di ogni altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto associativo.

## **I REQUISITI OGGETTIVI. ISCRIZIONE NEL REGISTRO UNICO NAZIONALE DEL TERZO SETTORE**

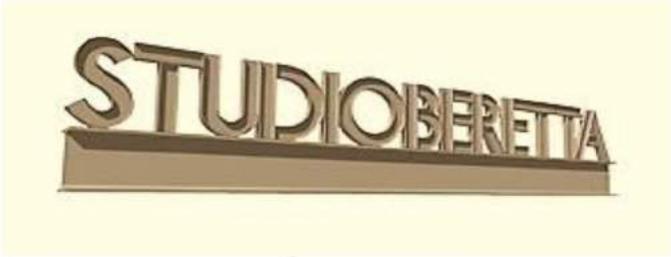
- L'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore costituisce condizione per la definizione di «ente del Terzo settore». Gli estremi dell'iscrizione devono essere indicati negli atti, nella corrispondenza e nelle comunicazioni al pubblico.
- Il Registro unico nazionale del Terzo settore è istituito presso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali.
- Il Registro è gestito su base territoriale

## **LE PROVE DEL PERSEGUIMENTO DI FINALITA' CIVICHE, SOLIDARISTICHE E DI UTILITA' SOCIALE.**

- ▢ Tenuta delle scritture contabili;
- ▢ Redazione del bilancio di esercizio e il deposito del bilancio nel Registro nazionale del Terzo settore;
- ▢ Redazione della relazione di missione;
- ▢ Redazione e deposito del bilancio sociale per gli enti di maggiori dimensioni;
- ▢ Tenuta dei libri sociali: libro degli associati – libro delle adunanze e deliberazioni delle assemblee – libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di amministrazione – libro della adunanze e delle deliberazioni dell'organo di controllo -
- ▢ Tenuta del Registro dei volontari.

## *Dal discorso di fine anno del Presidente della Repubblica Sergio Mattarella*

- *“le realtà del terzo settore rappresentano una rete preziosa di solidarietà. E’ l’Italia che ricuce e che dà fiducia”*
- *« le realtà del terzo settore suppliscono a lacune o a ritardi dello Stato negli interventi in aiuto dei più deboli, degli emarginati, di anziani soli, di famiglie in difficoltà, di senzatetto »*
- *“E’ l’immagine dell’Italia positiva, che deve prevalere”*



STUDIOBERETTA

***GRAZIE PER L'ATTENZIONE***

SUSANNA BERETTA

42



**Unione Giovani Dottori Commercialisti  
ed Esperti Contabili di Monza e Brianza**

---

**Terzo settore: un propulsore per lo sviluppo economico e sociale.  
Aspetti operativi e di indirizzo alla luce della riforma**



**Monza 15 marzo 2019**



**Associazioni e Fondazioni: nuova procedura per l'acquisto  
della personalità giuridica. Il regime transitorio e  
l'adeguamento degli statuti.**

**Intervento di Maria Nives Iannaccone**



[www.iannacconerinaldi.it](http://www.iannacconerinaldi.it)

L'attuale sistema di acquisto della personalità giuridica disciplinato dall'art. 1 del DPR 361/2000 si ha mediante il riconoscimento determinato dall'iscrizione nel Registro delle persone giuridiche, a seguito del positivo controllo prefettizio o della regione riguardo la sussistenza delle condizioni previste dalla legge per la costituzione dell'ente, nonché riguardo alla liceità e possibilità dello scopo e alla adeguatezza del patrimonio iniziale rispetto alla finalità dell'ente.

Il sistema attuale è ancora sostanzialmente di tipo concessorio. Per tali motivi la legge delega 6 giugno 2016 n. 106, all'art. 3 comma 1 lett. a), aveva autorizzato il Governo a modificare il Codice civile e l'attuale disciplina per "rivedere e semplificare il procedimento per il riconoscimento della personalità giuridica, definire le informazioni obbligatorie da inserire negli statuti e negli atti costitutivi". Questo sistema rimane per tutti gli enti non profit che scelgano di non essere ETS.

Il riformatore ha voluto comunque conservare anche per gli enti del Terzo settore il vecchio sistema, realizzando in tal modo il c.d. doppio binario: il nuovo procedimento di iscrizione nel RUNTS viene concepito come “deroga” alla disciplina normalmente prevista per gli enti di diritto privato di cui al DPR 361/2000, che pertanto prende il ruolo di “sistema generale” rispetto a quello “speciale” di riconoscimento della personalità giuridica degli enti del Terzo settore previsto dall’art. 22.

Agli enti del Terzo settore è riconosciuta una doppia opzione: oltre al sistema tradizionale di tipo concessorio, essi possono acquisire la personalità giuridica attraverso la procedura semplificata prevista dall'art. 22 del D. Lgs. n. 117/2017, costituita da un sistema normativo che riproduce in gran parte la disciplina dei controlli sugli atti costitutivi e modificativi delle società di capitali.

## Vantaggi del sistema normativo:

- riduzione dei tempi per la conclusione del procedimento;
- certezza riguardo i presupposti e le condizioni per l'ottenimento della personalità giuridica;
- assenza di qualunque discrezionalità (tecnico/amministrativa) dei soggetti preposti al controllo.

## Requisiti dell'art. 22:

- Forma obbligata: atto pubblico (richiesta anche per Enti filantropici e Centri Servizi per il Volontariato);
- Il notaio è competente a verificare la sussistenza delle condizioni di legge sia in fase costitutiva che in fase di successive modifiche;
- Oggetto della verifica del Notaio: il rispetto delle condizioni previste dalla legge per la costituzione dell'ente, ed in particolare dalle disposizioni del CdTS con riferimento alla sua natura di ETS, nonché del patrimonio minimo.

Se il notaio non ritiene sussistenti le condizioni di legge, deve darne comunicazione motivata, non oltre trenta giorni ai fondatori o agli amministratori dell'ente.

In caso di rifiuto di iscrizione l'ente potrà:

- modificare l'atto in conformità ai rilievi effettuati dal notaio;
- ricorrere all'ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore al fine di ottenere l'iscrizione negata dal notaio;
- attivare il procedimento alternativo di riconoscimento della personalità giuridica a sensi del DPR 361/2000;
- rinunciare, se associazione, alla personalità giuridica ed operare come ente non riconosciuto.

- Il Notaio è tenuto a depositare l'atto presso il RUN entro i venti giorni dal suo ricevimento;
- l'ufficio del RUNTS territorialmente competente può solo verificare la regolarità formale della documentazione, e iscrive al RUNTS; non è previsto un termine perché l'ufficio iscriva;
- con l'iscrizione l'ente assume la personalità giuridica e con quella la piena autonomia patrimoniale;
- Se un ente già iscritto nel RPG vuole iscriversi al RUN può farlo senza che ciò comporti estinzione della Persona giuridica;
- Le successive modifiche statutarie devono risultare da atto pubblico e diventano efficaci dalla iscrizione nel RUNTS.

La nuova normativa richiede, in sede di costituzione, una somma liquida e disponibile:

a) di euro 30.000 per le fondazioni

b) di euro 15.000 per le associazioni.

Se si tratta di beni diversi dal denaro (materiali e immateriali) è necessaria la relazione giurata di un revisore legale o di una società di revisione iscritti all'apposito registro.

Sono dettate norme a tutela dell'integrità del patrimonio durante la vita dell'ente analoghe a quelle dettate in tema di società di capitali negli artt. 2446-2447-2482 bis e 2482 ter c.c.

Quali enti potranno ricorrere alla procedura speciale del riconoscimento della personalità giuridica a sensi dell'art. 22?  
Casi dubbi:

a) le associazioni e le fondazioni che assumono la qualifica di “impresa sociale”. Ai sensi dell'art. 1 comma 5 del DLgs. 112/2017 il sistema speciale di riconoscimento della personalità giuridica di cui all'art. 22 si ritiene compatibile anche a questi enti. Però l'equivalenza di cui all'art. 11 comma 3 opera solo per l'acquisto della qualifica di ETS; quindi per ottenere la personalità giuridica è necessaria l'iscrizione al RUNTS.

b) Enti del terzo settore che si costituiscano utilizzando i modelli standard tipizzati previsti dall'art. 47. Questa modalità di costituzione non può essere utilizzata da chi voglia assumere la personalità giuridica.

Infatti il decreto correttivo 105/2018 del DLgs. 117/2017 modificato il comma 1 dell'art. 22, come segue: “Le associazioni e le fondazioni del Terzo possono, in deroga al decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361, acquistare la personalità giuridica mediante l'iscrizione nel registro unico nazionale del Terzo settore ai sensi del presente articolo”; quindi soltanto in presenza di tutte le condizioni ivi contenute.

Il comma 1-bis dell'art. 22, ha previsto la “sospensione degli effetti dell'iscrizione nel RPG” per quelle associazioni e fondazioni già iscritte ai sensi del DPR 361/2000 e che “ottengono l'iscrizione nel RUNTS ai sensi delle disposizioni del presente articolo e nel rispetto dei requisiti ivi indicati”. Nell'ambito dell'art. 22, il controllo notarile per l'iscrizione dell'atto modificativo nel RUNTS deve ritenersi come esclusivo, salvo la competenza successiva ed eventuale dell'Ufficio del RUNTS nell'ipotesi di rifiuto di iscrizione.

Segue comma 1 bis: “Nel periodo di sospensione le predette associazioni e fondazioni non perdono la personalità giuridica acquisita con la pregressa iscrizione e non si applicano le disposizioni di cui al citato decreto del Presidente della repubblica n. 361 del 2000”. Con l’iscrizione dell’ente nel RUN, quindi, non vi sarebbe più motivo per continuare ad applicare ad esso le norme (comprese quelle sui controlli) dettate in precedenza. Cessa il controllo di Prefetture e Regioni.

Mancato coordinamento per:

- Incoerenza tra il primo ed il secondo comma dell'art. 22 (gli enti possono... il notaio deve...);
- la coesistenza dei due differenti procedimenti: quello previsto dal DPR 361/2000 e quello introdotto dall'art. 22 del CTS;
- i rapporti tra il procedimento di iscrizione previsto dall'art. 22, nel quale assume un ruolo centrale il notaio e quello ordinario di cui agli artt. 47 e 48 del Dlgs. 117/2017, nell'ambito del quale il controllo è affidato all'ufficio del registro;
- tra i diversi sistemi di pubblicità legale: quello delle persone giuridiche di cui al libro I del Codice civile e quello degli enti del Terzo settore.

Differenza tra il controllo notarile e quello dell'autorità governativa: mentre quest'ultima è tenuta a verificare solamente l'esistenza delle condizioni per il riconoscimento della personalità giuridica, il controllo del notaio, invece, pur avendo in parte il medesimo oggetto include anche la verifica dei requisiti per l'acquisto della qualifica di ente del Terzo settore.

E' opportuno inserire nell'atto costitutivo di una fondazione o di un'associazione che intenda acquistare la personalità giuridica o anche nel verbale di un'associazione non riconosciuta che decida di passare alla forma di associazione riconosciuta:

- a) La volontà dell'associazione di acquisire la personalità giuridica
- b) La scelta di avvalersi della procedura semplificata prevista dall'art. 22

## Norme transitorie di natura fiscale

Il primo comma dell'art. 104 prevede solo per ODV, APS, ONLUS e cooperative sociali, un anticipo “in via transitoria” dal primo gennaio 2018 di alcune normative fiscali.

Per tutti gli altri ETS, a sensi dell'art. 104 secondo comma, il titolo X del CdTS (regime fiscale) entrerà in vigore a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Europea (di cui all'art. 101 decimo comma) ma “non prima del periodo di imposta successivo di operatività” del RUN.

Norme transitorie:

L'art. 101 comma 2 stabilisce che alle ODV, APS, ONLUS iscritte nei loro registri speciali che si adeguano alle disposizioni inderogabili del CdTS entro 24 mesi dalla sua entrata in vigore, continuano ad applicarsi le norme previgenti ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione.

Il terzo comma stabilisce che: “Il requisito dell'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore previsto dal presente decreto, nelle more dell'istituzione del Registro medesimo, si intende soddisfatto da parte delle reti associative e degli enti del Terzo settore attraverso la loro iscrizione ad uno dei registri attualmente previsti dalle normative di settore”.

Quale futuro per ODV, APS, ONLUS con la piena operatività della riforma?

- Per ODV e per APS è prevista la loro iscrizione d'ufficio nel RUNTS mediante la procedura di "trasmigrazione" regolata dall'art. 54 pertanto non ci saranno ODV o APS che non vi siano iscritte e quindi che non siano ETS;
- le ONLUS non esisteranno più perché la loro disciplina (artt. da 10 a 29 del D. L.vo n. 460/1997) sarà abrogata a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Europea, ma non prima del periodo di imposta successivo quello di operatività del RUNTS.

Cosa ne sarà di OdV, APS e ONLUS che non si adeguano entro il 3 agosto 2019? La normativa non risponde in modo espresso a questo interrogativo.

La legge dice che “continuano ad applicarsi le norme previgenti ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione degli enti nei Registri....» (art. 101 secondo comma).

Ne deriverebbe che qualora non si adeguassero, cesserebbero gli effetti della loro iscrizione, con la conseguenza che non si potrebbero più applicare le norme «speciali» vigenti per le ONLUS ex D. Lgs. 460/1997 e neanche quelle degli art. 32 e ss per OdV e APS. Verrebbe meno anche quella anticipazione di agevolazioni fiscali prevista dall'art. 104 primo comma.

Cosa succede se non dovesse accadere nulla, se cioè gli enti non si adeguassero e non ci fosse alcun controllo da parte delle autorità preposte a verificare che si siano adeguati:

- OdV e APS, non passando il controllo dell'Ufficio del RUN previsto dall'art.54 in sede di trasmigrazione, diventerebbero associazioni regolate dal codice civile e fiscalmente soggette alle disposizioni di cui agli art. 73 e 143 e ss. del DPR 917/1986;
- per le ONLUS, una volta venuta meno la disciplina che le regola, si realizzerebbe una perdita della qualifica di ONLUS con conseguente obbligo di devoluzione del patrimonio a sensi art. 10 primo comma lettera f) D. Lgs. n. 460/1997.

Cosa ne sarà delle ONLUS che non si iscrivono al RUNTS?

L'art. 101 ottavo comma dice: “La perdita della qualifica di ONLUS, a seguito dell'iscrizione nel Registro unico nazionale degli enti del Terzo settore, anche in qualità di impresa sociale, non integra un'ipotesi di scioglimento dell'ente ai sensi e per gli effetti di quanto previsto dagli articoli 10, comma 1, lettera f), del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, e articolo 4, comma 7, lettera b), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633».

Come interpretare la dizione «possono modificare i propri statuti con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria?»

Bisogna distinguere tra:

a) adeguamento minimo od obbligatorio: volto a rimuovere tutte le clausole precedenti in contrasto con le norme inderogabili sopravvenute e ad inserire alcuni elementi e requisiti imposti dalla riforma

b) adeguamento “disapplicativo” del nuovo diritto: inserimento di clausole statutarie che escludono l’applicazione di nuove norme derogabili. Con tale adeguamento si vuole evitare l’applicazione di disposizioni derogabile eventualmente anche al fine di conservare l’assetto e la struttura precedente dell’ente se ancora compatibile con le nuove disposizioni;

c) adeguamento evolutivo del nuovo diritto: si tende a sfruttare i nuovi spazi di autonomia statutaria offerti dalla riforma (es. clausole che prevedono l’inserimento nell’oggetto sociale di attività diverse da quella di interesse generale; clausole che consentono l’intervento degli associati in assemblea mediante mezzi di telecomunicazione).

Le deliberazioni sub a) e sub b) possono adottarsi con l'utilizzo delle modalità dell'assemblea ordinaria e dei quorum ridotti; per l'adozione di quelle sub c) valgono le regole di diritto comune (quorum di legge o, se diversi, di statuto).

La circolare ministeriale n. 20 del 27 dicembre 2019 ha chiarito che per gli enti con personalità giuridica è necessario l'atto pubblico.

La Circolare n. 20 del 27 dicembre 2019 intende chiarire:

- quale sia il contenuto obbligatorio degli statuti degli enti obbligati ad adeguarsi (norme inderogabili);
- quali siano le disposizioni che possono essere derogate con clausole statutarie che ne escludano l'applicazione;
- quali norme riconoscano una mera facoltà;
- quando potersi avvalere delle modalità semplificate consentite dall'art. 101 secondo comma;
- quale forma sia necessaria utilizzare per deliberare gli adeguamenti.

L'adeguamento lascia molti interrogativi inerenti:

- se per gli enti iscritti al RPG sia sufficiente l'adozione della decisione di modifica fatti dall'organo competente o non sia anche necessaria l'iscrizione al RPG con efficacia costitutiva;
- se per le ONLUS sia possibile adottare uno statuto adeguato soggetto a condizione dell'iscrizione al RUNTS;
- se per le ONLUS iscritte al RPG questo secondo statuto inefficace sia o meno accettato da Prefetture e Regioni;
- se sia o meno necessario un nuovo intervento del notaio prima della iscrizione al RUNTS o se si possa delegare l'organo amministrativo;
- la procedura da seguire qualora un'associazione non riconosciuta che si costituisca o che si adegui ora, intenda assumere la personalità giuridica a sensi dell'art 22.

Norme inderogabili per OdV e APS: la forma; l'attività; il numero degli associati; la denominazione.

Dell'adeguamento fa parte la rimozione dagli statuti di quelle clausole espressamente in deroga a norme inderogabili che prevedano: la trasferibilità della quota per APS e eventuali criteri discriminatori per ammissione associati; limiti del diritto di voto per gli associati; limiti alla competenza prevista per l'assemblea dall'art. 25; eventuale previsione di nomine di consiglieri fuori degli associati per le OdV; previsione di competenza esterna per la nomina dei consiglieri, fatta eccezione per quanto stabilito dal 5° comma art. 26; previsioni statutarie inerenti l'organo di controllo ed il revisore diverse da quelle indicate dagli art.30 e 31.

Secondo la circolare n. 20 le ODV dovranno adeguarsi assumendo la forma giuridica necessaria ovvero quella associativa.

Gli statuti delle ODV devono necessariamente conformarsi al dettato dell'articolo 32, comma 1, con specifico riguardo alle finalità perseguite e alle modalità di svolgimento delle attività di interesse generale (attraverso, cioè, l'apporto prevalente dei volontari associati). Analoga portata cogente presenta l'articolo 34. Viceversa, dall'articolo 33, in tema di risorse, non deriva uno specifico obbligo di adeguamento statutario, essendo la materia direttamente disciplinata dalla fonte di rango primario.

Secondo la circolare n. 20, gli statuti delle APS, devono contenere la specificazione dei destinatari delle attività svolte (associati, loro familiari o terzi) e le modalità di svolgimento delle stesse (ricorso prevalente all'attività volontaria degli associati o delle persone aderenti agli enti associati), mentre non è necessaria una conformità espressa all'articolo 36 inerente le risorse lavorative e i rapporti tra forza lavoro dei volontari e quella dei lavoratori impiegati le cui disposizioni sono immediatamente applicabili anche in assenza di previsione statutaria.

E' inderogabile la previsione in tema di limitazioni e discriminazioni nell'accesso e nella partecipazione alla vita associativa (comma 2 art. 35), avente lo scopo di garantire condizioni di uguaglianza e democraticità. Conseguenzialmente, gli statuti delle associazioni di promozione sociale non possono contenere alcuna disposizione in difformità a tali principi.

Nuove disposizioni derogabili mediante specifica clausola statutaria: sono quelle disposizioni per le quali il legislatore utilizza la dizione: «Se l'atto costitutivo o lo statuto non dispongono diversamente...», e quindi:

Modalità di ammissione degli associati (art. 23 ); rappresentanza degli associati in assemblea (art. 24 terzo comma); mezzi di telecomunicazione per intervenire in assemblea; previsione di assemblee separate per associazioni con più di 500 associati; modifiche alle competenze dell'assemblea per associazioni con più di 500 associati; norme inerenti le nomine degli amministratori (art. 26 commi 3, 4 e 5).

Grazie per l'attenzione



**IANNACCONO RINALDI NOTAI**

---

STUDIO NOTARILE - CIVIL LAW NOTARY FIRM

[www.iannacconerinaldi.it](http://www.iannacconerinaldi.it)



**Unione Giovani Dottori Commercialisti  
ed Esperti Contabili di Monza e Brianza**

---

# IMPRESE SOCIALI E COOPERATIVE SOCIALI : NOVITA' e CHIARIMENTI

Monza, 15 marzo 2019

# DEFINIZIONE DI IMPRESA SOCIALE

La normativa italiana definisce imprese sociali tutte quelle organizzazioni private senza scopo di lucro che esercitano in via stabile e principale un'attività economica di produzione e di scambio di beni e di servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale. [art.1 D.Lgs. 155/2006]

- Le imprese sociali devono svolgere la propria attività utilizzando **modalità di gestione trasparenti e responsabili**, e cercando di coinvolgere un numero sempre maggiore di lavoratori, di utenti e di altri soggetti interessati all'attività.

- Sono compatibili ad acquisire la qualifica di imprese sociali tutte le organizzazioni di tipo privato, **escluse** le amministrazioni pubbliche, le società costituite da un unico socio persona fisica e le organizzazioni che erogano la loro produzione ai soci o agli associati.
- In particolare, possono acquisire la qualifica di imprese sociali:
  - Associazioni e Fondazioni;
  - Cooperative;
  - Società di capitali diverse da quelle con unico socio persona fisica;
  - Enti ecclesiastici e delle confessioni religiose.

# ATTO COSTITUTIVO

- La forma ed il contenuto dell'atto costitutivo delle imprese sociali vengono disciplinati dall'art. 5 del D.Lgs. 112/2017.
- La forma prescritta dal legislatore è quella di **atto pubblico**.
- Per quanto riguarda il contenuto, l'atto costitutivo dovrà evidenziare il **carattere sociale dell'impresa**, e in particolare dovrà indicare l'**oggetto sociale** e l'**assenza dello scopo di lucro**.
- Nella denominazione dell'impresa sociale è **obbligatorio** l'utilizzo della locuzione "impresa sociale".

- ***L'atto costitutivo*** dovrà inoltre specificare:
  - i requisiti di onorabilità, professionalità e indipendenza dei soggetti che assumono cariche sociali;
  - le regole e le modalità di ammissione e di esclusione dei soci secondo il principio di non discriminazione;
  - la possibilità di rivolgersi all'Assemblea dei soci in caso di diniego di ammissione o di esclusione;
  - l'obbligo di redazione e di deposito (presso il Registro delle imprese) del bilancio sociale, nonché di un documento che evidenzi adeguatamente la situazione patrimoniale ed economica dell'impresa sociale;
  - le forme di coinvolgimento e le modalità di partecipazione all'Assemblea dei soci dei lavoratori e dei destinatari dell'attività;

- i modi di devoluzione del patrimonio in caso di cessazione dell'attività o di perdita volontaria della qualifica di impresa sociale.
- L'atto costitutivo e lo statuto, nonché le loro eventuali modifiche successive, dovranno essere depositati entro 30 giorni a cura del notaio o degli amministratori presso l'Ufficio del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede legale, per l'iscrizione nell'apposita sezione.

# COOPERATIVE SOCIALI

- Le cooperative sociali sono state introdotte nel nostro ordinamento con la Legge n° 381 del 8/11/1991.
- L'art. 1 specifica il loro scopo sociale e la loro attività:
  - **scopo sociale:** perseguire l'interesse generale della comunità alla promozione umana e all'integrazione sociale dei cittadini
  - **attività:** gestione di servizi socio-sanitari ed educativi, oppure svolgimento di attività diverse (agricole, industriali, commerciali o di servizi) finalizzate all'inserimento lavorativo di persone svantaggiate.

- In base all'attività svolta si possono distinguere due tipologie di cooperative sociali: quelle di tipo A e quelle di tipo B
- Vengono definite **“di tipo A”** tutte quelle cooperative sociali che gestiscono **servizi sociali** (ad esempio centri di aggregazione per ragazzi o centri sociali per anziani), **sanitari** (ad esempio strutture sanitarie o assistenza domiciliare per anziani) e/o **educativi** (ad esempio centri ludici o centri educativi per ragazzi).
- Vengono definite **“di tipo B”** tutte quelle cooperative sociali che svolgono qualsiasi attività produttiva col fine di facilitare **l'inserimento nel mondo lavorativo di soggetti socialmente svantaggiati**, quali ad esempio portatori di handicap, tossicodipendenti, alcolizzati e malati psichici.

- La circolare n° 153 del 08/11/1996 del Ministero del Lavoro (precisamente della Direzione generale delle cooperative - Divisione II) offre la possibilità alle cooperative sociali di essere contemporaneamente di tipo A e di tipo B, purché rispettino le seguenti condizioni:
  - le tipologie di svantaggio e/o le aree di intervento esplicitamente indicate nell’oggetto sociale devono essere tali da postulare attività coordinate per l’efficace raggiungimento delle finalità attribuite alle cooperative sociali;
  - il collegamento funzionale tra le attività di tipo A e B deve risultare chiaramente indicato nello statuto;
  - l’organizzazione amministrativa deve essere tale da consentire la netta separazione delle gestioni relative alle attività esercitate, al fine di applicare correttamente le eventuali agevolazioni fiscali.

# NOVITA' E PRECISAZIONI

- Nota 2491/2018 del Ministero del Lavoro
- Circolare del Ministero dello Sviluppo economico 3711/c del 2/01/2019
- Parere congiunto Ministero Sviluppo Economico e Ministero del Lavoro e delle politiche sociali del 31/1/2019 su richiesta delle Associazioni di Rappresentanza
- Documento congiunto Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e della Alleanza Cooperative

N.B. Tutti i documenti sono allegati in calce alla presente relazione

# SINTESI DEL CONTENUTO DEI DOCUMENTI

- Art. 1 cm 4 d.lgs 112/2017 :
  - i. Le cooperative sociali ed i loro consorzi di cui alla L. 381/91 acquisiscono di diritto la qualifica di imprese sociali
  - ii. Non devono dimostrare il possesso dei requisiti previsti per la generalità delle imprese sociali
- Le cooperative sociali NON devono « porre in essere modifiche degli statuti finalizzati ad adeguarli alle previsioni della riforma»

# ALTRI IMPORTANTI CHIARIMENTI

- ***Cariche sociali:***

Alle cooperative sociali non è applicabile in via generale la previsione dell'art. 7 del D.lgs 112/2017 che prevede che negli statuti sociali debbano essere inseriti per gli amministratori specifici requisiti di professionalità / indipendenza / onorabilità.

- ***Ammissione ed esclusione di soci ed associati:***

Per le imprese sociali costituite in forma di cooperativa sociale non si applica l'art. 8 del D.lgs 112/2017 che prevede la facoltà di investire l'assemblea dei soci in relazione ai provvedimenti di diniego, ammissione o esclusione di soci

# BILANCIO SOCIALE

- Il bilancio sociale è uno ***strumento di accountability***, ovvero di rendicontazione delle responsabilità, dei comportamenti e dei risultati sociali, ambientali ed economici delle attività svolte dall'organizzazione.
- È uno ***strumento informativo*** che viene utilizzato dalle imprese per comunicare la propria funzione sociale, al fine di migliorare la propria immagine ed aumentarne il consenso.

# ATTUALI DISPOSIZIONI SUL BILANCIO SOCIALE

- La disposizione dall'art.9 D.lgs 112/2017 è applicabile anche alle cooperative sociali ed ai loro consorzi, in quanto non incompatibile con la natura dell'ente e rispondente all'esigenza di trasparenza e conoscibilità delle attività che caratterizza l'intera disciplina degli enti del Terzo Settore
- Sino a quando con Decreto del Ministro del Lavoro e delle politiche sociali, sentito il Consiglio Nazionale del Terzo Settore, non verranno emanate le linee guida previste dall'art.9 c.2 del D.lgs 112/2017 l'adozione del bilancio sociale da parte delle cooperative sociali ed il deposito dello stesso presso il Registro delle Imprese e la pubblicazione sul sito internet assumono carattere facoltativo

N.B.

Le cooperative sociali che operano in Regione Lombardia per il mantenimento dell'iscrizione nell'Albo Regionale DEVONO obbligatoriamente redigere il bilancio sociale e provvedere al deposito dello stesso presso il Registro delle Imprese tenuto dalle Camere di Commercio

# LINEE GUIDA PER LA REDAZIONE DEL BILANCIO SOCIALE

Il bilancio sociale deve contenere obbligatoriamente le seguenti sezioni:

- ***Metodologia utilizzata***, nella quale si specifica il modello di rendicontazione utilizzato. Questo paragrafo risulta molto importante, dovuto al fatto che il Legislatore non prevede modelli di rendicontazione obbligatori, ma bensì lascia largo spazio agli amministratori, i quali dovranno scegliere quello più confacente alle caratteristiche dell'impresa.

- **Sezione A**, la quale contiene alcune informazioni generali sull'impresa, quali ad esempio denominazione, indirizzo, sedi, settore di intervento e attività svolte, generalità degli amministratori, dei sindaci ed eventuali deleghe esecutive.
- **Sezione B**, la quale è dedicata alla struttura, al governo e all'amministrazione dell'impresa sociale. In particolare, questa sezione offre informazioni inerenti agli stakeholders, alle relazioni che l'impresa sociale instaura con essi; agli amministratori, ai sindaci e ai revisori contabili (specificandone il compenso); alle partecipazioni in altre imprese; ai volontari attivi; nonché alle politiche di risk management adottate.

- **Sezione C**, nella quale si specificano le finalità, gli obiettivi e le attività svolte dall'impresa sociale.
- **Sezione D**, la quale è incentrata sulla situazione socio-finanziaria. In questa sezione si concentrano le informazioni relative ai componenti positivi/negativi di reddito (ricavi, proventi/costi, oneri).
- **Sezione E**, la quale è dedicata alle ulteriori informazioni che volontariamente l'impresa sociale vuole inserire.

# ORGANO DI CONTROLLO INTERNO

- Art.10 D.lgs 112/2017 impone alle imprese sociali di prevedere negli statuti la nomina di un organo di controllo anche monocratico
- Per le cooperative sociali la nota 2491/2018 del Ministero del Lavoro sancisce che non si ritengono applicabili le sopracitate disposizioni considerato che la materia trova già una sua specifica trattazione nella disciplina delle cooperative, all'interno del Codice Civile.

# ORGANI DI CONTROLLO NELLE COOPERATIVE SOCIALI

- Gli organi di controllo all'interno delle cooperative sociali differiscono in base alla forma giuridica delle stesse.
- In particolare, risulta importante distinguere le cooperative sociali che adottano le disposizioni della **S.p.a.** da quelle che adottano le disposizioni della **S.r.l.**
- Secondo il comma 2 dell'art. 2519 del C. C. potranno adottare le disposizioni della S.r.l. le cooperative che rispettano i seguenti limiti:
  - attivo stato patrimoniale inferiore a 1 milione di Euro;
  - numero di soci non superiore a 20.

Organo	Cooperative Sociali che adottano le disposizioni della S.p.a.	Cooperative Sociali che adottano le disposizioni della S.r.l.
<b>Collegio Sindacale</b>	<p>La cooperativa sociale è obbligata a nominare il Collegio Sindacale (in forma collegiale) se:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ha emesso strumenti finanziari NON partecipativi;</li> <li>- è tenuta a redigere il bilancio consolidato;</li> <li>- controlla una società soggetta alla revisione legale;</li> <li>- per due esercizi consecutivi ha superato due dei limiti previsti dal comma 1 dell'art. 2435-bis del C. C.</li> </ul>	<p>La cooperativa sociale è obbligata a nominare il Collegio Sindacale o un revisore legale dei conti se:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- è previsto dallo statuto sociale</li> <li>- ha emesso strumenti finanziari NON partecipativi;</li> <li>- è tenuta a redigere il bilancio consolidato;</li> <li>- controlla una società soggetta alla revisione legale;</li> <li>- per due esercizi consecutivi ha superato due dei limiti previsti dal comma 1 dell'art. 2435-bis del C. C.</li> </ul>
<b>Revisore Legale</b>	<p>La cooperativa sociale ha l'obbligo di nominare un revisore legale dei conti alla data di costituzione.</p>	<p>Il Collegio Sindacale può essere monocratico o collegiale. Il revisore legale può essere un soggetto interno o esterno al Collegio Sindacale.</p>

# OPERAZIONI STRAORDINARIE

- Gli atti e le procedure di trasformazione, fusione, scissione, cessione di azienda e devoluzione del Patrimonio netto posti in essere da imprese sociali in forma di cooperativa, restano disciplinati dalle norme vigenti
- Non sono assoggettati al Ministero del Lavoro e delle politiche sociali gli atti e le procedure che coinvolgono unicamente ed esclusivamente imprese sociali costituite in forma di cooperativa sociale
- Anche per le cessioni di azienda o di rami di azienda la nota del 2/1/2019 chiarisce che non sono assoggettati all'obbligo di relazione giurata sul valore del patrimonio né all'autorizzazione del Ministero del Lavoro gli atti e le procedure che coinvolgono unicamente ed esclusivamente cooperative sociali.
- N.B. Persistono ancora dubbi in relazione alla cessione di azienda tra cooperative sociali e soggetti diversi dalle cooperative sociali

**GRAZIE PER LA VOSTRA  
ATTENZIONE**



**Unione Giovani Dottori Commercialisti  
ed Esperti Contabili di Monza e Brianza**

---



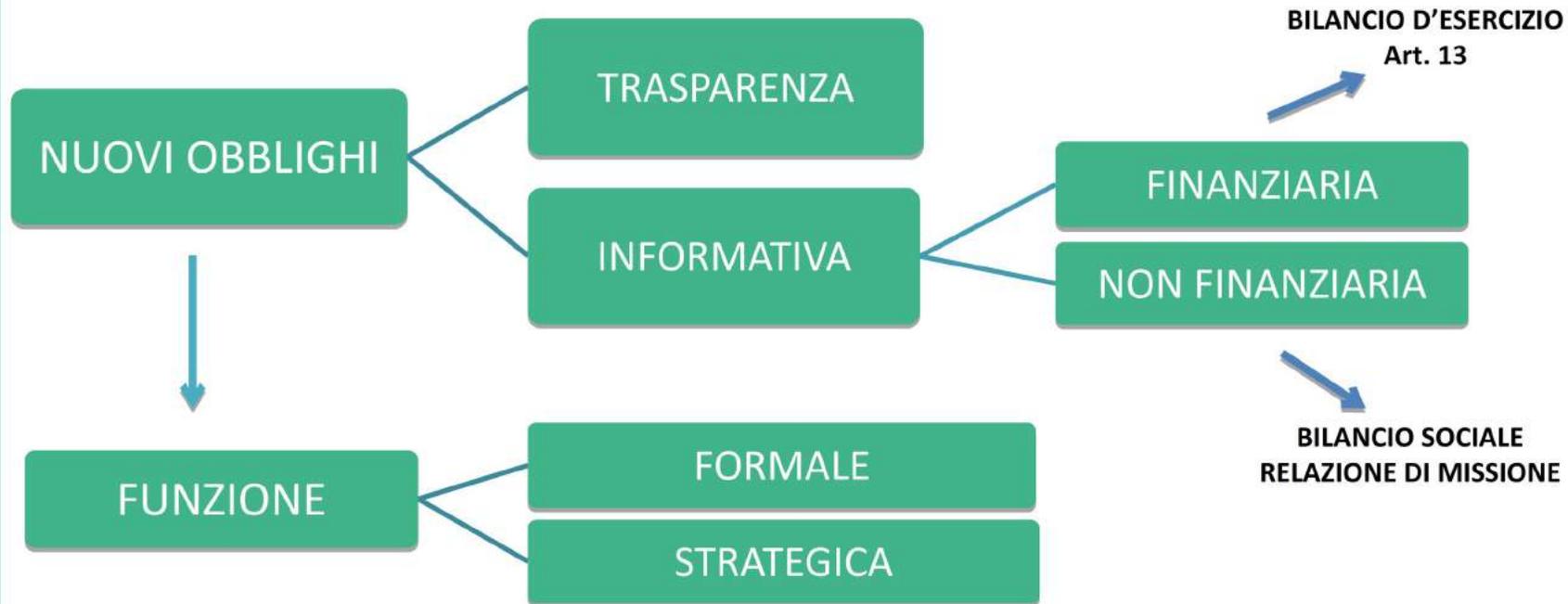
# **SCRITTURE CONTABILI E BILANCIO: TRACCIABILITA' E CHIAREZZA**

**Dott.ssa Melissa Lonetti**

**Monza – 15.03.2019**



## CARATTERISTICHE DEGLI OBBLIGHI DI RENDICONTAZIONE





# CARATTERISTICHE DEGLI OBBLIGHI DI RENDICONTAZIONE





**OBBLIGHI DI  
RENDICONTAZIONE**

**AI FINI CIVILISTICI**

**AI FINI FISCALI**



## **1. OBBLIGHI CONTABILI SECONDO LE MODALITA' DI SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITA'**





## **OBBLIGHI CONTABILI CIVILISTICI SECONDO LE MODALITA' DI SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITA'**

### **ETS "IMPRESA COMMERCIALE"**

ETS "che esercita la propria attività esclusivamente o principalmente  
in forma di impresa commerciale" (Art. 13 comma 4 e comma 5)

Devono tenere le scritture contabili secondo le previsioni dell'art. 2214 del C.C.  
→ (libro giornale e libro inventari);

**Redigere il Bilancio d'Esercizio** (a seconda delle dimensioni)

- In forma ORDINARIA (Art. 2423 del C.C.)
- In forma ABBREVIATA (Art. 2435-bis del C.C.)
- In forma SEMPLIFICATA per le MICRO -IMPRESE (Art. 2435-ter del C.C.)



## OBBLIGHI DI RENDICONTAZIONE AI FINI FISCALI

### TENUTA E CONSERVAZIONE DELLE SCRITTURE CONTABILI (Art. 87):

ETS COMMERCIALI  
Secondo l'Art.. 79 c. 5



OBBLIGHI CONTABILI ORDINARI  
Previsti dal DPR 600/1973  
Contabilità Ordinaria o Semplificata  
a seconda dei limiti dell'art. 18 DPR 600/1973

- SE DA ETS NON COMMERCIALE → a ETS COMMERCIALE (Art. 87 co. 7)  
Entro 3 mesi dal verificarsi dei presupposti:
1. Redazione Inventario dei beni;
  2. Obbligo delle scritture contabili;
  3. Obbligo di registrazione delle operazioni dall'inizio dell'anno fino a quel momento



***OBBLIGHI CONTABILI CIVILISTICI  
SECONDO LE MODALITA' DI SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITA'***

**ETS NON COMMERCIALE**



**OBBLIGHI CONTABILI SECONDO LE  
DIMENSIONI DELL'ENTE**



## OBBLIGHI CONTABILI CIVILISTICI SECONDO LE MODALITA' DI SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITA'

### Scritture Contabili e Bilancio (ART. 13 e ART. 14 CTS)

#### Entrate < € 220.000

Solo RENDICONTO PER  
CASSA

Art. 13 Comma 2

CONTABILITA' PER CASSA

#### ENTRATE > € 220.000

- Stato Patrimoniale
- Rendiconto gestionale
- Relazione di Missione

Art. 13 Comma 1

CONTABILITA' PER COMPETENZA

#### ENTRATE > € 1.000.000

- Stato Patrimoniale
- Rendiconto Gestionale
- Relazione di Missione
- **BILANCIO SOCIALE** Art. 14

Secondo la modulistica definita con Decreto dal Ministero del Lavoro sentito il Consiglio Nazionale del Terzo Settore (Comma 3)



## ***OBBLIGHI CONTABILI CIVILISTICI SECONDO LE MODALITA' DI SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITA'***

Conteggio dei limiti:

- Tutte le tipologie di Entrata (Ricavi commerciali, Proventi istituzionali, Interessi e Rendite di capitale, Canoni attivi di locazione, plusvalenze , ecc.)
- Se nell'esercizio precedente REGIME DI CASSA = Entrate per cassa
- Se nell'esercizio precedente REGIME DI COMPETENZA = Entrate per competenza

NB:

- i Soggetti con Entrate < a € 220.000 possono optare per la redazione del Bilancio con Stato Patrimoniale, Rendiconto gestionale e relazione di missione
- In tal caso la contabilità sarà per competenza



## OBBLIGHI DI RENDICONTAZIONE AI FINI FISCALI

### TENUTA E CONSERVAZIONE DELLE SCRITTURE CONTABILI (Art. 87):

ETS NON COMMERCIALI DI CUI ALL'ART. 79 C. 5

Con Entrate  
< € 220.000

- NO SCRITTURE CONTABILI
- SOLO RENDICONTO PER CASSA
- OBBLIGO DI CONSERVAZIONE DEI DOCUMENTI

Con Entrate  
> € 220.000

- SCRITTURE CONTABILI CRONOLOGICHE e SISTEMATICHE
- REDAZIONE DEL BILANCIO ART. 13
- OBBLIGO DI CONSERVAZIONE PER 10 ANNI

ODV e APS in regime  
forfettario (Art. 86)

Ricavi < € 130.000

- NO SCRITTURE CONTABILI
- SOLO RENDICONTO PER CASSA
- OBBLIGO DI CONSERVAZIONE DEI DOCUMENTI



## OBBLIGHI DI RENDICONTAZIONE AI FINI FISCALI

### TENUTA E CONSERVAZIONE DELLE SCRITTURE CONTABILI (Art. 87):

Per le  
**ATTIVITA'**  
svolte con modalità  
**COMMERCIALI**



#### **CONTABILITA' SEPARATA**

- **CONTABILITA' SEMPLIFICATA** indipendentemente dai limiti dell'art. 18 DPR 600/1973 (€ 400.000 per i servizi e € 700.000 per le altre attività)
- **REGISTRI IVA con Integrazione ai fini reddituali**

UNICO PIANO DEI CONTI e UNICO LIBRO GIORNALE

Con SEPARAZIONE di ATTIVITA' ISTITUZIONALI e ATTIVITA' COMMERCIALI



## **Postulati e principi generali di bilancio:**

1. CHIAREZZA
2. VERIDICITA'
3. CORRETTEZZA
4. PRUDENZA
5. PREVALENZA DELLA SOSTANZA SULLA FORMA
6. CONTINUITA'
7. COMPARABILITA' → nello spazio (enti analoghi) e nel tempo (con gli esercizi prec.)
8. COMPRESIBILITA' → intellegibili nella forma e nella sostanza;
9. SIGNIFICATIVITA' e RILEVANZA → con attenzione a chi è rivolta l'informazione
10. TRASPARENZA → Conformità operato dell'ente ai principi generali e di responsabilità sociale
11. COMPETENZA o CASSA → A seconda delle dimensioni



## 2. OBBLIGHI CONTABILI CIVILISTICI SECONDO LE DIMENSIONI DELL'ENTE → ENTRATE < € 220.000

### RENDICONTO PER CASSA

ENTRATE E USCITE PER CASSA  
Suddivise per TIPOLOGIA

Annotazione in calce al RENDICONTO della  
SECONDARIETA' delle ATTIVITA' ACCESSORIE di cui  
all'art. 6 (Art. 13 co.6)

Annotazione del RENDICONTO SPECIFICO DELLE  
ATTIVITA' DI RACCOLTA PUBBLICA DI FONDI



## 2. OBBLIGHI CONTABILI CIVILISTICI SECONDO LE DIMENSIONI DELL'ENTE → ENTRATE > € 220.000

BILANCIO D'ESERCIZIO

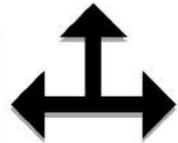


STATO PATRIMONIALE

ATTIVO:

→ *IMMOBILIZZAZIONI*

- *Da attività ISTITUZIONALE*
- *Da attività COMMERCIALE*



PATRIMONIO NETTO:

- Fondo di dotazione;
- Patrimonio Vincolato;
- Patrimonio Libero;
- Avanzo/Disavanzo di gestione
  - *da attività ISTITUZIONALE*
  - *da attività COMMERCIALE*



## 2. OBBLIGHI CONTABILI CIVILISTICI SECONDO LE DIMENSIONI DELL'ENTE → ENTRATE < € 220.000

BILANCIO D'ESERCIZIO

RENDICONTO GESTIONALE

Suddivisione dei PROVENTI e ONERI per TIPOLOGIA DI ATTIVITA'

ATTIVITA'	COMMENTO
Tipica o Istituzionale	Attività prevista da statuto
Promozione e raccolta fondi	Attività di ricerca fondi per scopi istituzionali
Accessoria	Attività complementare a quella istituzionale
Gestione finanziaria e patrimoniale	Attività derivanti dalla gestione finanziaria e del patrimonio
Di supporto generale	Attività di direzione e conduzione dell'ente.



## 2. OBBLIGHI CONTABILI CIVILISTICI SECONDO LE DIMENSIONI DELL'ENTE → ENTRATE < € 220.000

BILANCIO D'ESERCIZIO

RELAZIONE DI MISSIONE

1. Descrizione della MISSIONE e dell'IDENTITA' dell'ENTE;
2. Descrizione delle ATTIVITA' ISTITUZIONALI di cui all'art. 5 del CTS;
3. Descrizione delle ATTIVITA' DIVERSE di cui all'art. 6 del CTS;
4. Descrizione delle POSTE DI BILANCIO;
5. RELAZIONE SULLA RACCOLTA FONDI con descrizione di Entrate e Spese per evento



## **2. OBBLIGHI CONTABILI CIVILISTICI SECONDO LE DIMENSIONI DELL'ENTE → ENTRATE < € 220.000**

### **RELAZIONE DI MISSIONE**

#### 1. Descrizione della MISSIONE e dell'IDENTITA' dell'ENTE:

- FINALITA' ISTITUZIONALI : bisogni soddisfatti e cambiamenti sociali operati
- SISTEMA DI VALORI che orientano le scelte istituzionali;
- TIPOLOGIA delle ATTIVITA' SVOLTE per raggiungere le finalità istituzionali
- COMPAGINE SOCIALE: consistenza e composizione;
- SISTEMA DI GOVERNANCE E CONTROLLO:
  - *Organi*
  - *Responsabilità*
  - *Regole di funzionamento*
  - *Democraticità*
  - *Partecipazione alla vita associativa*
- RISORSE UMANE: Consistenza, tipologia, composizione



## **2. OBBLIGHI CONTABILI CIVILISTICI SECONDO LE DIMENSIONI DELL'ENTE → ENTRATE < € 220.000**

### **RELAZIONE DI MISSIONE**

2. Descrizione delle **ATTIVITA' ISTITUZIONALI** svolte per il perseguimento dell'ATTIVITA' DI INTERESSE GENERALE con indicazione del relativo andamento economico e finanziario, suddividendo macro-aree di intervento e per ciascuna individuando:
  - Bisogni soddisfatti;
  - Destinatari;
  - Obiettivi e programmi;
  - Risultati qualitativi e quantitativi → efficacia, efficienza e coerenza.
3. Descrizione delle **ATTIVITA' DIVERSE** di cui all'art. 6 del CTS, facendo emergere il carattere di SUSSIDIARIETA' ed ACCESSORIETA', descrivendone la COERENZA con le finalità statutarie → Art. 79 co. 5 e Art. 79 co. 2
4. Descrizione delle POSTE DI BILANCIO:
  1. Principi di Redazione;
  2. Criteri di valutazione;
  3. Integrazione delle informazioni contenute nei prospetti di bilancio;
  4. Collegamento tra STIME, PROGRAMMI e RISULTATI
5. RELAZIONE SULLA RACCOLTA FONDI con descrizione di Entrate e Spese per evento



## **2. OBBLIGHI CONTABILI CIVILISTICI SECONDO LE DIMENSIONI**

**DELL'ENTE** → **ENTRATE < € 1.000.000**

### **BILANCIO SOCIALE**

(Art. 14)

#### **CHI LO DEVE REDIGERE:**

- ETS con ENTRATE > € 1.000.000

Secondo la modulistica definita con Decreto dal Ministero del Lavoro sentito la Cabina di regia di cui all'art. 97 del D.Lgs. 117/2017

- ✓ È uno strumento di RENDICONTAZIONE delle RESPONSABILITÀ, dei COMPORAMENTI e dei RISULTATI SOCIALI, AMBIENTALI ed ECONOMICI della attività svolta dall'ente.
- ✓ STRUMENTO INFORMATIVO utile non solo alla rendicontazione, ma anche ai processi di PIANIFICAZIONE, PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO → FUNZIONE STRATEGICA.
- ✓ Strumento per la "VALUTAZIONE dell'IMPATTO SOCIALE" = Valutazione qualitativa e quantitativa degli effetti delle attività svolte sulla comunità di riferimento



## **2. OBBLIGHI CONTABILI CIVILISTICI SECONDO LE DIMENSIONI DELL'ENTE → ENTRATE < € 1.000.000**

### **BILANCIO SOCIALE (Art. 14)**

#### LINEE GUIDA PER LA REDAZIONE:

(Individuate dal Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale)

- ✓ INFORMATIVA INTEGRATA FINANZIARIA e NON FINANZIARIA
- ✓ Deve tenere conto delle DIMENSIONI dell'ENTE e della NATURA dell'ENTE
- ✓ Suddivisione in SEZIONI:
  1. METODOLOGIA DI REDAZIONE
  2. IDENTITA' e CONTESTO;
  3. ANALISI DELLE ATTIVITA' SVOLTE
  4. ANALISI DELL'IMPATTO SOCIALE
  5. OSSERVAZIONI DELL'ORGANO DI CONTROLLO



## **2. OBBLIGHI CONTABILI CIVILISTICI SECONDO LE DIMENSIONI DELL'ENTE → ENTRATE < € 1.000.000**

### BILANCIO SOCIALE (Art. 14)

1. METODOLOGIA DI REDAZIONE: *secondo gli standard di rendicontazione*

### 2. IDENTITA' e CONTESTO

- Identificazione del contesto ambientale;
- Missione e principi etici e relativi risultati economici;
- Assetto Istituzionale, Struttura Organizzativa;
- Forme di partecipazione di Soci, Volontari e Lavoratori
- Modalità di rendicontazione per assicurare TRASPARENZA e PARTECIPAZIONE :
  - Rapporti con la Pubblica Amministrazione;
  - Risultati della Gestione Patrimoniale;
  - Risultati dell'attività di Raccolta Fondi



## **2. OBBLIGHI CONTABILI CIVILISTICI SECONDO LE DIMENSIONI DELL'ENTE → ENTRATE < € 1.000.000**

### BILANCIO SOCIALE (Art. 14)

#### 2. ANALISI DELLE ATTIVITA' SVOLTE

- ✓ Analisi degli **OBIETTIVI RAGGIUNTI** e delle **RISORSE ECONOMICHE**
- ✓ **RICLASSIFICAZIONE DEI DATI DI BILANCIO** e **CALCOLO DEL VALORE AGGIUNTO** attraverso il perseguimento dell'Attività statutaria
- ✓ Analisi dei Benefici su tutti i **PORTATORI DI INTERESSI**:
  - Individuazione di tutte le categorie;
  - Individuazione degli obiettivi delle categorie;
  - Individuazione risultati raggiunti per singola categoria e confronto con quelli attesi;
  - Confronto con enti simili



## 2. OBBLIGHI CONTABILI CIVILISTICI SECONDO LE DIMENSIONI DELL'ENTE → ENTRATE < € 1.000.000

BILANCIO SOCIALE (Art. 14)

### 3. ANALISI dell'IMPATTO SOCIALE:

Analisi degli effetti che l'attività dell'ente ha sulla società e su tutti i portatori di interessi.

Possibile misurazione attraverso la CATENA DELL'IMPATTO, ma problema della quantificazione degli effetti:





## **2. OBBLIGHI CONTABILI CIVILISTICI SECONDO LE DIMENSIONI DELL'ENTE → ENTRATE < € 1.000.000**

BILANCIO SOCIALE (Art. 14)

### 4. OSSERVAZIONI DELL'ORGANO DI CONTROLLO

- ✓ Monitoraggio dell'ASSENZA DI FINI DI LUCRO
- ✓ Attestazione della Verità e Trasparenza della RACCOLTA FONDI
- ✓ L'organo di controllo attesta che il Bilancio Sociale è redatto in conformità alle linee guida e dà atto degli esiti del monitoraggio svolto dall'Organo di controllo (Art. 30, D.Lgs. 117/2017 )



## **2. OBBLIGHI CONTABILI CIVILISTICI SECONDO LE DIMENSIONI DELL'ENTE → ENTRATE < € 1.000.000**

### **BILANCIO SOCIALE (Art. 14)**

#### ALTRI OBBLIGHI:

- ✓ Indicazioni del rispetto del parametro relativo alle differenze retributive tra lavoratori del Terzo Settore previsto dall'art. 16 del D.Lgs. 117/2017
- ✓ Bilancio sociale degli enti filantropici deve contenere l'elenco e gli importi delle erogazioni deliberate ed effettuate nel corso dell'esercizio, con indicazione dei beneficiari diversi dalle persone fisiche



## 2. OBBLIGHI CONTABILI CIVILISTICI SECONDO LE DIMENSIONI DELL'ENTE → ENTRATE < € 1.000.000

### BILANCIO SOCIALE (Art. 14)

REDAZIONE OBBLIGATORIA → ENTI con ENTRATE > € 1.000.000



Obbligo di PUBBLICAZIONE SUL PROPRIO SITO o su quello della rete associativa

REDAZIONE FACOLTATIVA → ENTI con ENTRATE < € 1.000.000

- *Redazione secondo le linee guida*
- *Esposizione Ridotta, ma Esaustiva*
- *Obbligo di pubblicazione sui Canali Digitali dell'Ente*



## TABELLA DI RIEPILOGO

LIMITI ENTRATE	TIPO DI BILANCIO	OBBLIGHI di PUBBLICITA'
< € 220.000	RENDICONTO PER CASSA	- DEPOSITO NEL RUNTS ENTRO IL 30/06
> € 220.000	<b>BILANCIO DI ESERCIZIO:</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• SP</li><li>• RENDICONTO GESTIONALE PER COMPETENZA</li><li>• RELAZIONE DI MISSIONE</li></ul>	- DEPOSITO NEL RUNTS ENTRO IL 30/06 - PUBBLICAZIONE DEI COMPENSI AD AMMINISTRATORI E SOCI SUL PROPRIO SITO
> € 1.000.000	<b>- BILANCIO DI ESERCIZIO:</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• SP</li><li>• RENDICONTO GESTIONALE PER COMPETENZA</li><li>• RELAZIONE DI MISSIONE</li></ul> <b>- BILANCIO SOCIALE</b>	- DEPOSITO NEL RUNTS DI BILANCIO D'ESERCIZIO E BILANCIO SOCIALE ENTRO IL 30/06 - PUBBLICAZIONE DEI COMPENSI AD AMMINISTRATORI E SOCI SUL PROPRIO SITO - PUBBLICAZIONE DEL BILANCIO SOCIALE SUL PROPRIO SITO



## OBBLIGHI CIVILISTICI DI RENDICONTAZIONE

### IN OGNI CASO:

- DISTINZIONE tra ATTIVITA' DI INTERESSE GENERALE e ATTIVITA' DIVERSE;
- La RELAZIONE DI MISSIONE , il RENDICONTO PER CASSA o la NOTA INTEGRATIVA devono documentare il carattere secondario delle ATTIVITA' DIVERSE (Art. 13 co. 6);
- RENDICONTO SPECIFICO DELLE ATTIVITA' DI **RACCOLTA PUBBLICA DI FONDI** (anche solo relazione illustrativa) con indicazioni di entrate e spese, per ciascuna celebrazione, ricorrenza o campagna di sensibilizzazione, da inserire nella Relazione di Missione , in calce al Rendiconto di Cassa o nella Nota Integrativa. Da depositare con il bilancio entro il 30/06



## **LIBRI SOCIALI OBBLIGATORI (Art. 15 )**

- LIBRO DEGLI ASSOCIATI o ADERENTI;
- LIBRO DEI VERBALI DELLE ASSEMBLEE;
- LIBRO DEI VERBALI DELL'ORGANO DI AMMINISTRAZIONE;
- LIBRO DEI VERBALI DELL'ORGANO DI CONTROLLO
- REGISTRO DEI VOLONTARI NON OCCASIONALI

**Diritto degli Associati di esaminare i libri sociali (Art. 15 co. 3)**

**NB: non viene indicato nulla in merito a BOLLATURA e VIDIMAZIONE**



## LIBRO GIORNALE E LIBRO INVENTARI

LIBRO GIORNALE e  
LIBRO INVENTARI

OBBLIGATORI SE  
ETS COMMERCIALI

FACOLTATIVI SE  
ETS NON COMMERCIALI



## ALTRI OBBLIGHI DI TRASPARENZA e PUBBLICITA'

Con ENTRATE ANNUE > € 100.000



- COMPENSI, EMOLUMENTI O CORRISPETTIVI EROGATI AD AGLI ORGANI DI AMMINISTRAZIONE E CONTROLLO, A DIRIGENTI E ASSOCIATI;



- Obbligo di pubblicazione su proprio sito internet

CONTRIBUTI PUBBLICI > € 10.000



- Obbligo di pubblicazione su proprio sito internet



## OBBLIGHI DI TRASPARENZA e PUBBLICITA'

**LEGGE 4 agosto 2017, n. 124 – Art. 1 Commi 125-129**  
**ADEMPIMENTI DEGLI OBBLIGHI DI TRASPARENZA E PUBBLICITA'**  
*Circolare Ministero del Lavoro n. 2 dell' 11/01/2019*

*Obbligo per Associazioni, Fondazioni e Onlus  
di pubblicare su proprio sito o portali digitali  
Sovvenzioni, Contributi, Incarichi retribuiti e Vantaggi Economici di  
qualsunque genere  
Ricevuti dalla Pubblica Amministrazione nell'anno solare precedente  
Se > € 10.000*

*Se IMPRESE SOCIALI o soc. di capitali e coop Sportive Dilettantistiche  
Obbligo di inserimento in Nota Integrativa*



## OBBLIGHI DI TRASPARENZA e PUBBLICITA'

**LEGGE 4 agosto 2017, n. 124 – Art. 1 Commi 125-129**  
**ADEMPIMENTI DEGLI OBBLIGHI DI TRASPARENZA E PUBBLICITA'**  
*Circolare Ministero del Lavoro n. 2 dell' 11/01/2019*

- ✓ ***Principio di cassa***
- ✓ ***Il limite viene verificato per il totale, rilevando anche i contributi del 5x1000***

### **INFORMAZIONI OBBLIGATORIE:**

1. *Denominazione e codice fiscale del soggetto ricevente*
2. *Denominazione del soggetto erogante*
3. *Somma incassata per singolo importo giuridico*
4. *Data Incasso*
5. *Causale*



*"Capì questo: che le associazioni rendono l'uomo più forte e mettono in risalto le doti migliori delle singole persone, e danno la gioia che raramente s'ha restando per proprio conto, di vedere quanta gente c'è onesta e brava e capace e per cui vale la pena di volere cose buone (mentre vivendo per proprio conto capita più spesso il contrario, di vedere l'altra faccia della gente, quella per cui bisogna tener sempre la mano alla guardia della spada)."*

*Italo Calvino, Il Barone Rampante*

GRAZIE PER L'ATTENZIONE

**Dott.ssa Melissa  
Lonetti**



**Unione Giovani Dottori Commercialisti  
ed Esperti Contabili di Monza e Brianza**

---

# L'intervento

---

Raccolte fondi, erogazioni liberali e social bonus: disciplina fiscale

di *Massimo Piscetta*

PROGETTO *NON* PROFIT  
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO



# Le fonti normative

(1/2)

- ❑ **Legge 6 giugno 2016, n. 106**
  - ❑ art. 9 co. 1 lett. b)
- ❑ **Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 (il “CTS”)**
  - ❑ art. 7 – raccolta fondi
  - ❑ art. 81 – social bonus
  - ❑ art. 83 – detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali
  - ❑ art. 84 – regime fiscale delle ODV e degli enti filantropici
- ❑ **Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 111**

# Le fonti normative

(2/2)

**art. 9 co. 1 b) – fra i principi e criteri direttivi dei decreti legislative della riforma è previsto il seguente:**

*“razionalizzazione e semplificazione del regime di deducibilità dal reddito complessivo e di detraibilità dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche e giuridiche delle erogazioni liberali, in denaro e in natura, disposte in favore degli enti di cui all'articolo 1, al fine di promuovere, anche attraverso iniziative di raccolta fondi, i comportamenti donative delle persone e degli enti”*

# Classificazione delle agevolazioni ante CTS

1. erogazioni detraibili dall'imposta
2. erogazioni deducibili dal reddito

- ❑ erogazioni di persone fisiche non imprenditori (articolo 10 e 15 del Tuir e art. 14 del D.L. n. 35/05)
- ❑ erogazioni di enti non commerciali residenti (art. 146 e 147 del Tuir e art. 14 del D.L. n. 35/05)
- ❑ erogazioni da parte di imprese (art. 100 del Tuir e art. 14 del D.L. n. 35/05)
- ❑ erogazioni di società semplici (art. 15 del Tuir)
- ❑ erogazioni di enti non commerciali non residenti (art. 154 del Tuir)
- ❑ erogazioni di società ed enti commerciali non residenti (art. 152 del Tuir)

# Le raccolte fondi

(1/4)

art. 7 co. 1 CTS

## Definizione

«per raccolta fondi si intende il **complesso delle attività ed iniziative** poste in essere da un ente del Terzo settore **al fine di finanziare** le proprie attività di interesse generale, **anche** attraverso la richiesta a terzi di lasciti, donazioni e contributi di natura non corrispettiva»

# Le raccolte fondi

(2/4)

art. 7 co. 2 CTS

## Attività realizzabili

*«gli ETS, possono realizzare attività di raccolta fondi **anche** in forma organizzata e continuativa, anche mediante sollecitazione al pubblico o attraverso la **cessione o erogazione di beni o servizi di modico valore**, impiegando risorse proprie e di terzi, inclusi volontari e dipendenti, nel rispetto dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con i sostenitori e il pubblico, in conformità a linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentiti la cabina di regia di cui all'articolo 97 e il Consiglio nazionale del Terzo settore»*

# Le raccolte fondi

(3/4)

## Riferimenti utili

- ❑ le *Linee guida* dell'Agencia per le Onlus (maggio 2010)
- ❑ le varie casistiche ipotizzabili: *aste, charity shop, eventi teatrali e culturali, sms solidali, bazar solidali, cause related marketing, ...*
- ❑ risoluzioni n. 5/2001 e n. 356/2002 dell'Ade

## Riferimenti e collegamenti

### Previsioni specifiche in materia di «raccolte pubbliche occasional»

- ❑ art. 143 co. 3 lett. a) TUIR
- ❑ art. 79 co. 4 lett. a) CTS

## art. 84 co. 1 CTS

### ODV ed enti filantropici

«1. Non si considerano commerciali, oltre alle attività di cui all'articolo 79, commi 2, 3 e 4, le seguenti attività effettuate dalle organizzazioni di volontariato e svolte **senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato.**

- a. attività di vendita di **beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario,**
- b. cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari **sempreché la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall'organizzazione di volontariato senza alcun intermediario.**

# Le erogazioni agli enti non profit

## Erogazione liberale o liberalità è:

*“qualsiasi forma di erogazione volontaria ad un’azienda, di denaro o di altre attività, materiali o immateriali, ovvero la cancellazione delle sue passività, per mezzo di un trasferimento non reciproco da parte di un altro soggetto, che non riceve in cambio alcun beneficio tangibile approssimativamente dello stesso valore”* (raccomandazione n. 2 commissione aziende non profit Consiglio nazionale dottori commercialisti).

# Il «social bonus»

(1/3)

## Credito di imposta

commisurato alle «*erogazioni in denaro*» effettuate da:

- ❑ persone fisiche (65%)
- ❑ società o enti (50%)

a favore di 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 assegnati ai suddetti ETS e da questi utilizzati esclusivamente per lo svolgimento di attività di interesse generali con modalità non commerciali*»

# Il «social bonus»

(2/3)

## Limiti di riconoscibilità

- ❑ persone fisiche ed enti non commerciali = 15% del reddito imponibile
- ❑ titolari di reddito d'impresa = 5 per mille ricavi annui

## Fruibilità

Il credito d'imposta è **ripartito in tre quote** annuali di uguale importo

## Compensabilità

Per i titolari di reddito d'impresa il credito è **utilizzabile in compensazione e non rileva ai fini** delle imposte sui redditi e dell'Irap

# Il «social bonus»

(3/3)

## Obblighi informativi e di trasparenza

relativi alle erogazioni liberali per la realizzazione di interventi di manutenzione, protezione e restauro dei beni oggetto del social bonus

- ❑ comunicazione trimestrale al Ministero
- ❑ comunicazione in pagina dedicata del sito internet
- ❑ comunicazione in apposito portale gestito dal Ministero

## Necessità di decreto attuativo ex art. 81 co. 7 CTS

# Detrazioni e deduzioni «*post CTS*» (1/10)

## art. 83 co. 1 CTS

dall'Irpef si detrae un importo percentuale

- pari al **30%** delle erogazioni liberali **in denaro o in natura** a favore di **ETS non commerciali** per un **importo complessivo** in ciascun periodo d'imposta **non superiore a € 30 mila**
- pari al **35%** delle erogazioni liberali a favore di **ODV**

# Detrazioni e deduzioni «*post CTS*» (2/10)

## art. 83 co. 2 CTS

le liberalità **in denaro o in natura** erogate a favore di **ETS non commerciali** da:

- ❑ persone fisiche
- ❑ enti
- ❑ società

sono **deducibili** dal reddito complessivo netto del soggetto erogatore nei limiti **del 10% del reddito complessivo** dichiarato

# Detrazioni e deduzioni «*post CTS*» (3/10)

## art. 6 co. 9 Legge n. 112/2016

*«alle erogazioni liberali, alle donazioni e agli altri atti a titolo gratuito effettuati dai privati nei confronti di trust ovvero dei fondi speciali di cui al comma 3 dell'articolo 1 si applicano le **detrazioni previste dall'articolo 83 comma 1, secondo periodo del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 e le deduzioni di cui al comma 2 del predetto articolo 83 con il limite ivi indicato elevato al 20 per cento del reddito complessivo dichiarato e comunque nella misura massima di 100.000 euro annui**»*

# Detrazioni e deduzioni «*post CTS*» (4/10)

## art. 83 co. 3 CTS

l'art. 83 si applica **a condizione** che l'ETS dichiarati al momento dell'iscrizione al Registro unico la propria natura “non commerciale” ex art. 79 comma 5 del CTS

alla perdita di qualifica è collegato un apposito obbligo di comunicazione a carico del legale rappresentante (sanzionato in caso di omissione o ritardo da € 500 a € 5.000), entro 30 giorni dalla chiusura del periodo di imposta nel quale questa si verifica

# Detrazioni e deduzioni «*post CTS*» (5/10)

## art. 83 co. 6 CTS

l'art. 83 si applica **anche agli ETS di cui all'art. 82 comma 1** (cioè tutti gli ETS comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società) indipendentemente dalla “non commercialità”, ma

- **a condizione** che le liberalità ricevute siano utilizzate ai sensi dell'art. 8 comma 1 (cioè: *per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale*)

# Detrazioni e deduzioni «*post CTS*» (6/10)

## art. 83 co. 2 CTS

apposito decreto individuerà le tipologie di beni in natura che danno diritto alla detrazione o alla deduzione d'imposta e saranno stabiliti i criteri e le modalità di valorizzazione delle liberalità

## art. 83 co. 5 CTS

detrazione pari al 19% dei contributi associativi per un importo non superiore a € 1.300 versati dai soci alle **società di mutuo soccorso** che operano esclusivamente nei settori di cui all'art. 1 della Legge n. 3818/1886

# Detrazioni e deduzioni «*post CTS*» (7/10)

## art. 99 co. 3 CTS

elimina (dal 3 agosto 2017) dall'art. 14 comma 1 del DL n. 35/2005 (la “più dai meno versi”) il riferimento alle ONLUS e alle APS

- rimangono le **fondazioni e associazioni riconosciute** aventi per oggetto statutario la tutela, la promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico e le **fondazioni e associazioni riconosciute** aventi per scopo statutario lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica

# Detrazioni e deduzioni «*post CTS*» (8/10)

## art. 102 co. 2 CTS

la lettera h) abroga l'art. 14 comma 1, 2, 3, 4, 5 e 6 del DL n. 35/2005 (la "*più dai meno versi*")

□ con effetto dal termine previsto dall'art. 104 comma 2 e cioè:

a decorrere dal **periodo di imposta successivo** all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'art. 101 comma 10 e, comunque, **non prima del periodo di imposta successivo** di operatività del Registro unico

# Detrazioni e deduzioni «*post CTS*» (9/10)

## art. 104 co. 1 CTS

rende efficaci per le **ONLUS, ODV e APS** in via transitoria e fin dal **periodo di imposta successivo** a quello in corso al 31 dicembre 2017, gli articoli

- 81 in materia di *Social Bonus*
- 83 in materia di detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali

# Detrazioni e deduzioni «*post CTS*» (10/10)

## art. 18 co. 3 e 4 D.lgs. n. 112/2017

- ❑ **detrazione dall'Irpef** del 30% della somma investita in imprese sociali fino ad € 1 milione per periodo di imposta
- ❑ **non concorrenza** alla formazione del reddito **dei soggetti Ires** del 30% della somma investita in imprese sociali fino ad € 1,8 milioni per periodo di imposta

*Efficacia subordinata all'autorizzazione della Commissione Europea ex art. 108 par. 3 del Trattato di funzionamento UE*



**Unione Giovani Dottori Commercialisti  
ed Esperti Contabili di Monza e Brianza**

---



ATTORNEYS

CHARTERED ACCOUNTANTS

LABOR CONSULTANTS



# ETS ed attività commerciale

Disposizioni in materia di imposte sui redditi – regimi agevolati – attività diverse

Dott. Corrado Colombo

**INQUADRAMENTO GENERALE  
GLI ENTI NON COMMERCIALI NEL TESTO  
UNICO IMPOSTE DIRETTE**



# Inquadramento generale degli enti non commerciali del Testo Unico delle Imposte sui Redditi

## Definizione fiscale di ente non profit

**D.P.R. 917/86 - ARTICOLO 73**

- 1) Sono soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società:
- b) gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- 2) tra gli enti diversi dalle società di cui alle lettere b) e c) del primo comma, si comprendono, oltre alle persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi nei confronti dei quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo.  
[...]
- 4) L'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.
- 5) In mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato; tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti.



# Inquadramento generale degli enti non commerciali del Testo Unico delle Imposte sui Redditi

## Nozione di attività commerciale

D.P.R. 917/86 - ARTICOLO 55

1) Sono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c., e delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa.

2) Sono inoltre considerati redditi d'impresa:

a) i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.;

b) i redditi derivanti dall'attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne;

[...]

N.B.: non si fa riferimento alla natura di imprenditore (di cui all'art. 2082 c.c.) quanto alla natura dell'attività svolta.



# Inquadramento generale degli enti non commerciali del Testo Unico delle Imposte sui Redditi

## Reddito complessivo

**D.P.R. 917/86 - ARTICOLO 143**

- 1) Il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 73 è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva. Per i medesimi enti non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione.
- 2) Il reddito complessivo è determinato secondo le disposizioni dell'articolo 8.



# Inquadramento generale degli enti non commerciali del Testo Unico delle Imposte sui Redditi

## Reddito complessivo – SEGUE

D.P.R. 917/86 - ARTICOLO 143

3) Non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 73:

a) i fondi pervenuti ai predetti enti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;

b) i contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche ai predetti enti per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di cui all'articolo 8, comma 7, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, come sostituito dall'articolo 9, comma 1, lettera g), del decreto legislativo 7 dicembre 1993, n. 517, di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi.



## Inquadramento generale degli enti non commerciali del Testo Unico delle Imposte sui Redditi

---

Un ente può perdere la qualifica di ente non commerciale  
se per un intero periodo di imposta  
esercita prevalentemente attività commerciale



# Inquadramento generale degli enti non commerciali del Testo Unico delle Imposte sui Redditi

## Perdita della qualifica di ente non commerciale

### D.P.R. 917/86 - ARTICOLO 149

- 1) Indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo di imposta.
- 2) Ai fini della qualificazione commerciale dell'ente si tiene conto **ANCHE** dei seguenti parametri:
  - a) prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale rispetto alle restanti attività;
  - b) prevalenza dei ricavi derivanti dalle attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali;
  - c) prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali (contributi, sovvenzioni, liberalità, quote associative);
  - d) prevalenza delle componenti negative inerenti l'attività commerciale rispetto alle restanti spese.



**GLI ENTI DEL TERZO SETTORE E IL LORO  
RAPPORTO CON LA NORMATIVA SUGLI ENTI  
NON COMMERCIALI NEL TESTO UNICO  
IMPOSTE DIRETTE**

# Gli ETS e il loro rapporto con la normativa sugli enti non commerciali nel Testo Unico delle Imposte Dirette

## Previsioni normative di collegamento

### D.LGS. 117/2017 – ARTICOLO 89

Agli ETS di cui all'art. 79 comma 1 (cioè tutti gli ETS non imprese sociali) non si applicano:

- l'art. 143 terzo comma (viene riprodotto nel quarto comma dell'art. 79);
- l'art. 149 (si applica invece il quinto comma dell'art. 79).
- [...]



# Gli ETS e il loro rapporto con la normativa sugli enti non commerciali nel Testo Unico delle Imposte Dirette

## Che cos'è un ETS

### Come quindi riconoscere un ETS?

- ✓ Articolo 4: sono ETS i soggetti costituiti [...] mediante lo svolgimento, in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale [...] e che sono iscritti nel Registro.
- ✓ E' ETS chi esercita attività nei settori di cui all'art. 5.
- ✓ Che importanza hanno le altre attività? L'art. 6 prescrive che siano secondarie e strumentali secondo i criteri e i limiti definiti con Decreto.



# Gli ETS e il loro rapporto con la normativa sugli enti non commerciali nel Testo Unico delle Imposte Dirette

## Rapporto tra ETS e normativa ordinaria

- ✓ Agli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali, si applicano le disposizioni di cui al presente titolo nonché le norme del titolo II del testo unico delle imposte sui redditi [...] in quanto compatibili.
- ✓ Quindi normativa ETS come normativa speciale e normativa TUIR come residuale.

Che cosa definisce la normativa ETS: la commercialità dell'Ente, derogando a quanto prevedono gli articoli 73 e 149 del Testo Unico.



# Gli ETS e il loro rapporto con la normativa sugli enti non commerciali nel Testo Unico delle Imposte Dirette

## L'ETS non commerciale

### D.P.R. 117/17 - ARTICOLO 79

5) Si considerano non commerciali gli enti del Terzo settore di cui al comma 1 che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di cui all'articolo 5 in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo. Indipendentemente dalle previsioni statutarie gli enti del Terzo settore assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali qualora i proventi delle attività di cui all'articolo 5, svolte in forma d'impresa non in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo, nonché le attività di cui all'articolo 6, fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri di cui al decreto previsto all'articolo 6, superano, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali.



# Gli ETS e il loro rapporto con la normativa sugli enti non commerciali nel Testo Unico delle Imposte Dirette

## L'ETS non commerciale - SEGUE

### **D.P.R. 117/17 - ARTICOLO 79**

5-bis) Si considerano entrate derivanti da attività non commerciali i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti, ivi compresi i proventi e le entrate considerate non commerciali ai sensi dei commi 2, 3 e 4 tenuto conto altresì del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali.



# Gli ETS e il loro rapporto con la normativa sugli enti non commerciali nel Testo Unico delle Imposte Dirette

## Quali sono le entrate NON commerciali

Consideriamo separatamente:

- I contributi e le sovvenzioni;
- Le liberalità;
- Le quote associative;
- Il valore normale delle cessioni o prestazioni;
- Le entrate di cui al comma 3 e le altre entrate particolari;
- Le entrate delle attività di cui all'art. 5 considerate non commerciali.



# Gli ETS e il loro rapporto con la normativa sugli enti non commerciali nel Testo Unico delle Imposte Dirette

## Contributi e sovvenzioni

- ✓ I contributi e gli apporti erogati da parte delle amministrazioni pubbliche [...] per lo svolgimento, anche convenzionato o in regime di accreditamento [...] delle attività di cui ai commi 2 e 3;
- ✓ Includono quindi anche i contributi aventi natura di corrispettivo;
- ✓ Come vedremo, attesa la priorità del comma 5 rispetto al 4, l'interpretazione autentica del 5 considera **TUTTI** i contributi ricevuti tra le entrate non commerciali



# Gli ETS e il loro rapporto con la normativa sugli enti non commerciali nel Testo Unico delle Imposte Dirette

## Liberalità

- ✓ Tutte le entrate a carattere non sinallagmatiche ivi compresi i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;
- ✓ Sono da intendersi come tali tutte le entrate a carattere liberale, anche le raccolte fondi effettuate in modo sistematico (*fund raising*) basta che siano contraddistinte dalla assenza di sinallagma;
- ✓ E' da ritenersi invece esclusa attività di raccolta fondi attraverso la vendita di prodotti in modo continuativo; tale attività è da considerarsi "commerciale" ma, appartenendo all'art. 7 (per espressa previsione di legge) e non al 6, non verrà tenuta in considerazione nel conteggio dell'art. 79.



# Gli ETS e il loro rapporto con la normativa sugli enti non commerciali nel Testo Unico delle Imposte Dirette

## Prestazioni a valore normale

- ✓ Valore normale di cessioni e prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali;
- ✓ Sono prestazioni svolte e non ricevute;
- ✓ Sono da intendersi sia gratuite, sia a corrispettivi inferiori al valore normale:
- ✓ Il riferimento al valore normale è da intendersi all'art. 9 D.P.R. 917/86: *«per valore normale[...]si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi»*



# Gli ETS e il loro rapporto con la normativa sugli enti non commerciali nel Testo Unico delle Imposte Dirette

## Entrate di cui al comma 3

- ✓ Le attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale, se svolte direttamente da un ETS che abbia quale finalità principale lo svolgimento di tale attività, a condizione che gli utili siano interamente reinvestiti nell'attività di ricerca e nella diffusione gratuita dei risultati, senza corsie preferenziali di accesso ai risultati da parte di soggetti privati.
- ✓ Le stesse attività di ricerca sono considerate non commerciali anche se affidate ad università ed organismi di ricerca che le svolgono direttamente, secondo modalità e ambiti stabiliti nel DPR 135/2003.
- ✓ Sono altresì considerate attività non commerciali le attività sociali, sanitarie e socio sanitarie di cui all'articolo 5, comma 1, lettere a), b) e c), se esercitate da fondazioni delle ex istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza, a condizione che gli utili siano interamente reinvestiti nelle suddette attività e che non sia previsto alcun compenso a favore degli amministratori.



# Gli ETS e il loro rapporto con la normativa sugli enti non commerciali nel Testo Unico delle Imposte Dirette

## Altre entrate non commerciali

Ai sensi dell'art. 84, PER LE ODV NON SI CONSIDERANO COMMERCIALI LE SEGUENTI ATTIVITA' (svolte senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato):

- a) Attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;
- b) Cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari sempreché la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall'organizzazione di volontariato senza alcun intermediario;
- c) Attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale.



# Gli ETS e il loro rapporto con la normativa sugli enti non commerciali nel Testo Unico delle Imposte Dirette

## Altre entrate non commerciali - SEGUE

Ai sensi dell'art. 85, PER LE APS NON SI CONSIDERANO COMMERCIALI LE SEGUENTI ATTIVITA':

- a) Attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti dei propri associati e dei familiari conviventi degli stessi, ovvero degli associati di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché nei confronti di enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo settore ai sensi dell'articolo 5, comma 1, lettera m) (comma 1);
- b) Le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati e ai familiari conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici in attuazione degli scopi istituzionali (comma 2);
- c) Le attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario e sia svolta senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato (comma 6).

Vengono qui riproposti divieti ed eccezioni già presenti nell'art. 148 T.U.I.D. (somministrazioni, organizzazioni di viaggi con eccezione delle APS «antiche»)



# Gli ETS e il loro rapporto con la normativa sugli enti non commerciali nel Testo Unico delle Imposte Dirette

## Le sponsorizzazioni

- ✓ Gli enti del Terzo settore assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali qualora i proventi delle attività di cui all'articolo 5, svolte in forma d'impresa non in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo, nonché le attività di cui all'articolo 6, fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri di cui al decreto previsto all'articolo 6, superano, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali;

La formulazione, mentre riconduce l'attività di sponsorizzazione tra quelle previste all'articolo 6, e pertanto da svolgersi alle condizioni che il decreto previsto da tale articolo detterà, le considera ininfluenti ai fini della qualificazione tributaria dell'ente, attribuendo alle stesse un esplicito "favore".

Esse, infatti, ai fini della qualificazione dell'ente, dovranno essere sottratte al totale delle entrate riferite alle attività secondarie e strumentali di cui all'articolo 6.



# Gli ETS e il loro rapporto con la normativa sugli enti non commerciali nel Testo Unico delle Imposte Dirette

## Il nuovo concetto di commercialità

- ✓ Le attività di cui all'articolo 5 [...] si considerano di natura non commerciale quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto anche conto degli apporti economici degli enti di cui sopra e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento (art. 79, comma 2);
- ✓ Le attività di cui al comma 2 si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il 5 per cento i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre due periodi d'imposta consecutivi (art. 79, comma 2-bis).



# Gli ETS e il loro rapporto con la normativa sugli enti non commerciali nel Testo Unico delle Imposte Dirette

## Il nuovo concetto di commercialità – SEGUE

- ✓ Nozione di costo effettivo: pare comprendere tutti i costi sostenuti dall'ente per lo svolgimento delle attività di cui all'articolo 5;
- ✓ Dovrebbe comprendere gli ammortamenti (costo effettivo «splittato» nel tempo) ma non gli accantonamenti;
- ✓ Dovrebbe prescindere dalla eventuale deducibilità fiscale (telefoniche, automezzi);
- ✓ Si ritiene che laddove l'ente eserciti più di una attività prevista dall'articolo 5 del codice, ai fini dell'applicazione del comma 2 e in assenza di esplicita diversa previsione, possano essere considerate sia nel loro insieme che separatamente. In questo secondo caso l'ente dovrebbe impostare una "contabilità separata" per le diverse attività di interesse generale svolte in modo da poter dimostrare la correttezza della imputazione.



# Gli ETS e il loro rapporto con la normativa sugli enti non commerciali nel Testo Unico delle Imposte Dirette

## Il nuovo concetto di commercialità – SEGUE

- ✓ Si considerano tra i ricavi gli apporti economici degli enti;
- ✓ Non si considerano «eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento», ossia, in prima battuta, almeno i ticket sanitari.



# Gli ETS e il loro rapporto con la normativa sugli enti non commerciali nel Testo Unico delle Imposte Dirette

## Un tentativo di sintesi

- ✓ Proviamo a tracciare un percorso per la determinazione della situazione tributaria dell'ente di terzo settore, alla luce dell'articolo 79.
- ✓ Innanzitutto, va verificata la commercialità delle attività di interesse generale di cui all'articolo 5 del codice, secondo i criteri dettati dal comma 2 dell'articolo 79; in caso di più attività si possono fare singole verifiche. *A questo livello, si pone anche la verifica sugli anni precedenti per il «tetto» della differenza positiva ricavi – costi effettivi.*
- ✓ Va poi verificata la “commercialità” dell'ente, secondo i criteri di cui ai commi 5 e 5 bis secondo quanto sopra, stendendo il bilancio generale in cui entrano tutti i componenti citati



# Gli ETS e il loro rapporto con la normativa sugli enti non commerciali nel Testo Unico delle Imposte Dirette

## Se l'ente è COMMERCIALE

- ✓ Si posiziona tra gli enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera b) del TUIR. Sarà pertanto tassato come un ente commerciale e dovrà tenere la contabilità ordinaria, come previsto dal TUIR per tali enti; non perderà la qualifica di ETS
- ✓ Anche le entrate di natura non sinallagmatica formeranno il reddito di esercizio;
- ✓ Avrà comunque diritto ad alcune rilevanti agevolazioni:
  - Art. 83 sesto comma: «Le disposizioni del presente articolo si applicano anche agli enti del terzo settore di cui al comma 1 dell'articolo 82 (tutti, tranne le imprese sociali S.r.l.)»;
  - Art. 3 D.Lgs. 111/2017, riforma del cinque per mille: il beneficio spetta a tutti gli enti iscritti al Registro;



# Gli ETS e il loro rapporto con la normativa sugli enti non commerciali nel Testo Unico delle Imposte Dirette

## Se l'ente è NON COMMERCIALE

- ✓ Si posiziona tra gli enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c) del TUIR.
- ✓ Sarà pertanto tassato sulle attività commerciali esercitate e quindi:
  - Sulle attività di cui all'art. 5, se risulteranno essere commerciali;
  - Sulle attività di cui all'art. 6, ossia le secondarie e strumentali, comprese le sponsorizzazioni;
  - Sulle attività di raccolta fondi di cui all'art. 7 esercitate con modalità commerciali (ad esempio, cessione o erogazione di beni o servizi di modico valore, non occasionale, impiegando risorse proprie e di terzi, inclusi volontari e dipendenti, nel rispetto dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con i sostenitori e il pubblico).
- ✓ Sarà tassato sugli altri redditi (fabbricati, finanziari, diversi);
- ✓ Avrà diritto a tutte le agevolazioni riservate agli ETS non commerciali.



# Gli ETS e il loro rapporto con la normativa sugli enti non commerciali nel Testo Unico delle Imposte Dirette

## Se l'ente è NON COMMERCIALE ma con attività commerciale

Per i costi promiscui, cioè destinati sia alla attività commerciale sia a quella istituzionale, si opererà ai sensi dell'art. 144, comma 4, del TUIR:

*«Le spese e gli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività, sono deducibili per la parte del loro importo che corrisponde al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi; per gli immobili utilizzati promiscuamente è deducibile la rendita catastale o il canone di locazione anche finanziaria per la parte del loro ammontare che corrisponde al predetto rapporto.»*



# Gli ETS e il loro rapporto con la normativa sugli enti non commerciali nel Testo Unico delle Imposte Dirette

## Se l'ente è NON COMMERCIALE ma con attività commerciale - SEGUE

Potrà essere scelto il regime forfettario di cui all'art. 80, che comporta la determinazione forfetaria del reddito d'impresa applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività di cui agli articoli 5 e 6, quando svolte con modalità commerciali, il coefficiente di redditività nella misura indicata nelle lettere a) e b) e aggiungendo l'ammontare dei componenti positivi di reddito di cui agli articoli 86, 88, 89 e 90 del testo unico delle imposte sui redditi:

a) attività di prestazioni di servizi:

1. ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente 7 per cento;
2. ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente 10 per cento;
3. ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente 17 per cento;

b) altre attività:

1. ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente 5 per cento;
2. ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente 7 per cento;
3. ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente 14 per cento.



# Gli ETS e il loro rapporto con la normativa sugli enti non commerciali nel Testo Unico delle Imposte Dirette

## Se l'ente è NON COMMERCIALE ma con attività commerciale - SEGUE

ATTENZIONE: si applica il comma 4 dell'art. 79:

*«Non concorrono, in ogni caso, alla formazione del reddito degli enti del Terzo settore di cui al comma 5 i contributi e gli apporti erogati da parte delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 per lo svolgimento, anche convenzionato o in regime di accreditamento di cui all'articolo 9, comma 1, lettera g), del decreto legislativo 7 dicembre 1993, n. 517, delle attività di cui ai commi 2 e 3 del presente articolo».*

Allo stesso modo si applica, a nostro avviso, l'art. 109 TUID, comma 5:

*«Le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi. Se si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi computabili e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili in quanto esenti nella determinazione del reddito sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi».*



# Gli ETS e il loro rapporto con la normativa sugli enti non commerciali nel Testo Unico delle Imposte Dirette

## Se l'ente è APS oppure ODV

- ✓ E' sempre possibile applicare il regime forfettario di cui all'art. 86, D.Lgs. 117. Si ritiene infatti che il riferimento alla attività commerciale svolta operi come deroga al principio di cui all'art. 73 lettera b) DPR 917, anche in virtù delle minime dimensioni degli enti (è peraltro difficile ipotizzare che APS e ODV, nelle quali è forte l'impatto del lavoro volontario e delle prestazioni erogate gratuitamente, siano ETS commerciali);
- ✓ Le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale possono applicare, in relazione alle attività commerciali svolte, il regime forfettario di cui al presente articolo se nel periodo d'imposta precedente hanno percepito ricavi, ragguagliati al periodo d'imposta, non superiori a 130.000 euro o alla diversa soglia che dovesse essere autorizzata dal Consiglio dell'Unione europea in sede di rinnovo della decisione in scadenza al 31 dicembre 2019 o alla soglia che sarà eventualmente armonizzata in sede europea.



# Gli ETS e il loro rapporto con la normativa sugli enti non commerciali nel Testo Unico delle Imposte Dirette

## Se l'ente è APS ovvero ODV - SEGUE

- ✓ Le organizzazioni di volontariato che applicano il regime forfetario determinano il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi percepiti nei limiti di cui al comma 1 un coefficiente di redditività pari all'1 per cento. Le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario determinano il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi percepiti nei limiti di cui al comma 1 un coefficiente di redditività pari al 3 per cento;
- ✓ Le APS e ODV forfettarie NON APPLICANO IL REGIME IVA
- ✓ Le APS e ODV forfettarie non operano le ritenute d'acconto, ma indicano il codice fiscale dei percettori e gli importi in sede di dichiarazione dei redditi.



# Gli ETS e il loro rapporto con la normativa sugli enti non commerciali nel Testo Unico delle Imposte Dirette

## Le attività secondarie e strumentali

- Gli enti del Terzo settore possono esercitare attività diverse da quelle di cui all'articolo 5, a condizione che l'atto costitutivo o lo statuto lo consentano e siano secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale, secondo criteri e limiti definiti con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, tenendo conto dell'insieme delle risorse, anche volontarie e gratuite,
- impiegate in tali attività in rapporto all'insieme delle risorse, anche volontarie e gratuite, impiegate nelle attività di interesse generale.



# Gli ETS e il loro rapporto con la normativa sugli enti non commerciali nel Testo Unico delle Imposte Dirette

## Le attività secondarie e strumentali

- Il decreto è stato approvato il 7 marzo dalla Cabina di Regia prevista dall'art. 97 del T.U. – deve completare il suo iter
- La secondarietà e strumentalità è attestata dall'organo amministrativo
- I criteri quantitativi sono: i ricavi delle attività di cui all'art. 6 non devono superare:
  - Il 30% delle entrate complessive
  - Il 66% dei costi complessivi
- Tra i costi complessivi sono compresi i costi figurativi dei volontari, calcolati secondo la retribuzione oraria lorda prevista dai contratti collettivi.





GRAZIE PER L'ATTENZIONE.





# **Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Monza e Brianza**

**TERZO SETTORE: UN PROPULSORE PER LO SVILUPPO ECONOMICO E SOCIALE.  
ASPETTI OPERATIVI E DI INDIRIZZO ALLA LUCE DELLA RIFORMA**

*Sporting Club, Monza – 15 marzo 2019*