



ORDINE DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF177

# INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del  
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 7

<b>OGGETTO</b>	<b>RIFORMA DEL TERZO SETTORE – ASPETTI CIVILISTICI</b>
<b>RIFERIMENTI</b>	D.LGS. 117/2017 IN G.U. N. 179 DEL 2/08/2017; L. 106/2016
<b>CIRCOLARE DEL</b>	<b>16/10/2017 (1° parte)</b>

*Sintesi: il D.Lgs. 117/2017, denominato Codice del Terzo Settore, ha riformato integralmente la disciplina degli enti non commerciali, con effetti che, tuttavia, non saranno immediati. Il Codice si presenta:*

- quale fonte unitaria di disciplina sia civilistica che fiscale per gli enti del Terzo Settore
- trovando applicazione le altre leggi (Codice civile e Tuir) solo laddove non specificamente normato dal Codice.

Numerose sono gli aspetti revisionati dal Codice, tra cui principalmente:

- l'istituzione del Registro Unico nazionale (RTS), necessario per poter essere considerati Enti del Terzo Settore (ETS) e poter così fruire delle agevolazioni fiscali, presso il quale andrà depositato il bilancio annuale
- una nuova disciplina unitaria dal punto di vista
- civilistico, permanendo delle previsioni particolari per gli enti del terzo settore tipici (organizzazioni di volontariato, associazione di promozione sociale, ecc.)
- e fiscale: con la soppressione di pochi articoli del Tuir (che continueranno ad applicarsi agli enti non commerciali diversi da quelli del terzo settore) e l'introduzione di articoli specifici, non integrati nel Tuir.

Alcuni concetti non appaiono di immediata comprensione, essendo richiesti chiarimenti ufficiali.

Nelle parti successive si completeranno gli aspetti civilistici e affronteranno gli aspetti fiscali degli ETS.

Il D.Lgs. 117/2017, cd. Codice del Terzo Settore, "CTS"), in attuazione della legge delega L. n. 106/2016, ha disposto una **revisione organica della disciplina riguardante gli Enti del Terzo settore** (cd. "ETS"; il termine sostituisce quello di enti "no profit" adottato in passato) al fine di:

- favorire "il perseguimento del bene comune" ed "i livelli di partecipazione attiva delle persone"
- **armonizzare i diversi regimi** in precedenza previsti

**MATERIE DI INTERVENTO:** il Codice ha proceduto su due fronti:

a) **civilistico**: revisionando la disciplina

- del codice civile di **associazioni e fondazioni** (Titolo II Libro I Cod. Civ)
- delle leggi speciali di **altri enti** del terzo settore (**ONLUS, organizzazioni di volontariato**, ecc.)

b) **fiscale**: riordinando la **disciplina tributaria** applicabile agli enti del terzo settore.

Titolo del Codice	Argomento
<b>Titoli I e II</b>	Disposizioni di <b>carattere generale</b>
<b>Titolo III</b>	Disposizioni in materia di volontari e di attività di volontariato
<b>Titolo IV</b>	<b>Associazioni e fondazioni</b>
<b>Titolo I</b>	<b>Organizzazioni di volontariato (OdV), associazioni di promozione sociale (APS)</b> , enti filantropici, <b>reti associative</b> e le società di mutuo soccorso
<b>Titolo VI</b>	<b>Registro unico nazionale</b> del Terzo settore
<b>Titolo VII</b>	Disciplina relativa ai rapporti con gli enti pubblici (convenzioni, ecc.)
<b>Titolo VIII</b>	Promozione e sostegno degli enti del Terzo settore
<b>Titolo IX</b>	Titoli di solidarietà degli enti del Terzo settore e altre forme di finanza sociale
<b>Titolo X</b>	<b>Regime fiscale</b> degli enti del Terzo Settore
<b>Titolo XI</b>	Disposizioni in materia di <b>controlli</b> e <b>coordinamento</b>
<b>Titolo XII</b>	Disposizioni <b>transitorie e finali</b> .

Dal punto di vista giuridico (civilistico e fiscale), le disposizioni dettate dal Codice si applicano:

- **sia alle associazioni e fondazioni: prevalgono** (norma speciale) **sulle norme del Codice civile** (norma generale), le quali continuano ad applicarsi solo dove non disciplinato dal Codice
- **che agli altri enti: in assenza di espressa deroga** disposta dal CTS stesso.



**N.B.:** la riforma del Codice, in relazione ai seguenti enti (estremamente rilevanti in passato):

- Organizzazioni di volontariato e Associazioni di promozione sociale: **abroga** la legge speciale che li disciplinava, **introducendo un nuovo regime speciale**
- ONLUS: **abroga** gli articoli la disciplinavano (artt. 10-29 Dlgs 460/07), **senza alcuna sostituzione**.

### INDIVIDUAZIONE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

L'art. 4 del Codice, in applicazione di un criterio analogo a quanto fatto in passato per le ONLUS, individua gli enti del terzo settore in ragione:

- A)** della loro **natura** (art. 4)
- B)** delle loro **finalità**
- C)** delle **attività concretamente svolte** (art. 5 e 6).

### NATURA DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

Il Codice procede ad individuare espressamente:

- i **soggetti esclusi**
- ed i **soggetti interessati** (in realtà, la formula residuale "altri enti diversi dalle società" permette di individuare tali enti, non societari, "per differenza" rispetto a quelli esclusi).

ENTI DEL TERZO SETTORE	
QUALI SONO	Organizzazioni di volontariato
	Associazioni di promozione sociale
	Enti filantropici
	Reti associative e società di mutuo soccorso
	Associazioni (riconosciute o non riconosciute)
	Fondazioni
	Altri enti di carattere privato diversi dalle società
	Imprese sociali (incluse le cooperative sociali)
QUALI NON SONO	Pubbliche Amministrazioni di cui all'art. 1 c. 2 D.Lgs. 165/2001
	Formazioni e associazioni politiche
	Associazioni di rappresentanza di categorie economiche, tra cui: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ sindacati dei lavoratori</li> <li>▪ associazioni degli imprenditori e quelle professionali</li> </ul>
	Enti soggetti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti, fatta eccezione per quelli che operano nel settore della protezione civile
ENTI RELIGIOSI	Gli enti religiosi <b>civilmente riconosciuti rientrano tra gli ETS</b> : <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ limitatamente allo svolgimento delle attività "di interesse generale"</li> <li>▪ e purché, per tali attività: <ul style="list-style-type: none"> <li>- si sia adottato un regolamento in forma di atto pubblico/scrittura autenticata</li> <li>- sia stato costituito un patrimonio destinato e tenute le scritture contabili separate.</li> </ul> </li> </ul>

**FINALITA'**

Tali Enti devono, poi, caratterizzarsi per:

- a) il **perseguimento** di finalità **civiche, solidaristiche e di utilità sociale**
- b) tramite lo svolgimento di specifiche **attività "di interesse generale"**
- c) **privi di scopo di lucro**

Assenza di scopo di lucro: fa riferimento

- alla assoluta **impossibilità di distribuire utili/avanzi** di gestione, anche pregressi
- sia in modo diretto che indiretto.

- d) iscritti nel **Registro unico nazionale** neocostituito.

**ATTIVITA' "DI INTERESSE GENERALE"**

L'art. 5 del Codice individua le attività di interesse generale da svolgere **in via esclusiva o prevalente**:

<b>ATTIVITA' DI INTERESSE GENERALE</b>	
<b>AMBITO</b>	<b>ATTIVITA'</b>
<b>SANITA'</b>	Interventi e <b>servizi sociali</b> (art. 1 c. 1 e 2 L. 328/2000); interventi, servizi e <b>prestazioni a soggetti disabili</b> (L. 104/92 e L. 112/2016)
	Interventi e <b>prestazioni sanitarie</b>
	Prestazioni <b>socio-sanitarie</b> (DPCM 14/02/2001)
<b>FORMAZIONE</b>	<b>Educazione, istruzione e formazione professionale</b> (L. 53/2003); attività culturali di interesse sociale con finalità educativa;
	<b>Formazione universitaria e post-universitaria</b>
	<b>Ricerca scientifica</b> di particolare interesse sociale
	<b>Formazione extra-scolastica</b> , finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo formativo, alla prevenzione del bullismo ed al contrasto della povertà educativa
<b>AMBIENTE</b>	Interventi e servizi finalizzati alla <b>salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente</b> e all'utilizzazione delle risorse naturali <u>N.B.</u> : è esclusa l'attività abituale di raccolta e riciclaggio dei rifiuti
	Interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio
<b>CULTURA</b>	Organizzazione e gestione di <b>attività culturali, artistiche o ricreative</b> di interesse sociale, incluse attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della pratica del volontariato
	<b>Radiodiffusione sonora a carattere comunitario</b>
	<b>Riqualificazione di beni pubblici</b> inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata
<b>TURISMO</b>	Organizzazione e gestione di <b>attività turistiche</b> di interesse sociale, culturale o religioso
<b>SOLIDARIETÀ</b>	<b>Accoglienza umanitaria</b> ed integrazione sociale dei migranti
	Cooperazione allo sviluppo (L. 125/2014)
	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 <b>commercio equo e solidale</b>
	<b>Agricoltura sociale</b>
	<b>Alloggio sociale</b> nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi
	<b>Beneficenza</b> , sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti o erogazione di denaro, beni o servizi <b>a sostegno di persone svantaggiate</b>

<b>LAVORO</b>	<b>Servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro</b> dei lavoratori e delle persone svantaggiate o disabili
<b>SPORT</b>	Organizzazione e gestione di <b>attività sportive dilettantistiche</b>
<b>DIRITTI</b>	Promozione della <b>cultura della legalità</b> , pace e non violenza
	<b>Promozione e tutela dei diritti</b> umani, civili, sociali e politici, e dei consumatori e utenti delle attività di interesse generale
	Promozione delle pari opportunità e delle iniziative di aiuto reciproco
<b>ALTRO</b>	Cura di procedure di <b>adozione internazionale</b>
	<b>Protezione civile</b> (L. 225/92)
	<b>Servizi strumentali</b> alle imprese sociali o ad altri enti del Terzo settore resi da enti composti per almeno il 70% da imprese sociali o da altri enti del Terzo settore

Nota: come si può notare, l'elenco è più ampio rispetto a quello previsto in passato per le ONLUS.

### **ALTRE ATTIVITÀ**

Gli enti del Terzo Settore possono esercitare anche **attività diverse** da quelle di interesse generale di cui sopra, purché:

- ciò sia previsto nell'atto costitutivo o statuto
- abbiano **carattere secondario e strumentale alle attività di interesse generale**, da documentare nella relazione al bilancio o di missione, i cui limiti e criteri saranno stabiliti con apposito D.M.

## GLI ENTI DEL TERZO SETTORE

Come anticipato, il Codice

- disciplina in modo specifico **alcuni Enti del Terzo Settore** (cd. "tipici")
- prevedendo comunque la presenza di associazioni e fondazioni generiche (quali ETS "atipici")

## ENTI DEL TERZO SETTORE TIPICI

ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO (ODV)	
<b>Forma</b>	Associazione (riconosciuta o meno)
<b>Denominazione</b>	Deve contenere l'acronimo "OdV" o l'indicazione "Organizzazione di volontariato"
<b>Associati</b>	Non inferiori a: <b>7 Persone fisiche</b>
	3 Organizzazioni di volontariato
	L'atto costitutivo/Statuto possono prevedere l'ammissione gli altri ETS/Enti non commerciali in misura inferiore al 50%
<b>Beneficiari</b>	L'attività va svolta <b>prevalentemente in favore di terzi</b>
<b>Prestatori d'opera</b>	Le OdV devono avvalersi in prevalenza di <b>volontari associati (status incompatibile con qualsiasi rapporto di lavoro retribuito con l'ente)</b>
	Possono assumere <b>lavoratori dipendenti</b> /avvalersi di <b>lavoratori autonomi</b> nei limiti necessari al loro regolare funzionamento o nei limiti occorrenti a qualificare/specializzare l'attività svolta, in <b>numero ≤ 50% del numero dei volontari</b>
<b>Amministratori</b>	Vanno scelti tra gli associa (o vanno indicate, tra i propri associati, dalle OdV associate)
<b>Organi sociali</b>	L'attività degli organi sociali <b>non può essere retribuita; è ammesso</b> il solo rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate per l'attività prestata

<b>ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE (APS)</b>	
<b>Forma</b>	Associazione (riconosciuta o meno)
<b>Denominazione</b>	Deve contenere l' <b>acronimo "APS"</b> o l'indicazione "Associazione di promozione sociale"
<b>Associati</b>	Non inferiori a: <b>7 Persone fisiche</b>
	3 Associazioni di promozione sociale
	L'atto costitutivo/Statuto possono prevedere l'ammissione gli altri ETS/Enti non commerciali in misura inferiore al 50% (derogano tale limite le APS di promozione sportiva riconosciute dal CONI che associano almeno 500 associazioni di promozione sociale)
<b>Beneficiari</b>	L'attività va svolta <b>in favore di associati, familiari degli associati o terzi</b>
<b>Prestatori d'opera</b>	Le APS devono avvalersi <b>in prevalenza dell'attività di volontariato</b> dei propri associati ( <b>status incompatibile</b> con qualsiasi <b>rapporto di lavoro retribuito con l'ente</b> )
	Possono assumere <b>lavoratori dipendenti</b> /avvalersi di <b>lavoratori autonomi</b> nei limiti necessari al loro regolare funzionamento o nei limiti occorrenti a qualificare/specializzare l'attività svolta, in <b>numero ≤ 50% del numero dei volontari</b>

<b>ENTI FILANTROPICI</b>	
<b>Forma</b>	<b>Associazione riconosciuta o Fondazione</b>
<b>Denominazione</b>	Deve contenere l'indicazione "Ente Filantropico"
<b>Finalità erogative</b>	Si costituiscono per <b>erogare denaro, beni o servizi</b> (anche di investimento) a sostegno di categorie di <b>persone svantaggiate</b> o a favore di altri enti con <b>attività di interesse generale</b>
<b>Bilancio sociale</b>	Il bilancio sociale deve contenere l'elenco e gli importi delle erogazioni deliberate ed effettuate nell'esercizio, con l'indicazione dei beneficiari diversi dalle persone fisiche.
<b>Risorse</b>	Le entrate possono essere costituite esclusivamente da: contributi pubblici e privati; donazioni e lasciti testamentari; rendite patrimoniali; attività di raccolta fondi. L'atto costitutivo deve indicare i principi cui devono attenersi per la gestione delle risorse e la loro destinazione

<b>RETI ASSOCIATIVE</b>	
<b>Forma</b>	<b>Associazione</b> (riconosciuta o meno)
<b>Associati</b>	Devono associare (anche indirettamente, tramite gli enti ad esse aderenti) un numero <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>≥ 100 enti del Terzo settore</b></li> <li>▪ <b>≥ 20 fondazioni</b> del Terzo settore</li> </ul> le cui sedi legali o operative siano presenti <b>in almeno 5 regioni</b> (o province autonome)
<b>Reti nazionali</b>	Le reti associative con un numero > 500 ETS/100 fondazioni hanno un interesse nazionale e sono destinatarie di disposizioni particolari
<b>Attività</b>	Svolgono, anche attraverso l'utilizzo di strumenti informativi idonei a garantire conoscibilità e trasparenza in favore del pubblico e dei propri associati <ul style="list-style-type: none"> <li>- attività di coordinamento, tutela, rappresentanza, promozione o supporto degli enti del Terzo settore loro associati e delle loro attività di interesse generale</li> <li>- anche allo scopo di promuoverne ed accrescerne la rappresentatività presso i soggetti istituzionali</li> </ul>
<b>Disciplina associativa</b>	L'ordinamento interno, il funzionamento dell'assemblea, l'amministrazione ed il funzionamento degli organi sociali sono <b>disciplinati solo dagli atti costitutivi/statuti</b> (e non dal Codice), nel rispetto dei <b>principi di democraticità</b> , pari opportunità ed <b>uguaglianza di tutti gli associati ed elettività delle cariche sociali</b>



Nota: in tali soggetti, o nelle imprese sociali, potrebbero confluire le attuali "reti di imprese".

**Società di mutuo soccorso:** il Codice richiama la disciplina della L. 5/04/1886, n. 3818 e successive modificazioni, che continuerà quindi ad applicarsi.

**Imprese sociali:** sono enti (anche societari) che, in via stabile e principale (v. RF 151/2017):

- svolgono le medesime attività “di interesse generale” degli ETS sempre in assenza di scopo di lucro e per le medesime finalità “civiche, di solidarietà e di utilità sociale”
- che, tuttavia, svolgono tali attività “con modalità commerciali”.

## ENTI NON COMMERCIALI NON ETS

Il Codice si limita a disciplinare gli enti del terzo settore, abrogando alcune disposizioni, ma lasciandone in vigore altre proprie degli enti non commerciali.

**ATTENZIONE** - Dunque, in attesa di chiarimenti ufficiali, si deve ritenere che:



- i “vecchi” **enti non commerciali** secondo le previgenti disposizioni **continuano ad esistere**
- affiancandosi ai “nuovi” enti non commerciali che si qualificano come enti del Terzo Settore.



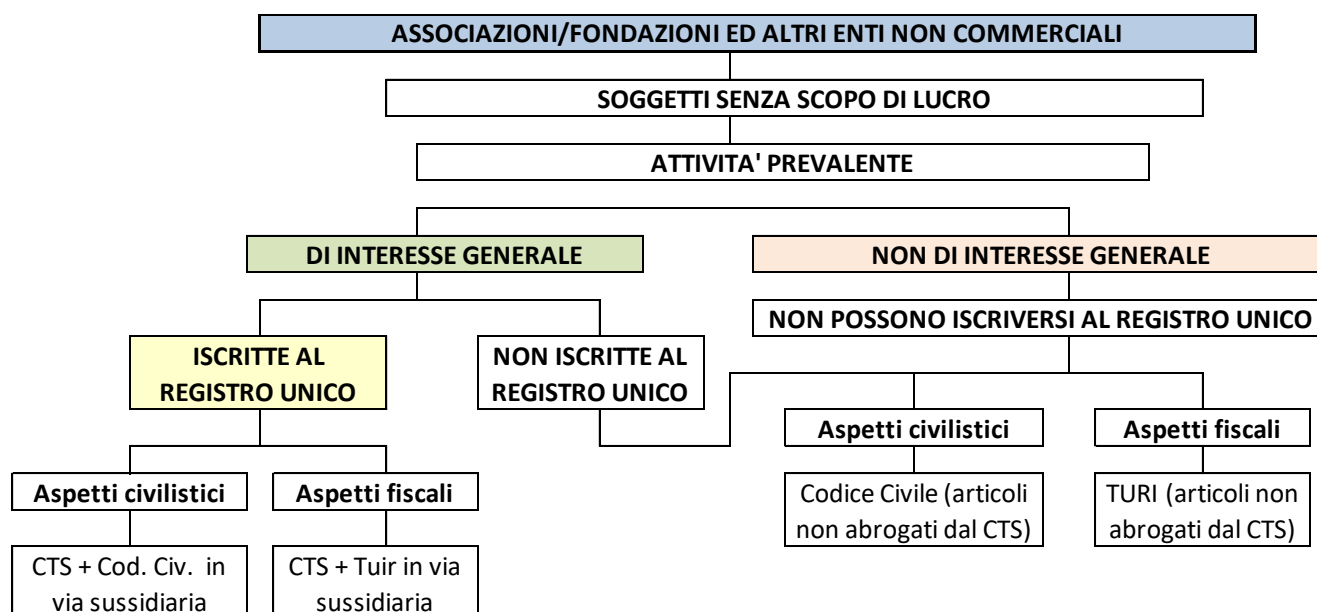
**Nota:** anche la Relazione illustrativa fa più volte riferimento a tali enti, che non potranno adottare la sigla “ETS”.

In relazione agli enti non commerciali non ETS:

- se non potranno certamente applicare le nuove disposizioni agevolative
- non sono del tutto chiare le disposizioni che continueranno a trovare applicazione.

In linea generale

- dovrebbe trattarsi di tutte le **norme precedenti** (civilistico e fiscali) **non abrogate dal Codice**
- tuttavia è possibile che gli enti che svolgono in via esclusiva/prevalente una attività “di interesse generale” (cioè la gran parte degli enti no profit esistenti) sono comunque tenuti ad applicare disposizioni **non in contrasto con quelle del Codice**.





**Esempio:** una associazione sportiva dilettantistica svolge in via prevalente una attività “di interesse generale” (è ricompresa nell’elenco di cui sopra); pertanto:

- laddove non intenda iscriversi al Registro Unico, non potrà qualificarsi come ETS
- tuttavia dovrà applicare norme civilistiche/fiscali compatibili con le nuove disposizioni del Codice; in tal senso non dovrebbe più poter applicare, ad esempio:
  - la L. 398/91 (non abrogata), in quanto è previsto uno specifico “regime forfettario”
  - la perdita del requisito di ente non commerciale ex art. 149 Tuir (ma ex art. 89 del Codice) e così via.

**Esempio2:** una associazione degli amanti del gioco del bridge (che non si ritiene rientrare tra le attività culturali di interesse sociale) non potrà iscriversi al Registro unico (non si qualifica quale ETS) e, dunque:

- dovrebbe continuare ad applicare le sole norme del codice civile non abrogate dal codice
- il regime fiscale applicabile sarà disciplinato dalle disposizioni del Tuir non abrogate (gli artt. da 143 a 149 Tuir non risultano abrogati, ma solo disapplicati dagli ETS in quanto sostituiti dal codice); non potrà applicare la L. 398/91 in quanto il codice ne abroga l'estensione e soggetti diversi dalle associazioni sportive.

### ASSENZA DI SCOPO DI LUCRO

In linea con quanto previsto in precedenza, gli enti del terzo settore:

- ➔ indipendentemente dall'esercizio di attività commerciali o meno
- ➔ devono **destinare gli utili** (dell'eventuale attività commerciale) e **gli avanzi** di gestione (dell'attività istituzionale) alla **patrimonializzazione dell'ente**
- ➔ **senza** dunque che **sia possibile distribuire** tali utili/avanzi dell'esercizio (o le riserve con essi costituiti) a:
  - associati (inclusi i soci fondatori)
  - lavoratori o collaboratori
  - amministratori
  - altri componenti degli organi sociali

**Distribuzione indiretta:** il divieto si applica non solo in presenza di distribuzione diretta (“dividendo”), ma anche in forma di distribuzione indiretta di utili, che si verifica in presenza di:

Materia	Distribuzione indiretta
<b>organi sociali</b>	corresponsione ad <b>amministratori, sindaci</b> e a <b>chiunque rivesta cariche sociali di compensi:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>non proporzionati</b> all'attività svolta, alle <b>responsabilità</b> assunte e alle specifiche <b>competenze</b></li> <li>▪ o comunque superiori a quelli previsti in enti che operano nei medesimi/analoghi settori e condizioni;</li> </ul>
<b>lavoratori dipendenti o co.co.co.</b>	corresponsione a lavoratori subordinati o autonomi di retribuzioni/compensi <b>superiori del 40% rispetto a quelli previsti</b> , per le medesime qualifiche, <b>dai CCNL</b>  N.B.: la regola non si applica in caso di comprovata necessità di acquisire specifiche competenze per lo svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'art. 5 c. 1 lett. b), g) o h)
<b>acquisti</b>	acquisto di <b>beni o servizi</b> per corrispettivi che, <b>senza valide ragioni economiche</b> , siano <b>superiori al loro valore normale</b>
<b>cessioni di beni o servizi</b>	cessioni di beni e prestazioni di servizi, a <b>condizioni più favorevoli di quelle di mercato:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ad associati/partecipanti, inclusi i fondatori, componenti gli organi amministrativi e di controllo</li> <li>- a coloro che <b>a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione</b> o ne facciano parte</li> <li>- ai soggetti <b>che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione</b></li> </ul> nonchè ai loro parenti entro il 3°/affini entro il 2° o società da essi controllate/collegate <b>salvo che tali cessioni/prestazioni non costituiscano l'oggetto dell'attività di interesse generale</b> di cui all'articolo 5
<b>interessi passivi</b>	corresponsione (a soggetti diversi da banche/intermediari finanziari) di interessi passivi su prestiti superiori di 4 punti al tasso annuo di riferimento (che può essere aggiornato con DM)