



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI GENOVA



CONVEGNO 25 MARZO 2019

LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE: FACCIAMO IL PUNTO

RELAZIONE : GLI ASPETTI DELLA RIFORMA PER LE ONLUS

A cura di : Giovanna Copello

***Dottore Commercialista – Componente Commissione Terzo
Settore ODCEC Genova***



I LE ONLUS OGGI

Discipinate dall' art .10 D.Lgs. N.460/1997 in vigore dal 1.1.'98 (cm. 26/6/98 n.168/E)

Si tratta di una **categoria fiscale** che comprende enti con natura giuridica diversa:

- Enti iscritti **all'Anagrafe delle ONLUS** presso le Direzioni Regionali delle Entrate che possono avere la natura di associazioni, fondazioni, “rami onlus” di enti ecclesiastici;
- **ONLUS di diritto**, che acquisiscono la qualifica con l'iscrizione nei rispettivi registri: cooperative sociali ed organismi di volontariato.

Oggi in Liguria le ONLUS iscritte alla Direzione Regionale delle Entrate sono circa **500**, (cfr. elenco sul sito dell'Agenzia delle Entrate aggiornato a gennaio 2019).



OGGI: SETTORI DI ATTIVITA' A SOLIDARIETA' IMMANENTE (CONDIZIONATA)

Art. 10: ATTIVITA' A SOLIDARIETA' IMMANENTE:

Sono riconosciute come ONLUS gli enti che svolgono le seguenti attività: assistenza sociale e socio sanitaria, beneficenza, della tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico di cui alla l. 1.7.1939 n. 1089....., tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi di cui all'articolo 7 D.L.gs 5 febbraio 1997, n. 22, ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni, in ambiti e secondo modalità da definire con apposito regolamento governativo emanato ai sensi dell'articolo 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400, promozione della cultura e dell'arte per le quali sono riconosciuti apporti economici da parte dell'amministrazione centrale dello Stato.



OGGI: SETTORI A SOLIDARIETA' CONDIZIONATA – DIVIETO ATTIV. DIVERSE

SETTORI DI ATTIVITA' A SOLIDARIETA' CONDIZIONATA:

nei seguenti settori l'attività deve arrecare benefici a persone **svantaggiate** in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari oppure a componenti di collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari:

assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura dell'arte e della tutela dei diritti civili.

DIVIETO ASSOLUTO di svolgere attività diverse da quelle ammesse ai sensi dell'articolo 10 del D.Lgs. n. 460/1997, a meno che non si tratti di attività direttamente **connesse** a quelle istituzionali che sono definite come:

attività analoghe ma svolte nei confronti di soggetti che non si trovino in condizione di svantaggio; oppure **attività accessorie per natura** a quelle istituzionali in quanto integrative delle stesse.

DOMANI: QUALI ATTIVITA' SARANNO CONSENTITE?

IMPRESA SOCIALE: ART. 2 D.LGS. N. 112/2017 - ETS: ART. 5 D.LGS. N. 117/2017

ATTENZIONE: NON SONO IDENTICI!

- **attività che possono essere svolte da ETS e non da imprese sociali:**
beneficienza, sostegno a distanza ... (lett u), promozione della cultura e della legalità, della pace fra i popoli e della non violenza (lett. v), cura di procedure di adozione internazionale (lett. x), protezione civile (lett. y), promozione e tutela dei diritti umani, civili, sociali politici.....(lett w).
- **attività che possono essere svolte da imprese sociali e non da ETS:** microcredito



DOMANI : QUALI ATTIVITA' OLTRE A QUELLE DI INTERESSE GENERALE?

- **IMPRESA SOCIALE:** (commi 3 e 4 art .2 D.Lgs. n. 112/2017)
Requisiti dell'attività di interesse generale: ricavi pari al 70% del totale oppure, indipendentemente dal suo oggetto, "l'attività d'impresa nella quale, per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, sono occupati lavoratori in condizioni di svantaggio"; quindi le attività diverse non devono superare il 30% di quelle complessive.
- **ETS ART. 6 D.Lgs. n. 117/2017:**
Gli ETS possono esercitare attività diverse da quelle di cui all'articolo 5 a condizione:
 - che l'atto costitutivo o lo statuto lo consentano
 - siano secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale (cfr. D.M. in corso di pubblicazione), 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.

.2

CIRC. MLPS 27.12.2018 – PARAGRAFO ATT. DIVERSE – PARTE I

“L’esercizio di attività diverse rispetto a quelle di interesse generale ricomprese nell’elenco di cui all’articolo 5 è facoltativo; tuttavia, qualora l’ente intenda esercitarlo, esso è subordinato, ai sensi dell’articolo 6 del codice, a due condizioni:

- 1) che esse siano secondarie e strumentali rispetto a quelle di interesse generale (secondarietà e strumentalità dovranno essere valutate secondo i criteri e limiti che saranno definiti con decreto interministeriale, avente natura regolamentare);*
- 2) che sia consentito (e quindi specificamente previsto) dall’atto costitutivo o dallo statuto.*

Pertanto, qualora l’ETS intenda esercitare attività diverse, lo statuto dovrà prevedere tale possibilità, senza tuttavia che sia necessario già in sede statutaria inserire un puntuale elenco delle attività diverse esperibili: la loro individuazione potrà infatti essere successivamente operata da parte degli organi dell’ente, cui lo statuto dovrà, in tale ipotesi, attribuire la relativa competenza.



.2

CIRC. MLPS 27.12.2018 – PARAGRAFO ATT. DIVERSE – PARTE II

Quanto sopra conduce a due diverse conseguenze, sotto il profilo dell'applicabilità dell'art. 101 comma 2.

*Qualora lo statuto in essere non preveda lo svolgimento di attività diverse rispetto a quelle di interesse generale, l'inserimento di esse attraverso una modifica statutaria effettuata nel termine dei 24 mesi dall'entrata in vigore del Codice del Terzo settore, che come detto costituisce una facoltà per l'ente, **non può avvenire con le modalità deliberative "alleggerite"**, in quanto la scelta opzionale determina un'innovazione sostanziale del rapporto associativo; nel caso invece in cui lo statuto già preveda la possibilità per l'ente di svolgere attività non riconducibili a quelle di cui all'art. 5, tale previsione dovrà essere accompagnata dalle specifiche disposizioni in materia di secondarietà e strumentalità di esse e, nel caso in cui esse non siano puntualmente elencate, **dalla previsione delle modalità di individuazione da parte degli organi dell'ente.***

.2

CIRC. MLPS 27.12.2018 – PARAGRAFO ATT. DIVERSE – PARTE III

Nel caso di specie, pertanto, si tratterà di adeguamento obbligatorio degli statuti, derivante dalla necessità di conformare alla nuova cornice del codice la preesistente previsione statutaria circa l'esercizio di attività ulteriori, soggetto ai quorum deliberativi della maggioranza ordinaria.”

Qualora non volessi elencarle sarebbe bene inserire una clausola del tenore della seguente:

“Il consiglio direttivo individua l'elenco puntuale delle attività secondarie e strumentali alle attività di interesse generale ai sensi dell'articolo 6 D.Lgs n. 117/2017 da sottoporre all'approvazione dell'assemblea che delibererà con le maggioranze di cui

Attenzione: pur se consentito dalla circolare citata, è corretto giuridicamente che i soci e/o gli stakeholders non rilevino dallo statuto le attività concretamente svolte dall'ente?



.2

OBBLIGO DI DOCUMENTARE LE ATTIVITA' DIVERSE

L'organo amministrativo documenta il carattere strumentale e secondario delle attività diverse ed il criterio utilizzato per misurarlo (cfr. art 13 comma 6 aggiunto al CTS dal decreto correttivo n. 105/2018):

- nella **relazione di missione**, se il bilancio è redatto ai sensi dell'art.13 comma 1 del CTS;
- in un' annotazione **in calce al rendiconto per cassa**, se l'ente ha proventi inferiori a 220.000,00 euro e rediga dunque il bilancio nella forma semplificata di cui all'art.13, comma 2 del CTS;
- nella **nota integrativa al bilancio**, se l'ente esercita la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale e redige il bilancio in base alle disposizioni civilistiche.



QUALE ITER DEVONO SEGUIRE LE ONLUS?

- A differenza di quanto accade per ODV e APS, per le ONLUS **non esiste la migrazione automatica** al RUNTS;
- L'iscrizione all'ANAGRAFE DELLE ONLUS istituita presso le Direzioni Regionali delle Entrate resta valida fino a quando verrà abrogata la qualifica di Onlus e precisamente **a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui:**
 - la Commissione europea avrà autorizzato le norme del Codice sottoposte al suo vaglio e, in ogni caso,
 - sarà entrato in funzione il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS).

COSA SUCCEDERA' ALLE ONLUS QUANDO SARA' IN VIGORE RIFORMA?

Da tale momento (rispetto di entrambi i termini sopra indicati) **le ONLUS che non abbiano ancora acquisito la qualifica di impresa sociale o di ETS:**

- non potranno usare l'acronimo ONLUS
- non usufruiranno dei benefici fiscali vigenti
- dovranno devolvere il patrimonio (l'abrogazione del D.Lgs. N. 460/1997 fa venir meno le garanzie di non lucratività connesse all'adozione dello status di ONLUS).

La devoluzione del patrimonio della Onlus è espressamente esclusa, invece, in caso di iscrizione al RUNTS come ETS o impresa sociale (cfr. art.101, comma 8 del CTS).

Nel periodo intermedio si applicano gli attuali benefici fiscali.



INTERPRETAZIONI MINISTERIALI E DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Circolare MLPS n.20 27.12.2018-Telefisco 2018 e Nota MLPS 27.02.2019 per enti con pers. giur.:

- le ONLUS sono chiamate a variare il proprio statuto entro il 3 agosto; le modifiche, derivando dalla necessità di adeguare gli statuti al nuovo intervento normativo, saranno esenti dall'imposta di registro (ex art.82,c. 3 CTS);
- nel periodo intermedio le ONLUS applicano la disciplina attuale, utilizzano il relativo acronimo, non possono utilizzare l'acronimo ETS;
- deliberano l'approvazione delle modifiche obbligatorie dello statuto con efficacia sospensiva (compreso l'utilizzo dell'acronimo ETS);
- deliberano l'abrogazione delle clausole statutarie incompatibili, con efficacia differita;
- Prefetture Regioni e Province autonome dispiegano in pieno i poteri di cui al dpr. n. 361/2000 anche nei confronti di eventuali clausole statutarie aventi efficacia sospensivamente differita al momento della conclusione del regime ONLUS.



CIRCOLARI INTERPRETATIVE PAG. 1

Circolare Ministero Lavoro e politiche sociali n. 20 del 27.12.2018 che riprende Telefisco 2018: *“Con riguardo specifico alle ONLUS, l’Agenzia delle entrate nel corso dell’appuntamento con il “Telefisco” del febbraio 2018 ha chiarito che la disciplina delle ONLUS rimarrà in vigore sino a quando non troveranno applicazione le nuove disposizioni fiscali recate dal titolo X del Codice del Terzo settore, in coerenza con l’interpretazione autentica data all’articolo 104, commi 1 e 2 del codice medesimo ad opera dell’articolo 5-sexies del D.L. n. 148/2017, in base al quale le disposizioni di carattere fiscale vigenti prima della data di entrata in vigore del medesimo Codice continuano a trovare applicazione, senza soluzione di continuità, fino a quando non saranno applicabili le nuove disposizioni fiscali previste dal Codice (e comunque non prima del periodo di imposta successivo a quello di operatività del Registro unico).*

*Secondo quanto precisato dall’Agenzia delle Entrate sul tema nella richiamata sessione annuale del Telefisco, fino all’efficacia delle nuove disposizioni fiscali (che, ai sensi dell’art. 104, comma 2 del Codice, diverranno efficaci solo a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in cui la Commissione Europea avrà autorizzato le misure sottoposte al suo vaglio e, in ogni caso, sarà entrato in funzione il Registro Unico), **gli enti aventi la qualifica di Onlus dovranno continuare a qualificarsi come tali** e utilizzare nella denominazione e in qualsivoglia segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico, la locuzione "organizzazione non lucrativa di utilità sociale" o l’acronimo Onlus, previsti dal d.lgs. n. 460/1997. Tanto l’eliminazione della locuzione o dell’acronimo Onlus quanto l’assunzione della nuova denominazione sociale contenente **l’acronimo ETS dovranno essere inserite nello statuto attraverso clausole sospensivamente condizionate**, quanto all’efficacia, rispettivamente, alla decorrenza del termine di cui all’articolo 104, comma 2 e all’iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore.*



CIRCOLARI INTERPRETATIVE PAG. 2

Conseguenzialmente, l'Agenzia ha precisato che le ONLUS sono tenute ad apportare al proprio statuto, entro il termine previsto dall'articolo 101, comma 2 del Codice, gli adeguamenti necessari, subordinandone l'efficacia alla decorrenza del termine di cui all'articolo 104, comma 2, del Codice stesso. Nel contempo, allo stesso termine deve essere collegata, con espressa previsione statutaria, la cessazione di efficacia delle vecchie clausole statutarie rese necessarie dall'adesione al regime ONLUS ma divenute incompatibili con la sopravvenuta disciplina degli enti del Terzo settore. Pertanto, in coerenza con il predetto orientamento, si deve ritenere che l'onere di adeguamento statutario sia da considerarsi adempiuto qualora entro il termine del 3 agosto 2019 siano deliberate le relative modifiche statutarie, anche laddove la loro efficacia, (sempre, beninteso, limitatamente alle ONLUS), possa prodursi a partire dal periodo di imposta successivo a quello di operatività del Registro unico”

Nota Ministero Lavoro e politiche sociali 27.02.2019 enti con personalità giuridica: *tutti gli enti “ivi inclusi quelli con personalità giuridica riconosciuta e quelli ...qualificati come ONLUS sono chiamati ad adeguare il proprio statuto alle disposizioni inderogabili del CTS entro la scadenza di cui all’art 101 c.2 ...- 3/8/2019- indipendentemente dal perdurare dell’applicabilità transitoria di alcuni regimi (e in particolare di quello di cui al d.lgs. n. 460/1997)”*

... “nel frattempo Prefetture Regioni e Province autonome ...dispiegano in pieno i poteri di cui al dpr n. 361/2000 anche nei confronti di eventuali clausole statutarie“..aventi efficacia “sospensivamente differita al momento della conclusione del regime ONLUS”



SCADENZA DEL 3 AGOSTO: ONERE O OBBLIGO? DUE TESI

- **è un obbligo:** la ONLUS che non si adegua perde dalla data del 3 agosto i benefici fiscali e devolve il patrimonio
- **è un onere:** la ONLUS che non si adegua perde la possibilità di farlo con le maggioranze dell'assemblea ordinaria ed in esenzione da imposta di registro (tesi prevalente in dottrina ma rischiosa in assenza di una circolare dell'ADE)

Art. 101 CTS. : Fino all'operatività del RUNTS, **continuano ad applicarsi le norme previgenti** ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione degli enti nei Registri Onlus, ODV, APS **che si adeguino alle disposizioni inderogabili del presente decreto entro il termine...**(oggi 3 agosto 2019). Entro il medesimo termine, esse possono modificare i propri statuti con le modalità e le **maggioranze** previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria al fine di adeguarli alle nuove disposizioni inderogabili o di introdurre clausole che escludono l'applicazione di nuove disposizioni derogabili mediante specifica clausola statutaria



ALCUNI CONFRONTI PER SCEGLIERE: ETS O IMPRESA SOCIALE?

- **ATTIVITA' ESERCITATA** : differenze art. 5 CTS e art. 2 D.Lgs n. 112/2017 (cfr. slide 5) - verificare anche gli **ENTI FILANTROPICI** di cui all'art. 37 CTS (in quest'ultimo caso la modifica deve essere deliberata con atto notarile)
- **RAPPORTO DIPENDENTI VOLONTARI**
ETS: articolo 17 CTS possono avvalersi di volontari iscritti in un apposito registro
ODV art. 34 c.1: numero dei lavoratori impiegati nell'attività non può:
essere superiore al 50% del numero dei volontari
APS art 36: numero dei lavoratori impiegati nell'attività non può:
essere superiore al 50% del numero dei volontari o al 5% del n° associati
IMPRESA SOCIALE: art. 13 c. 2. D.Lgs. N. 112/2017 : numero volontari non deve superare quello dei lavoratori

ALCUNI CONFRONTI PER SCEGLIERE: ETS O IMPRESA SOCIALE?

- **COINVOLGIMENTO DEI LAVORATORI E DEGLI UTENTI**

ETS: non è disciplinata

IMPRESA SOCIALE: art. 11 D. Lgs n. 112/2017 devono poter esercitare un'influenza sulle decisioni dell'impresa sociale con particolare riferimento alle questioni che incidano direttamente sulle condizioni di lavoro o sulla qualità dei beni e servizi

- **EROGAZIONI GRATUITE A FAVORE DI ALTRI ENTI**

ETS: è prevista alla lettera U dell'art. 5

IMPRESA SOCIALE: art. 3 comma 3 D.Lgs n. 112/2017: possibile se inferiore al 50% degli utili, in favore di ETS diversi dalle imprese sociali, che non siano fondatori, associati, soci dell'impresa sociale o società da questa controllate, finalizzate alla promozione di specifici progetti di utilità sociale.



ALCUNI CONFRONTI PER SCEGLIERE: ETS O IMPRESA SOCIALE?

- **EX IPAB (cfr. Legge n. 12/2019 in vigore dal 13.2.19)**: se trasformate in associazioni o fondazioni di diritto privato possono assumere la qualifica di ETS a seguito delle modifiche all'art. 4 CTS e di impresa sociale a seguito delle modifiche apportate all'art. 4 D.Lgs n. 112/2017.

ETS: art. 79 c.3 lett. B bis CTS: si considerano **non** commerciali le seguenti attività dell'art. 5 CTS se svolte da ex IPAB a condizione che gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di natura sanitaria o socio-sanitaria e che non sia deliberato alcun compenso a favore degli organi amministrativi:

lettere a), b) e c) art. 5: interventi e servizi sociali (ex art. 1 e 2 L. 8.11.2000 n. 328, L. 5.2.1992 n.104), Legge 22.6.2016 n. 112), interventi e prestazioni sanitarie, prestazioni socio sanitarie di cui al DPCM 14.2.2001

IMPRESA SOCIALE: non ci sono agevolazioni particolari



ALCUNI CONFRONTI PER SCEGLIERE: ETS O IMPRESA SOCIALE?

- **ORGANO DI CONTROLLO (attenzione ai nuovi compiti di monitoraggio!)**

ETS: art 30 CTS fondazioni organo di controllo obbligatorio; associazioni ed altri ETS obbligatorio sono al superamento per due esercizi consecutivi di due dei seguenti limiti (o quando siano costituiti patrimoni destinati):

- 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 unità.

IMPRESA SOCIALE: art .10 D.Lgs n. 112/2017 sempre obbligatorio



ALCUNI CONFRONTI PER SCEGLIERE: ETS O IMPRESA SOCIALE?

- **BILANCIO SOCIALE**

ETS: obbligatorio quando le entrate superano 1 milione di euro;

IMPRESA SOCIALE: sempre obbligatorio

- **BILANCIO**

ETS: va redatto in base alla modulistica approvata da un DM non ancora emanato

IMPRESA SOCIALE: va redatto ai sensi degli art. 2423 e seguenti del codice civile



ALCUNI CONFRONTI PER SCEGLIERE: ETS O IMPRESA SOCIALE?

- **VIOLAZIONI DI BENEFICI FISCALI**

ETS art 94 c. 2 CTS L'Amministrazione finanziaria, a seguito dell'attività di controllo, trasmette all'ufficio del RUNTS ogni elemento utile ai fini della valutazione in merito all'eventuale cancellazione dal Registro unico;

IMPRESA SOCIALE ART. 18 C. 8 TER: in caso di violazioni delle disposizioni che prevedono benefici fiscali, oltre alla decadenza dalle agevolazioni, si applica l'art. 2545-sexiedecies in materia di gestione commissariale

- **DETAZZAZIONE INVESTIMENTI NEL CAPITALE**

ETS: non ricorre la fattispecie

IMPRESA SOCIALE: detrazione del 30% fino ad un massimo di importo detraibile di euro 1.000.000 (ai fini IRPEF) e 1.800.000 (ai fini IRES)- mantenimento invest. 5 anni

COORDINAMENTO NORMATIVO –articolo 89 CTS

- Comma 7: principio generale: “si intendono riferite agli ETS di cui all’articolo 82, comma 1 (.....), le disposizioni normative vigenti riferite alle ONLUS **in quanto compatibili con le disposizioni del presente decreto**”;
- Norme abrogate: articolo 89 CTS prevede alcune abrogazioni;
- **Art. 89 in alcune norme sostituisce l’acronimo ONLUS con quello ETS;**
- **Mancano tuttavia molti aggiornamenti normativi: cosa succede alle norme che citano le ONLUS e che non sono contemplate dalla riforma?**

Esempio: art. 6 del DL 78/2010: partecipazione onorifica a organi collegiali degli enti anche privati che ricevono contributi o utilità a carico delle finanze pubblichela disposizione non si applica, fra gli altri enti, alle ONLUS, ODV, APS .

PRECISAZIONI SULLA DEVOLUZIONE DEL PATRIMONIO

- **OGGI** : Un ente che perde la qualifica fiscale di Onlus e che continua comunque ad operare (come ente non commerciale ovvero come ente commerciale) è tenuto anche oggi a devolvere **gli incrementi patrimoniali realizzati nei periodi di imposta nei quali si è avvalso della qualifica** (cfr. circ.59/E/2007 e, in generale, la Cm. N. 168/E/1998).

Non devolve se diventa **ETS o impresa sociale**; infatti entrambe le forme giuridiche hanno una norma che disciplina la devoluzione in caso di scioglimento (art. 9 CTS per ETS e art 12 D.Lgs. n. 112/2017 per impresa sociale)

- **DOMANI** : prima di devolvere l'ente chiederà parere all'ufficio RUNTS altrimenti la devoluzione sarà nulla (art. 9 CTS)

Circolare MLPS n. 20/2018 : per la devoluzione **nel periodo transitorio** è prevista l'acquisizione del parere del Ministero del lavoro e delle politiche sociali per le ONLUS e per gli enti non commerciali



*Relazione a cura di
Dott. Giovanna Copello*

**Con il talento si
vincono le partite, ma
è con il lavoro di
squadra e
l'intelligenza che si
vincono i campionati
(Michael Jordan)**