



**Circolare n°:** 12/2019

**Oggetto:** *La riforma del terzo settore: stato dell'arte e prossime scadenze*

**Sommario:** La Riforma del Terzo Settore introdotta con il DLgs n. 117/2017 e poi integrata da successivi provvedimenti legislativi e chiarimenti ufficiali, è intervenuta per ridefinire e riorganizzare organicamente l'intero funzionamento del mondo non profit.

**Ad oggi mancano ancora numerosi decreti attuativi ma si approssima la data del 3 agosto, termine ultimo per apportare le modiche statutarie per l'ingresso nel RUNTS, soprattutto per ONLUS, APS (Associazioni di promozione sociale) e ODV (Organizzazioni di volontariato).**

**Contenuto:** \_\_\_\_\_

Nell'ambito della nuova riforma ciascun ente è chiamato, qualora non avesse già provveduto, ad avviare una valutazione circa una sua eventuale ricollocazione all'interno nel nuovo Codice. Lo spartiacque sarà rappresentato dall'iscrizione al Registro nazionale degli Enti di Terzo Settore (RUNTS), ma anche dalla sezione specifica dello stesso nella quale andrà a collocarsi.

Tale ricollocamento andrà ad incidere fortemente sugli scopi di ogni singolo soggetto e in modo sostanziale sull'operatività quotidiana dell'ente.

***Nella presente circolare ci soffermiamo brevemente sugli aspetti innovativi della riforma, nonché su alcuni elementi chiave per orientare la scelta di iscriversi al RUNTS (Registro unico del terzo settore).***

**Indice:** \_\_\_\_\_

- P.1 ————— QUADRO NORMATIVO
- P.2 ————— ASPETTI CIVILISTICI
- P.3 ————— ASPETTI CONTABILI-BILANCIO-CONTROLLO
- P.4 ————— ASPETTI FISCALI
- P.5 ————— ELEMENTI DA VALUTARE PER L'ISCRIZIONE

## QUADRO NORMATIVO:

---

Con la pubblicazione del 18 giugno 2016 in Gazzetta Ufficiale della Legge 106/2016, ovvero la legge di delega al Governo per la Riforma del Terzo settore, è iniziato il lungo iter di riordino dell'intera disciplina dei soggetti non profit, che ha condotto all'emanazione di tre decreti attuativi della Riforma aventi ad oggetto:

- l'istituto del cinque per mille (D.Lgs. 111/2017);
- la revisione della disciplina dell'impresa sociale (D.Lgs. 112/2017);
- il Codice del Terzo settore (D.Lgs. 117/2017).

La Riforma, tuttavia, è ben lungi dal considerarsi conclusa data l'assenza ad oggi di gran parte dei provvedimenti attuativi che dovevano essere emanati entro un anno dalla pubblicazione della normativa di riferimento.

Perno della riforma è l'istituzione del **RUNTS** (Registro Unico degli enti terzo settore) all'interno del quale saranno iscritti **gli enti del Terzo settore (ETS)**, ossia quegli enti che si qualificano in base alle seguenti caratteristiche:

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

Il **Registro unico nazionale del Terzo settore** sarà infatti composto da:

1. sei sezioni dedicate a **particolari tipologie di enti del Terzo settore** ossia: organizzazioni di volontariato, associazioni di promozione sociale, enti filantropici, imprese sociali, società di mutuo soccorso e reti associative;
2. una sezione residuale dedicata agli **altri enti del Terzo settore**.

Nella sezione dedicata agli **altri enti del Terzo settore** potranno iscriversi, ad esempio, le associazioni (riconosciute e non) e le fondazioni non classificate nelle precedenti

categorie, nonché gli altri enti di carattere privato diversi dalle società di cui all'art. 4 del Codice.

Pertanto le associazioni dovranno decidere se:

1. rimanere associazioni disciplinate dal codice civile (riconosciute e non) per obbligo o opzione;
2. diventare associazioni ETS con necessità di modifica statutaria ed iscrizione al RUNTS (quando sarà operativo).

Sono invece già considerati ETS, **con necessità di modifica statutaria entro il termine del prossimo 3 agosto 2019** le ONLUS, le APS (Associazioni di promozione sociale) e le ODV (Organizzazioni di Volontariato).

#### PERIODO TRANSITORIO

Molte delle disposizioni del Codice del Terzo settore risultano subordinate:

- alla piena operatività del Registro Unico nazionale (RUNTS);
- all'autorizzazione della Commissione Europea.

In particolare il termine di decorrenza del Registro è individuato a partire dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Europea e comunque non prima della piena operatività del Registro stesso.

Fino a tale periodo, continueranno ad applicarsi le norme previgenti ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione nei registri di settore delle ODV, APS e ONLUS.

#### **ASPETTI CIVILISTICI:**

---

Senza addentrarci nei vari aspetti tecnici della riforma evidenziamo in questa sede i principali adeguamenti statutarî da porre in essere per l'iscrizione al RUNTS e i riflessi derivanti dall'iscrizione.

Come segnalato **la data del 3 agosto** è inderogabile per le ONLUS, le APS e le ODV che dovranno valutare se assumere la qualifica di ETS, nonché gli eventuali effetti della mancata iscrizione al RUNTS.

Per l'iscrizione al RUNTS è richiesto un patrimonio minimo pari a:

- 15.000 euro per le associazioni;
- 30.000 euro per le fondazioni.

Il patrimonio può essere costituito anche mediante apporto di beni diversi dal denaro (in tal caso il loro valore deve risultare da una relazione giurata, allegata all'atto costitutivo, di un revisore legale o di una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro).

Con l'iscrizione al RUNTS l'ente acquista personalità giuridica. Gli effetti del riconoscimento sono rappresentati dalla:

- autonomia patrimoniale perfetta (gli associati rispondono quindi delle obbligazioni dell'ente solo nei limiti della quota associativa versata e degli ulteriori contributi elargiti);
- limitazione della responsabilità degli amministratori nei limiti del loro mandato e nel rispetto dell'organo statutario.

Per le ONLUS la mancata iscrizione comporterà la perdita della qualifica e la conseguente devoluzione del patrimonio ai fini di pubblica utilità (con parere in forma vincolante del Ministero del Lavoro). Al contrario, la perdita della qualifica a seguito di iscrizione al RUNTS, non costituirà un'ipotesi di scioglimento dell'ente e non comporterà l'obbligo di devoluzione del patrimonio.

Per gli altri enti (es. associazioni, fondazioni) il termine del 3 agosto non è rilevante non essendo ancora operativo il registro, ma va valutata l'opportunità di aderire o meno al terzo settore con congruo anticipo (soprattutto se l'operatività del RUNTS dovesse decorrere dal 2020).

In merito agli adeguamenti statutari, la circolare del Ministero del Lavoro del 27 dicembre 2018 ha fornito una serie di precisazioni e chiarimenti sulle diverse innovazioni da apportare agli statuti. Di seguito riepiloghiamo brevemente le linee guida sviluppate dalla circolare:

1. **Adeguamenti minimi e obbligatori:** si tratta in sostanza delle modifiche volte a rimuovere le clausole in contrasto con la nuova disciplina e ad inserire alcuni

- requisiti della riforma (es. forma giuridica, attività di interesse generale, scopo dell'ente, denominazione con acronimo ETS, liquidazione dell'ente, etc..);
2. **Adeguamenti disapplicativi:** inserimento di clausole che escludono l'applicazione di nuove norme derogabili e conservano l'assetto e la struttura precedente dell'ente (es. clausole che escludono la possibilità di farsi rappresentare in assemblea da altri associati, clausole che escludono trasformazioni/scissioni tra enti, etc...);
  3. **Adeguamento novativo:** inserimento di clausole non previste dal precedente statuto (es. inserimento attività diverse da quelle di interesse generale nell'oggetto sociale, laddove il precedente statuto nulla disponeva).

Le deliberazioni di cui ai punti 1) e 2) possono essere adottate con le maggioranze dell'assemblea ordinaria e dei quorum ridotti (maggioranza dei voti con almeno la metà degli associati), mentre le modifiche sub 3) necessitano delle maggioranze qualificate di legge (3/4) o, se diverse, dello statuto.

Durante il periodo transitorio, e pertanto anche dopo la modifica statutaria, l'acronimo ETS non sarà spendibile nei rapporti con i terzi e l'ente continuerà ad utilizzare la denominazione di ONLUS, APS, ODV se iscritta nel relativo registro.

Con riferimento alla forma delle deliberazioni di adeguamento la circolare precisa che laddove l'adeguamento riguardi **enti già muniti di personalità giuridica** è necessario l'intervento del Notaio.

Soluzione opposta per **gli enti non riconosciuti** dove la verbalizzazione notarile non è richiesta da alcuna norma. Tuttavia considerata la complessità della riforma e dei controlli di legalità in sede di iscrizione è consigliabile l'intervento Notarile anche in tali casi.

L'istituzione del Registro unico nazionale comporta altresì importanti novità sul versante della trasparenza e degli adempimenti:

- gli ETS sono tenuti a specifici obblighi di trasparenza e pubblicità (in particolare, in base alla dimensione, gli ETS avranno l'obbligo di pubblicare sul sito internet il bilancio e gli eventuali emolumenti, corrispettivi o compensi attribuiti agli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti e agli associati);

- sono previsti nuovi obblighi contabili e amministrativi (si veda paragrafo successivo) che variano in base alla tipologia e alle dimensioni dell'ente;
- gli ETS saranno sottoposti a specifiche verifiche e controlli da parte delle amministrazioni pubbliche (sia al fine dell'iscrizione e della permanenza nel Registro unico, sia al fine dell'applicazione delle misure fiscali).

#### **ASPETTI CONTABILI-BILANCIO-CONTROLLO:**

---

Con riferimento agli obblighi di rendicontazione e di controllo le prioritarie innovazioni riguardano:

1. **l'obbligo di redigere il bilancio di esercizio** costituito da stato patrimoniale, rendiconto di gestione e relazione di missione, che illustra le principali voci di bilancio, l'andamento economico-finanziario e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie. Il bilancio dovrà essere poi depositato al RUNTS entro il 30 giugno di ciascun anno.  
Gli enti con proventi o entrate inferiori a 220.000 euro possono optare per un rendiconto per cassa. In ogni caso il bilancio deve essere redatto in conformità alla modulistica definita dal Ministero del lavoro;
2. **l'obbligo dell'organo di controllo (eventuale):** gli ETS dovranno nominare l'organo di controllo (cui è demandato il controllo di legalità sull'ente) qualora per due esercizi consecutivi siano superati almeno due dei seguenti limiti:
  - a. TOTALE ATTIVO: 110.000 Euro
  - b. TOTALE RICAVI: 220.000 Euro
  - c. Dipendenti (occupati in media): 5
3. **l'obbligo del revisore:** gli ETS dovranno nominare il revisore (cui è demandato il controllo legale sull'ente) qualora per due esercizi consecutivi siano superati almeno due dei seguenti limiti:
  - a. TOTALE ATTICVO: 1.100.000 Euro
  - b. TOTALE RICAVI: 2.200.000 Euro
  - c. Dipendenti: (occupati in media): 12

In assenza di chiarimenti ufficiali, autorevole dottrina (Fondazione Nazionale dei Commercialisti) ritiene che i periodi rilevanti da prendere in considerazione al fine della verifica dei predetti limiti siano gli esercizi 2018 e 2019.

## ASPETTI FISCALI:

---

I decreti di riforma prevedono tempistiche differenziate per l'efficacia delle nuove disposizioni di carattere tributario.

In particolare sono già entrate in vigore il **1° gennaio 2018** le seguenti disposizioni:

- **social bonus:** credito d'imposta pari al 65% delle erogazioni liberali in denaro effettuate da persone fisiche e del 50% se effettuate da enti o società in favore degli enti del Terzo settore per i progetti di recupero degli immobili pubblici inutilizzati e dei beni mobili e immobili confiscati alla criminalità organizzata. Il credito d'imposta spettante è riconosciuto alle persone fisiche e agli enti non commerciali nei limiti del 15% del reddito imponibile ed ai soggetti titolari di reddito d'impresa nei limiti del 5 per mille dei ricavi annui. Il credito d'imposta è ripartito in tre quote annuali di pari importo;
- **agevolazioni imposte indirette e tributi locali:** esenzione da imposta di donazione e successione per i trasferimenti immobiliari effettuati a favore dell'ente, esenzione imposta di registro per adeguamento statuti, esenzione imposta di bollo per atti, contratti, istanze etc..
- **erogazioni liberali:**
  - o detrazione pari al 30% (35% se a favore di ODV) per le erogazioni liberali in denaro o in natura a favore degli enti del Terzo settore non commerciali per un importo complessivo in ciascun periodo d'imposta non superiore a 30.000 euro;
  - o deduzione per enti e società nel limite del 10% del reddito complessivo dichiarato per le liberalità in denaro o in natura erogate a favore degli enti del Terzo settore non commerciali.

N.B: durante il periodo transitorio (dal 1° gennaio 2018 alla piena operatività del Registro unico nazionale) tali disposizioni sono applicabili solo alle ONLUS, alle ODV e alle APS, sulla base dell'iscrizione nei relativi registri di settore.

L'efficacia delle altre disposizioni fiscali (tra cui regime fiscale degli ETS, regime forfetario degli ETS non commerciali, regime fiscale speciale per ODV e APS) è subordinata all'autorizzazione comunitaria ed alla effettiva istituzione ed operatività del nuovo Registro unico.

## ELEMENTI DA VALUTARE PER L'ISCRIZIONE:

Premettendo che non è possibile fornire un'elencazione generale valevole per ciascun ente no profit, e dovendosi procedere ad un esame puntuale di ciascuna fattispecie, si forniscono alcuni elementi su cui focalizzare la decisione.

ELEMENTI A FAVORE	ELEMENTI A SFAVORE
<ul style="list-style-type: none"><li>• Rapporti con PA e enti locali: è probabile che le Pubbliche Amministrazioni decidano di convogliare le erogazioni a favore degli ETS in virtù di una maggiore trasparenza informativa</li><li>• Erogazioni liberali: l'iscrizione al RUNTS consente maggiori benefici in termini di detrazioni/deduzioni</li><li>• Devoluzione del patrimonio a fini di pubblica utilità per le ONLUS che non si iscrivono al RUNTS</li><li>• Agevolazioni fiscali: social bonus, imposte indirette, etc..</li><li>• Per le APS: regime fiscale speciale (coefficiente di redditività del 3% in presenza di proventi commerciali fino a 130.000 euro)</li><li>• Forme particolari di finanzia sociale: titoli di solidarietà, social lending</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Maggiori e più complessi obblighi di contabilità, rendicontazione e controlli (interni)</li><li>• Maggiori controlli (esterni) da parte delle autorità amministrative: indiretta distribuzione di utili, effettività rapporto associativo, controllo degli adempimenti contabili e fiscali</li><li>• Per le ASD l'iscrizione comporta la rinuncia al regime fiscale speciale previsto dalla L. 398/91</li></ul>

Si evidenzia in ogni caso che l'iscrizione al RUNTS rappresenta una facoltà. Gli enti non profit, potranno scegliere di non iscriversi al Registro unico, tenendo presente gli effetti in termini di devoluzione del patrimonio per le ONLUS.

*Lo Studio rimane a disposizione per informazioni, chiarimenti e assistenza*

*Cordiali saluti*

**Studio Brunello e Partner**  
**Dr. Fabio Pavan**