

Cristiana Massarenti

Dottore Commercialista

Esperto in fiscalità del Terzo settore

Responsabile dello sportello fiscale del CNSLibertas



Convegno Formativo Interregionale
La riforma del Terzo Settore
ex D. Lgs. 117/2017:

**Cosa cambia per le Associazioni di Promozione Sociale e
per le Associazioni Sportive Dilettantistiche?**

La riforma del Terzo settore

La riforma del **Terzo Settore**, introdotta nel nostro ordinamento con la Legge 106/2016, si è concretizzata con l'approvazione di quattro decreti legislativi:

- D. Lgs. 40/2017 “Istituzione e disciplina del servizio civile universale”;
- D. Lgs. 111/2017 “Disciplina dell’istituto del cinque per mille”;
- D. Lgs. 112/2017 “Revisione della disciplina in materia di impresa sociale”;
- D. Lgs. 117/2017 “Codice del Terzo Settore”.

Enti del Terzo settore: le 9 tipologie

Sono Enti del Terzo Settore:

- Organizzazioni di volontariato
- Associazioni di promozione sociale
- Enti filantropici
- Imprese sociali, incluse cooperative sociali
- Reti associative
- Società di mutuo soccorso
- Associazioni riconosciute e non riconosciute
- Fondazioni
- Altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento di una o più attività di interesse generale.

La riforma del Terzo settore

Non sono Enti del Terzo Settore (ETS):

- Amministrazioni pubbliche
- Formazioni ed associazioni politiche
- Sindacati
- Associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche
- Associazioni di datori di lavoro
- Enti sottoposti al controllo, direzione e coordinamento dei suddetti enti ad esclusione dei soggetti operanti nel settore della protezione civile
- Enti religiosi limitatamente alle attività di interesse generale

Le Attività di interesse generale: 26 categorie

Gli ETS esercitano in via esclusiva o principale una o più attività di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Si considerano di interesse generale **le seguenti 26 attività (articolo 5):**

- Interventi e servizi sociali
- Interventi e prestazioni sanitarie
- Prestazioni socio-sanitarie
- Educazione, istruzione e formazione professionale
- Salvaguardia dell'ambiente
- Tutela del patrimonio culturale
- Formazione universitaria e post-universitaria
- Ricerca scientifica
- Organizzazione e gestione attività culturali
- Radiodiffusione sonora
- Attività turistica
- Formazione extra-scolastica
- Servizi strumentali ad ETS
- Cooperazione allo sviluppo
- Attività di commercio equo e solidale
- Servizi inserimento e reinserimento nel mercato del lavoro di persone svantaggiate
- Servizi di alloggio sociale
- Accoglienza umanitaria ed integrazione sociale migranti
- Agricoltura sociale
- **Organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche (lettera t)**
- Beneficenza e sostegno a distanza di persone svantaggiate
- Promozione della cultura della legalità
- Promozione e tutela dei diritti umani
- Cura di procedure di adozione internazionale
- Protezione civile
- Riqualificazione beni pubblici inutilizzati o confiscati alla criminalità organizzata

Attività diverse dalle precedenti

Gli ETS possono esercitare attività diverse da quelle di interesse generale a condizione che l'atto costitutivo o lo statuto lo consentano e siano secondarie o strumentali rispetto alle stesse, secondo criteri e limiti definiti con DM 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.

Iscrizione nel
RUNTS (Registro
Unico Nazionale
del Terzo
Settore)

Gli enti del Terzo settore si iscrivono nel registro unico nazionale del Terzo settore ed indicano gli estremi dell'iscrizione negli atti, nella corrispondenza e nelle comunicazioni al pubblico.

Denominazione

La denominazione sociale, in qualunque modo formata, deve contenere l'indicazione di ente del Terzo settore o l'acronimo **ETS**.

Di tale indicazione deve farsi uso negli atti, nella corrispondenza e nelle comunicazioni al pubblico.

Scritture contabili

Gli enti del Terzo settore devono redigere il bilancio di esercizio formato **dallo stato patrimoniale**, dal **rendiconto finanziario**, con l'indicazione, dei proventi e degli oneri, dell'ente, e **dalla relazione di missione** che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.

Il bilancio degli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000,00 euro può essere redatto nella forma del **rendiconto finanziario per cassa**.

Il bilancio deve essere redatto **in conformità alla modulistica** definita con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito il consiglio nazionale del terzo settore.

Gli enti del Terzo settore che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale devono tenere le scritture contabili di cui all'articolo 2214 del codice civile.

L'organo di amministrazione deve documentare il carattere secondario e strumentale dell'attività nella relazione al bilancio o nella relazione di missione.

Gli enti del Terzo settore non iscritti nel registro delle imprese **devono depositare il bilancio presso il registro unico nazionale del Terzo settore**.

Bilancio sociale ed adempimenti pubblicitari

Gli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate **superiori a centomila euro annui** devono in ogni caso pubblicare annualmente e tenere aggiornati nel proprio sito internet gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli Associati.

Gli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate **superiori ad 1 milione di euro** devono depositare presso il registro unico nazionale del Terzo settore, e pubblicare nel proprio sito internet, il **bilancio sociale**.

Gli amministratori, entro trenta giorni dalla notizia della loro nomina, **devono chiederne l'iscrizione nel RUNTS**.

Libri sociali
obbligatori

Gli **Enti del Terzo settore** devono tenere:

a) il libro degli associati o aderenti;

b) il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee, in cui devono essere trascritti anche i verbali redatti per atto pubblico;

c) il libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di amministrazione, dell'organo di controllo, e di eventuali altri organi sociali.

Lavoro nel Terzo Settore

I lavoratori degli enti del Terzo settore hanno diritto ad un trattamento economico e normativo non inferiore a quello previsto dai contratti collettivi di cui all'articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81. In ogni caso, in ciascun ente del Terzo settore, la differenza retributiva tra lavoratori dipendenti non può essere superiore al rapporto uno a otto, da calcolarsi sulla base della retribuzione annua lorda. Gli enti del Terzo settore danno conto del rispetto di tale parametro nel proprio bilancio sociale o, in mancanza, nella relazione di cui all'articolo 13, comma 1.

Scompare la norma agevolativa di cui all'articolo 67 comma 1, lettera m) del DPR 917/86 (TUIR)

La Costituzione, l'ordinamento e l'amministrazione dell'ETS

L'atto costitutivo deve indicare

- la denominazione dell'ente;
- l'assenza di scopo di lucro e le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale perseguite;
- l'attività di interesse generale che costituisce l'oggetto sociale;
- la sede legale;
- il patrimonio iniziale ai fini dell'eventuale riconoscimento della personalità giuridica;
- le norme sull'ordinamento, l'amministrazione e la rappresentanza dell'ente;
- i diritti e gli obblighi degli associati, ove presenti;
- i requisiti per l'ammissione di nuovi associati, ove presenti, e la relativa procedura;
- la nomina dei primi componenti degli organi sociali obbligatori e, quando previsto, del soggetto incaricato della revisione legale dei conti;
- le norme sulla devoluzione del patrimonio residuo in caso di scioglimento o di estinzione;
- la durata dell'ente, se prevista.

Il controllo negli ETS

Nelle associazioni, riconosciute o non riconosciute, del Terzo settore, la nomina di un organo di controllo, anche monocratico, e' obbligatoria quando siano superati per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:

- a) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 110.000,00 euro;
- b) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 220.000,00 euro;
- c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unita'.

E i Circoli cosa sono?

I **Circoli** sono associazioni di promozione sociale disciplinate dalla legge 7 dicembre 2000 n. 383. L'articolo 2 della citata legge stabilisce che *“Sono considerate associazioni di promozione sociale le associazioni riconosciute e non riconosciute, i movimenti, i gruppi e i loro coordinamenti o federazioni costituiti al fine di svolgere attività di utilità sociale a favore di associati o di terzi, senza finalità di lucro e nel pieno rispetto della libertà e dignità degli associati.”*

E i Circoli cosa sono?

I Circoli sono assoggettati alla generale disciplina che il T.U.I.R. (Testo unico sulle imposte sui redditi) e il D.P.R. 633/1972 (Decreto Iva), prevedono per gli enti non commerciali e, più specificamente, per gli enti di tipo associativo costituiti senza finalità di lucro.

In particolare, l'articolo 148 del TUIR, comma 3, prevede che per le associazioni di promozione sociale *“non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, d'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, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati”*.

E i Circoli cosa sono?

Per le **associazioni di promozione sociale** (circoli) ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, **non si considerano commerciali, anche se effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici, la somministrazione di alimenti e bevande effettuata presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, da bar ed esercizi similari e l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici**, semprechè le predette attività siano strettamente **COMPLEMENTARI** a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e siano effettuate nei confronti dei soci anche di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che fanno parte del Centro Nazionale Sportivo Libertas. Questa previsione vale sia ai fini delle imposte sui redditi che dell'imposta sul valore aggiunto. (Art. 148, comma 5, TUIR e art. 4, comma 6, D.P.R. 633/72)

L'attività di somministrazione

REGIONE PIEMONTE

I Circoli, per l'attività di somministrazione devono attenersi alla **Legge Regionale 29 dicembre 2006, n. 38** che, all'art. 3 *“somministrazione di alimenti e bevande nei circoli”*, fa riferimento alle disposizioni del **D.P.R. 4 aprile 2001, n. 235** (Regolamento recante semplificazione del procedimento per il rilascio dell'autorizzazione alla somministrazione di alimenti e bevande da parte dei Circoli privati) e al Regolamento regionale **3 marzo 2008, n. 2/R** *“Nuove norme per la disciplina della preparazione e somministrazione di alimenti e bevande, relativamente all'attività di bar, piccola ristorazione e ristorazione tradizionale”*. In proposito, per la valutazione dei requisiti igienico-sanitari, è fondamentale considerare quali attività si andranno a svolgere all'interno del locale, visto che la normativa prevede una suddivisione in quattro tipologie, e richiede requisiti diversi a seconda della specifica tipologia:

a) esercizi di tipologia 1: somministrazione di bibite, caffè, panini, tramezzini, brioches surgelate sottoposte a doratura e/o fine cottura, toast, piadine e prodotti simili, cioè alimenti che richiedono una minima attività di manipolazione e un eventuale riscaldamento;

b) esercizi di tipologia 2: somministrazione di alimenti di cui alla lettera a) e, in aggiunta, prodotti di gastronomia da intendersi come:

1) alimenti preparati in esercizi autorizzati, conservati con le modalità previste per la tipologia ed eventualmente sottoposti a riscaldamento;

2) piatti semplici preparati con mero assemblaggio di ingredienti (es. macedonie, insalate o piatti a base di salumi e formaggi) previo lavaggio e sanificazione;

3) preparazione e somministrazione di alimenti quali kebab, hot dog, patatine fritte, crepes e simili preparazioni, in considerazione del fatto che vengono utilizzate attrezzature specifiche;

c) esercizi di tipologia 3: somministrazione di alimenti di cui alle lettere a) e b), con attività di preparazione alimenti configurabile come piccola ristorazione e/o ristorazione veloce e/o tavolacalda;

d) esercizi di tipologia 4: attività di preparazione alimenti, configurabile come attività di ristorazione tradizionale.

L'Attività di somministrazione

Affinchè l'attività di somministrazione di alimenti e bevande effettuata dalle APS verso corrispettivi specifici possa NON considerarsi un'attività di impresa, occorre considerare le seguenti condizioni:

- Deve trattarsi di associazioni di promozione sociale (vale a dire enti a carattere nazionale le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'Interno);
- L'attività deve essere effettuata da bar ed esercizi similari;
- L'attività deve essere effettuata presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale dell'ente e nei confronti di iscritti, associati, partecipanti, anche di altre associazioni affiliate che svolgono la medesima attività e che appartengono allo stesso ente a carattere nazionale;
- L'attività deve essere strettamente complementare a quella svolta in diretta attuazione degli scopi istituzionali.

Le "nuove" APS secondo il Codice del Terzo Settore

Il regime transitorio per Onlus, Odv e Aps

Con l'obiettivo di stabilire una disciplina transitoria per alcuni dei soggetti che fanno attualmente parte del Terzo Settore e che, a riforma completata, spariranno (come le Onlus) o migreranno nella categoria degli Enti del Terzo Settore (ETS), il comma 1, articolo 104, D.Lgs. 117/2017 stabilisce che per:

- organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus);
- organizzazioni di Volontariato (Odv);
- associazioni di promozione sociale (Aps),

iscritte nei rispettivi registri, talune disposizioni del decreto troveranno applicazione già a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017 e fino al periodo d'imposta di entrata in vigore di cui al comma 2 articolo 104 (cioè non prima del periodo d'imposta successivo a quello di operatività del Registro Unico).

Si profila, quindi, almeno un biennio (2018-2019) che decorre dal 1° gennaio 2018, per i soggetti il cui esercizio coincide con l'anno solare, nel quale i richiamati soggetti dovranno già confrontarsi con le disposizioni che vengono di seguito elencate.

Le "nuove" APS secondo il Codice del Terzo Settore

Le disposizioni applicabili dal 1° gennaio 2018 per Onlus, Odv e Aps Articolo

Argomento

- Articolo 77 Titoli di solidarietà
- Articolo 78 Regime fiscale del *Social Lending*
- Articolo 81 *Social Bonus*
- Articolo 82 Disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali
- Articolo 83 Detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali
- Articolo 85, comma 7 Regime fiscale delle associazioni di promozione sociale
I redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte delle associazioni di promozione sociale sono esenti dall'imposta sul reddito delle società

ABROGAZIONI

- Articolo 102, comma 1, lettera e) f) g)
 - e) articolo 100, comma 2, lettera l), Tuir – Oneri di utilità sociale
"le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore a 1.549,37 euro o al 2% del reddito di impresa dichiarato, a favore di associazioni di promozione sociale iscritte nei registri previsti dalle vigenti disposizioni di legge".
 - f) articolo 15, comma 1, lettera i-quater), Tuir – Detrazioni per oneri
le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore a 4 milioni di lire (2.065,83 euro), a favore delle associazioni di promozione sociale iscritte nei registri previsti dalle vigenti disposizioni di legge. Si applica l'ultimo periodo della lettera i-bis;
 - e) articolo 15, comma 1, lettera i-bis), Tuir – Detrazioni per oneri
"i contributi associativi, per importo non superiore a 2 milioni e 500.000 lire, versati dai soci alle società di mutuo soccorso che operano esclusivamente nei settori di cui all'articolo 1, L. 3818/1886, al fine di assicurare ai soci un sussidio nei casi di malattia, di impotenza al lavoro o di vecchiaia, ovvero, in caso di decesso, un aiuto alle loro famiglie..omissis"

Le "nuove"
APS secondo il
Codice del Terzo
Settore

**ADEGUAMENTO STATUTI e nuovi regimi fiscali
entro data entrata in vigore e piena operatività Registro Unico
Terzo Settore (2020!!) adeguamento senza oneri particolari.
per**

- Organizzazioni di volontariato (Odv);
- Associazioni di promozione sociale (Aps);
- Imprese Sociali

Continuano ad applicarsi le norme previgenti, ai fini ed effetti dell'iscrizione ai registri, anche se si adeguano alle disposizioni del presente decreto.

Le "nuove" APS secondo il Codice del Terzo Settore

Le associazioni di promozione sociale sono enti del Terzo settore costituiti in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, da un numero non inferiore a sette persone fisiche o a tre associazioni di promozione sociale per lo svolgimento in favore dei propri associati, di loro familiari o di terzi di una o più attività di cui all'articolo 5, avvalendosi in modo prevalente dell'attività di volontariato dei propri associati.

Gli atti costitutivi delle associazioni di promozione sociale possono prevedere l'ammissione come associati di altri enti del Terzo settore o senza scopo di lucro, a condizione che il loro numero non sia superiore al cinquanta per cento del numero delle associazioni di promozione sociale.

La denominazione sociale deve contenere l'indicazione di associazione di promozione sociale o l'acronimo **APS**.

L'indicazione di associazione di promozione sociale o l'acronimo APS, ovvero di parole o locuzioni equivalenti o ingannevoli, non può essere usata da soggetti diversi dalle associazioni di promozione sociale.

I regimi contabili per gli ETS

Il nuovo codice introduce **tre nuovi regimi forfettari** per la determinazione del reddito d'impresa delle attività commerciali svolte:

- Articolo 80 per gli ETS diversi dalle associazioni di promozione sociale e volontariato
- Articolo 86 per le organizzazioni di volontariato
- Articolo 86 per le APS

Quindi in totale, **a regime**, i regimi contabili applicabili agli enti non commerciali saranno **cinque**:

- La legge 398 1991 applicabile solo alle sportive
- L'articolo 145 TUIR che rimane per gli enti non commerciali non iscritti nel nuovo registro
- Articolo 80 per gli ETS diversi dalle associazioni di promozione sociale e volontariato- -
- Articolo 86 per le organizzazioni di volontariato
- Articolo 86 per le APS

I regimi contabili per gli ETS

Articolo 86 per le APS

Dal punto di vista fiscale le associazioni di promozione sociale possono applicare, in relazione alle attività commerciali svolte, un regime forfetario speciale se nel periodo d'imposta precedente hanno percepito ricavi, ragguagliati al periodo d'imposta, **non superiori a 130.000 euro** applicando un coefficiente di redditività che per le APS è pari al 3%.

Ai fini dell'Iva le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario non applicano l'imposta per le operazioni nazionali, non hanno diritto alla detrazione dell'Iva assolta e di conseguenza sono esonerati dal versamento dell'imposta sul valore aggiunto e da tutti gli altri obblighi previsti dal D.P.R. 633/1972, a eccezione degli obblighi di numerazione e di conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali, di certificazione dei corrispettivi e di conservazione dei relativi documenti.

Cosa accade al superamento del limite dei 130.000 Euro?

Le APS potranno applicare il regime forfetario valido per la generalità degli enti del Terzo settore esaminato di cui all'articolo 80 con coefficienti di tassazione ben più elevati ed obblighi iva ordinari, fermo restando la non imponibilità dei corrispettivi specifici recata dall'articolo 85.

FACOLTA' non OBBLIGO

E le ASD?

Un'associazione sportiva dilettantistica può, ma non deve diventare **ENTE DEL TERZO SETTORE**.

Se l'ASD è anche associazione di promozione sociale dovrà entrare nel Registro degli ETS ed iscriversi al Registro CONI per l'attività sportiva svolta.

||

Grazie per l'attenzione

Per ulteriori info e richiesta chiarimenti si prega inviare una mail a:
cpalessandria@libertasnazionale.it