



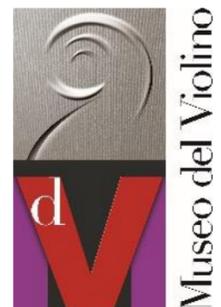
ICOM international
council
of museums
Italia

FIDAM
Federazione Italiana
degli Amici dei Musei

Panoramica sulla riforma del Terzo Settore

Chiara Borghisani
*Dottore commercialista
Consulente Ciessevi Milano*

© Museo del Violino, Cremona



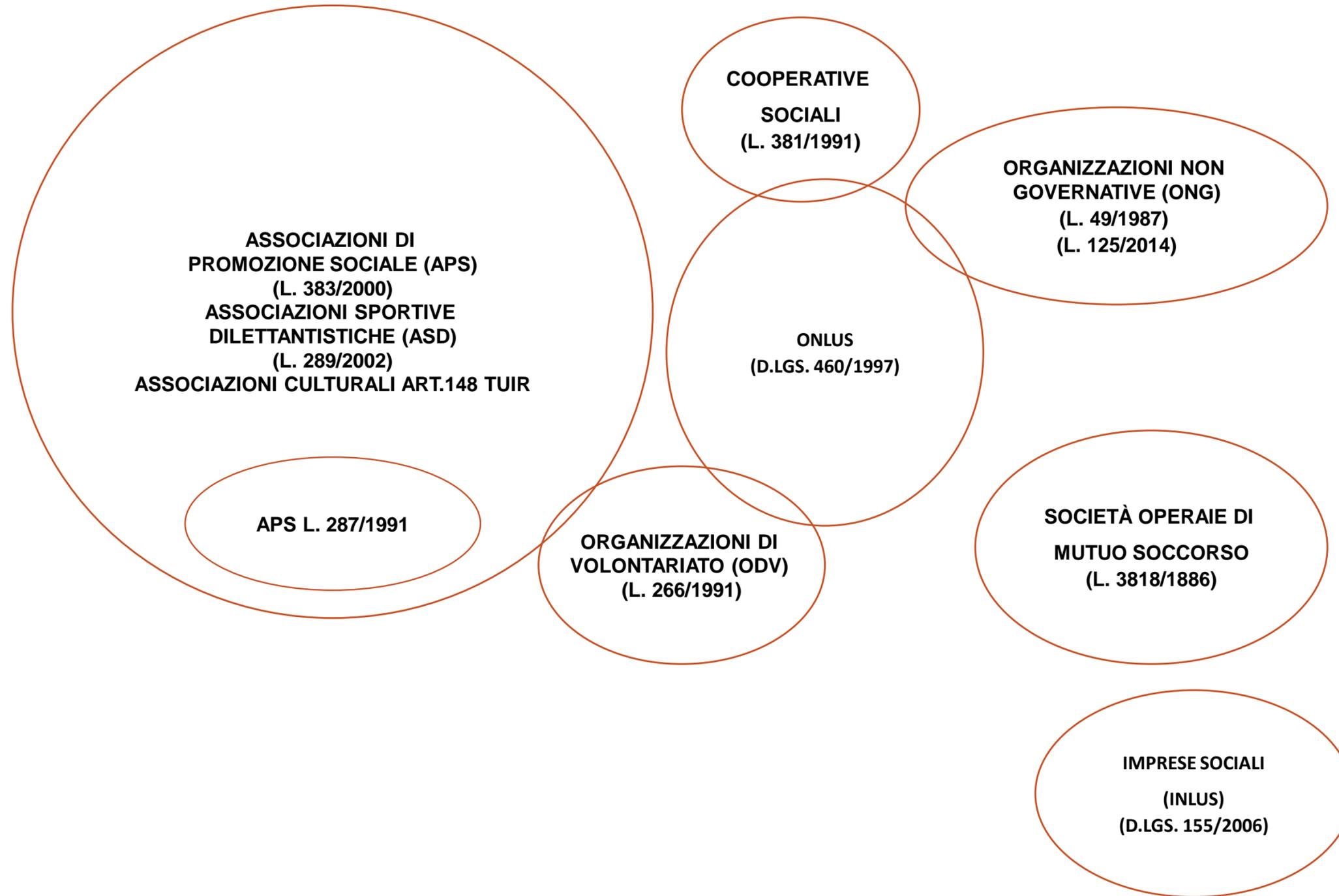
**Mecenatismo, filantropia, sponsorizzazione a
sostegno delle istituzioni museali**

30 Ottobre 2019, Cremona

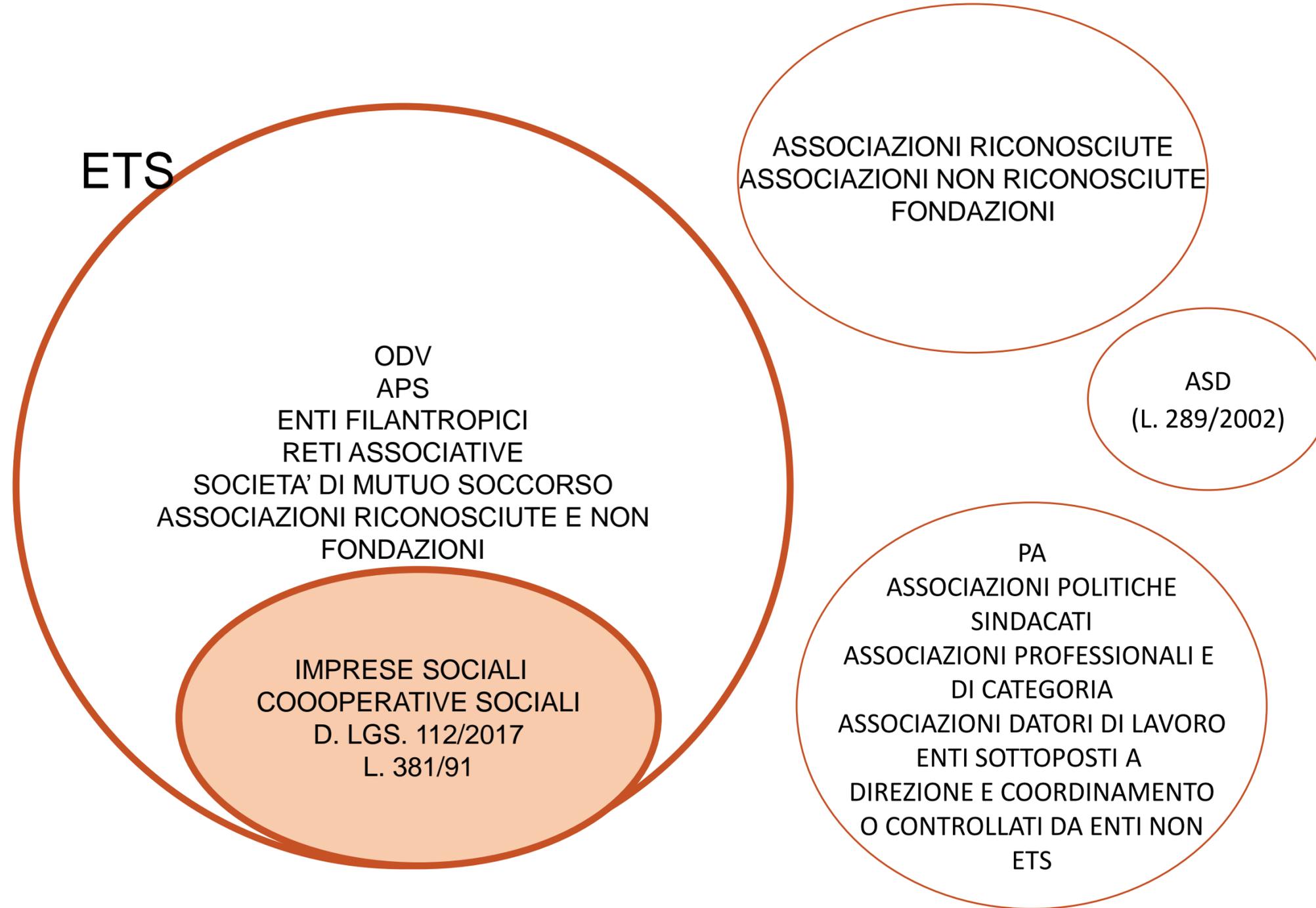
In collaborazione con



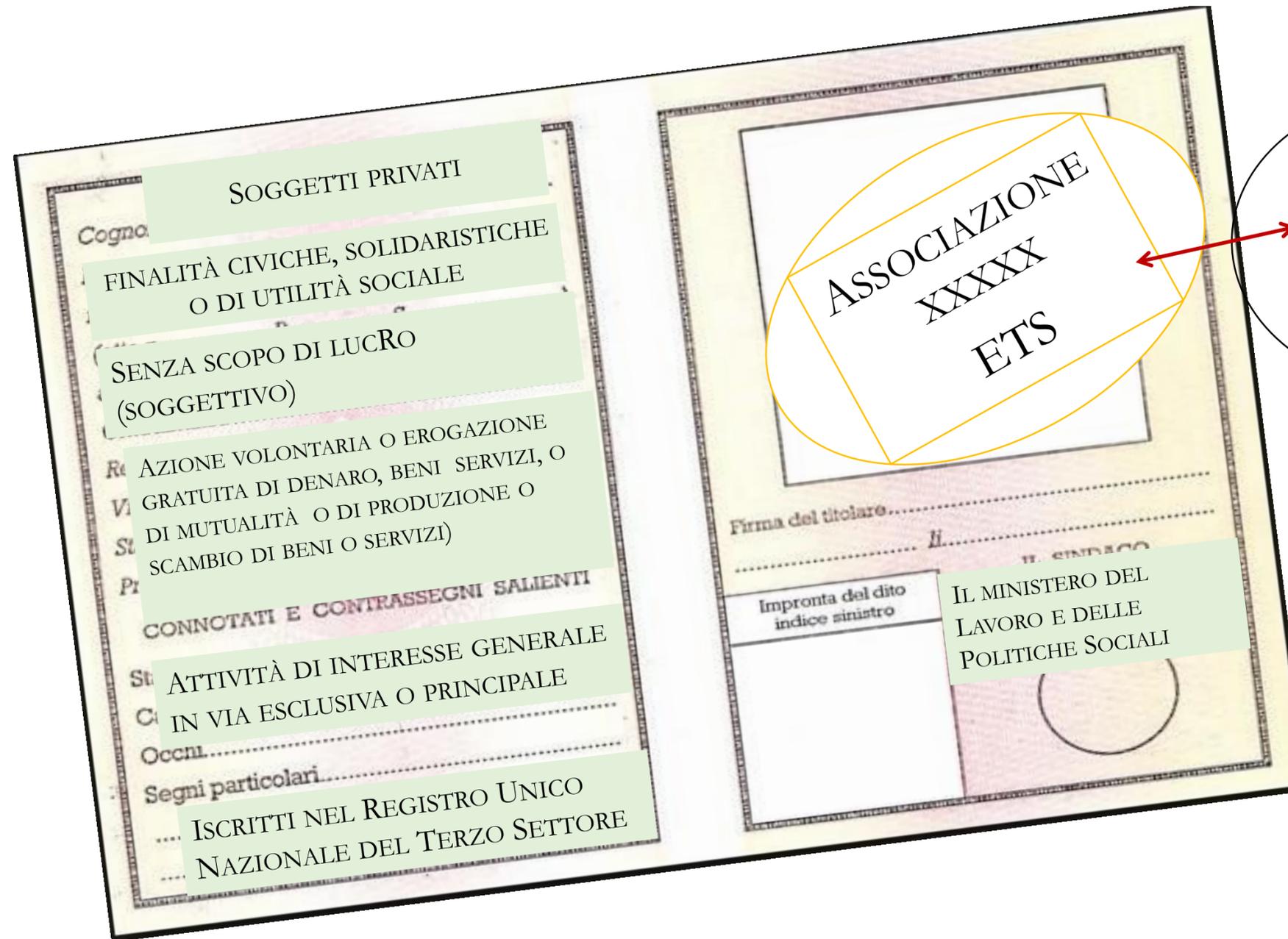
DOVE ERAVAMO IERI



DOVE SIAMO OGGI



LA CARTA D'IDENTITÀ DELL'ETS



Diverso da
impresa sociale o
coop. Sociale che
sono comunque
ETS

CHI OGGI E' GIA' ETS

ODV ex Legge 266/91

APS ex Legge 383/2000

ONLUS D. Lgs. 460/1997

PERIODO TRANSITORIO: UN'OPPORTUNITA' PER FARE COSA.....

□ 101 co 3. 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.

101 co. 2. Fino all'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore, continuano ad applicarsi le norme previgenti ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione degli enti nei Registri Onlus, Organizzazioni di Volontariato, Associazioni di promozione sociale che si adeguano alle disposizioni inderogabili del presente decreto entro ventiquattro mesi* dalla data della sua entrata in vigore. 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.

*termine prorogato al 30 giugno 2020

PERIODO TRANSITORIO: UN'OPPORTUNITA' PER FARE COSA.....

❑ Per le sole ONLUS, l'abrogazione della normativa specialistica in verità non è ancora avvenuta: la disciplina delle ONLUS di cui agli articoli 10-29 del D.Lgs. n. 460/1997, resta in vigore sino a quando non troveranno applicazione le nuove disposizioni fiscali recate dal Titolo X del Codice del Terzo settore

Art. 104, co. 2:

- Sono altresì abrogate le seguenti disposizioni a decorrere dal termine di cui all'articolo 104, comma 2:

- gli articoli da 10 a 29 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, (...)

- l'articolo 150 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917

❑ La Legge 266/91 così come la Legge 383/2000 risulta abrogata ad eccezione degli articoli regolanti l'iscrizione nei registri

❑ le disposizioni di carattere fiscale vigenti prima della data di entrata in vigore del Codice continuano a trovare applicazione, senza soluzione di continuità, fino a quando non saranno applicabili le nuove disposizioni fiscali previste dal Codice.

PERIODO TRANSITORIO: UN'OPPORTUNITA' PER FARE COSA.....

✓ La modifica degli statuti

- modifica degli statuti delle ONLUS: le norme del novello Codice Unico, afferenti i requisiti sostanziali degli Enti del Terzo settore (ETS), trovano immediata applicazione, fermo restando che la qualificazione giuridica di ETS discende, però, dall'iscrizione nel RUNTS
- le ONLUS possono sin d'ora modificare gli statuti **MA** il suddetto adeguamento, tuttavia, espone le ONLUS al rischio di recepire regole statutarie che, seppur in linea con la nuova normativa del Codice, risultano incompatibili con la normativa ONLUS vigente. Tali enti possono apportare le modifiche al proprio statuto, subordinandone però l'efficacia alla decorrenza del termine di cui all'articolo 104, co. 2 del Codice.
- Stesso discorso vale per ONLUS di nuova costituzione

PERIODO TRANSITORIO: UN'OPPORTUNITA' PER FARE COSA.....

✓ Mutamento di qualifica

- ❑ La perdita della qualifica di ONLUS, a seguito dell'iscrizione nel RUNTS, 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, c.1, lett. f) del D.Lgs. 460/97 e art. 4, c.7, lett. b), del D.P.R. 633/72.
- ❑ Per gli enti associativi, l'iscrizione nel RUNTS, anche in qualità di impresa sociale, non integra l'ipotesi di scioglimento dell'ente, ai sensi e per gli effetti di quanto previsto al c.8 dell'art. 148 TUIR.

PERIODO TRANSITORIO: UN'OPPORTUNITA' PER FARE COSA.....

Capire se

- ✓ Soggettivamente (tipo di ente)
- ✓ Oggettivamente (AIG)

} Posso essere ETS

- ✓ Nel caso non si possa o non si voglia diventare ETS verificare conseguenze di tale situazione
- ✓ Valutare se ETS commerciale o non commerciale
- ✓ Nel caso possa optare tra più soggetti, valutare convenienza economica delle diverse opzioni

LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE: COSA FARE PRIMA DI INTERVENIRE SUGLI STATUTI

- ✓ Individuazione del settore di attività o dell'attività di interesse generale (uno/a o più) Art. 5 CTS
- ✓ Valutazione delle modalità di svolgimento dell'attività di interesse generale (Art. 79 e ss. CTS)
- ✓ Valutazione delle modalità di svolgimento delle «altre attività» diverse e di raccolta fondi (art. 6 e 7 CTS) e valutazione su erogazioni liberali e altre agevolazioni (tit.solid. Etc)
- ✓ Scelta della sezione alla quale iscriversi nel runts (art. 46 CTS) e relative disposizioni di riferimento
- ✓ Predisposizione delle modifiche statutarie in linea con le disposizione di legge (Cfr. Circ. n. 20/2017) Aspetti obbligatori e non
- ✓ Valutazione aspetti legati alla vigilanza/controllo interno ed esterno ed alle responsabilità legate alla *governance*
- ✓ *Valutazione aspetti del lavoro volontario (artt. 17 e 18)*



LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE: COSA FARE PRIMA DI INTERVENIRE SUGLI STATUTI

I passaggi appena indicati mi permettono di ottenere 3 risultati importanti:

1. Comprendere, oggi, in che misura, sono interessato dalle disposizioni transitorie
2. Comprendere quale assetto avrò nel nuovo codice del terzo settore, stante la situazione odierna dell'ente;
3. Valutare un assetto differente dal punto di vista della qualificazione/fiscalità/*governance*/responsabilità



QUALE ETS?

- ODV
- APS
- ONLUS
- ALTRI ENTI



Le sezioni del RUNTS:

- a. OdV (organizzazioni di volontariato)
- b. APS (associazioni di promozione sociale)
- c. Enti filantropici
- d. Imprese sociali, incluse le cooperative sociali;
- e. Reti associative
- f. Società Mutuo Soccorso
- g. Altri enti del Terzo Settore (associazioni e fondazioni)

Fatta eccezione per gli enti di cui alla lett. e), ci si può iscrivere in una sola sezione.

QUALI ATTIVITA' SVOLGE UN ETS?

Attività di Interesse Generale (AIG) – Art. 5 CTS sono esercitate in via esclusiva o principale

Attività diverse (AD) – Art. 6 CTS devono essere secondarie e strumentali rispetto alle AIG

Raccolta fondi (RF) – Art. 7 CTS



LE ATTIVITA' DI INTERESSE GENERALE

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, se svolte in conformità alle **norme particolari** che ne disciplinano l'esercizio, le attività indicate all'art. 5 del Dlgs. 117/2017

COSA CAMBIA CON L'INTRODUZIONE DELLE ATTIVITA' DI INTERESSE GENERALE?

- ✓ Gli enti devono dichiarare una o più attività o settori di attività di interesse generale previsti nell'art. 5
- ✓ Tali attività sono di INTERESSE GENERALE se svolte in conformità alle norme particolari che ne disciplinano l'esercizio
- ✓ L'attività di interesse generale deve essere svolta in via esclusiva o principale
- ✓ Le attività/settori di interesse generale possono essere aggiornati con DPCM
- ✓ Gli ETS devono iscriversi nel RUNTS (il Registro Unico)

LE ATTIVITA' DIVERSE

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, da adottarsi ai sensi dell'[articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400](#), sentita la Cabina di regia di cui all'articolo 97, 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.

LE ATTIVITA' DIVERSE

Gli ETS possono esercitare attività diverse da quelle di cui all'art. 5, a condizione che lo statuto lo consenta e siano secondarie e strumentali rispetto a quelle di interesse generale.

In attesa di DPCM per definizione

Limiti dimensionali proporzionati ai costi e ai ricavi

LA RACCOLTA FONDI

1) 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 di lasciti, donazioni e contributi **di natura non corrispettiva**.

2) Gli Enti del Terzo Settore 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 con le linee guida adottate con DMLPS, sentiti la cabina di regia di cui all'art. 97 e il consiglio Nazionale del TS

LA RACCOLTA FONDI

La raccolta fondi disciplinata dall'art. 7 è



Dalla raccolta pubblica occasionali di fondi

La raccolta fondi di cui all'art. 7 può essere **corrispettiva (c. 2)** o **non corrispettiva (c.1)**



RIFORMA DEL TERZO SETTORE: CONVIENE DAVVERO ESSERE ETS?

Oltre ai numerosi cambiamenti da porre in essere è opportuno evidenziare che la qualifica di ETS comporterà il consolidamento di 3 specifici aspetti:

1. necessità di maggiore trasparenza
2. maggiore accountability e maggiore onerosità negli aspetti legati alla *governance*
3. maggiore responsabilità dei soggetti che agiscono in nome e per conto dell'Associazione

Conviene davvero essere ETS o si può restare fuori dal RUNTS?



RIFORMA DEL TERZO SETTORE ETS E RUNTS DENTRO O FUORI?

Il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore è tra le novità maggiori della Riforma ed è la porta di accesso ai diritti/obblighi/vincoli/responsabilità/vantaggi etc. derivanti proprio dall'esservi iscritto e, dunque, dal potersi fregiare del titolo di ETS.

Il Registro diventa, dunque, lo strumento generalizzato di trasparenza e accountability ma, anche, lo strumento di controllo e autocontrollo.

Il RUNTS è:

- pubblico
- Istituito presso il Ministero del Lavoro e delle politiche Sociali ma gestito territorialmente
- articolato in 7 sezioni con il vincolo di iscrizione in una sola di esse (tranne che per le reti associative)
- **Non è obbligatorio iscriversi ma restarne fuori implica l'esclusione da un assai la perdita di un ampio ventaglio di agevolazioni**



ETS COMMERCIALE E ETS NON COMMERCIALE?

L'analisi è condotta su due livelli progressivi:

- a) Verifica della **natura delle attività** di interesse generale esercitate.
- b) Verifica della *natura dell'ente* facendo concorrere tutti i proventi/ricavi generati dall'ente.

PERCHÉ È IMPORTANTE?

ETS NON COMMERCIALE \neq ETS COMMERCIALE

Soprattutto in relazione alle differenti disposizioni agevolative contenute nel codice.



VERIFICA DELLA NATURA DELLE AIG ESERCITATE

Preliminarmente occorre individuare:

- a. Le attuali «attività» che il mio ente pone in essere e la riconducibilità delle stesse all'interno di uno o più settori/attività di interesse generale;
- b. Valutare se vi siano «attività» ulteriori che vorrei o avrei già voluto porre in essere e non ho fatto e verificare la riconducibilità delle stesse all'interno di uno o più settori/attività di interesse generale;

Queste attività e/o settori di attività andranno a costituire la mia **attività di interesse generale** o potranno parzialmente rientrare nelle attività che il CTS mi concede di svolgere (attività diverse, raccolta fondi continuativa etc.)

VERIFICA DELLA NATURA DELLE AIG ESERCITATE

Profilo fiscale

ETS non commerciali



ETS commerciali



VERIFICA AI SENSI ART. 79

VERIFICA DELLA NATURA DELLE AIG ESERCITATE

I° step (art. 79, c.2 e c. 3)

ATTIVITA' DI INTERESSE GENERALE



Sono attività non commerciali a prescindere dalla verifica della modalità di svolgimento

- ✓ Attività di cui all'art. 5, lett. h) se svolte direttamente da ETS, escluse le imprese sociali, la cui finalità principale consiste nello svolgere attività di ricerca scientifica nel rispetto delle condizioni recate dal c. 3, lett. a)
- ✓ Attività di cui all'art. 5, lett. h) affidate dagli ETS a università e altri organismi di ricerca che la svolgono direttamente in ambiti e secondo modalità definite dal DPR 135/2003
- ✓ Attività di cui alle lett. a), b) e c) svolte dalle ex Istituzioni Pubbliche di Assistenza e Beneficienza nel rispetto delle condizioni recate dal c. 3, lett. b-bis

VERIFICA DELLA NATURA DELLE AIG ESERCITATE

I° step (art. 79, c.2 e c. 3)

ATTIVITA' DI INTERESSE GENERALE



LA **MODALITA'** DI SVOLGIMENTO QUALIFICA LA NATURA DELL'ATTIVITA'

Sono attività svolte con modalità non commerciali

Attività gratuite



ATTIVITA' NON COMMERCIALE

VERIFICA DELLA NATURA DELLE AIG ESERCITATE

1° step (art. 79, c.2)

ATTIVITA' DI INTERESSE GENERALE



LA **MODALITA'** DI SVOLGIMENTO QUALIFICA LA **NATURA** DELL'ATTIVITA'
VALE LA VERIFICA

Rette+contributi < costi effettivi
(al netto partecipazione alla spesa)



ATTIVITA' NON COMMERCIALE

VERIFICA DELLA NATURA DELLE AIG ESERCITATE

1° step (art. 79, c.2 bis)

ATTIVITA' DI INTERESSE GENERALE



LA **MODALITA'** DI SVOLGIMENTO QUALIFICA LA **NATURA** DELL'ATTIVITA'
VALE LA VERIFICA

Rette+contributi > costi effettivi

(al netto partecipazione alla spesa)

Ricavi non **superiori di oltre il 5%** dei costi
max per due esercizi consecutivi



ATTIVITA' NON COMMERCIALE

VERIFICA DELLA NATURA DELLE AIG ESERCITATE

1° step (art. 79, c.2 bis)

ATTIVITA' DI INTERESSE GENERALE



LA **MODALITA'** DI SVOLGIMENTO QUALIFICA LA **NATURA** DELL'ATTIVITA'
VALE LA VERIFICA

Rette+contributi > costi effettivi

(al netto partecipazione alla spesa)

Ricavi **superiori di oltre il 5%** dei costi

Ricavi **non superiori** al 5% dei costi **oltre due periodi consecutivi**



ATTIVITA' COMMERCIALE

VERIFICA DELLA NATURA DELL'ETS

II° step (art. 79 c. 5)

LA PREVALENZA DEI PROVENTI (AIG NON COMM. + ENTRATE ATTIVITA' NON COMMERCIALI*) RISPETTO AI RICAVI (AIG COMM.+ATTIVITA' DIVERSE)

CONCORRE A DETERMINARE **LA NATURA** DELL'ENTE



Proventi > ricavi

ETS NON COMMERCIALE



Proventi < ricavi

ETS COMMERCIALE

VERIFICA DELLA NATURA DELL'ETS

Quali proventi e ricavi concorrono a «pesare» la natura dell'ente?

PIATTO A - NON COMMERCIALE PROVENTI	PIATTO B – COMMERCIALE RICAVI
Attività di interesse generale svolte nel rispetto del c.2 e 2bis (attività svolte con modalità non commerciali)	Attività di interesse generale non svolte nel rispetto del c.2 e 2 bis (attività svolte con modalità commerciali)
Attività di interesse generale di cui al c.3 s (attività non commerciali)	
Contributi, sovvenzioni liberalità, quote associative	Attività diverse, comprese le attività di RF corrispettive (non considero le sponsorizzazioni)
Valore normale delle cessioni gratuite (proventi figurativi)	



DOMANDA: I PROVENTI DI CUI ALL'ART. 79, C.4, CONCORRONO O NON CONCORRONO ALLA DETERMINAZIONE DELLA NATURA DELL'ENTE? VALE LA NON IMPONIBILITA' AI SENSI DEL COMMA 4, ART. 79 O LA NON COMMERCIALITA' AI SENSI DEL COMMA 5-BIS DELL'ART. 79?

VERIFICA DELLA NATURA DELL'ETS

Profilo fiscale: attività non imponibili ETS non commerciali art. 79, c. 4

Non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito:

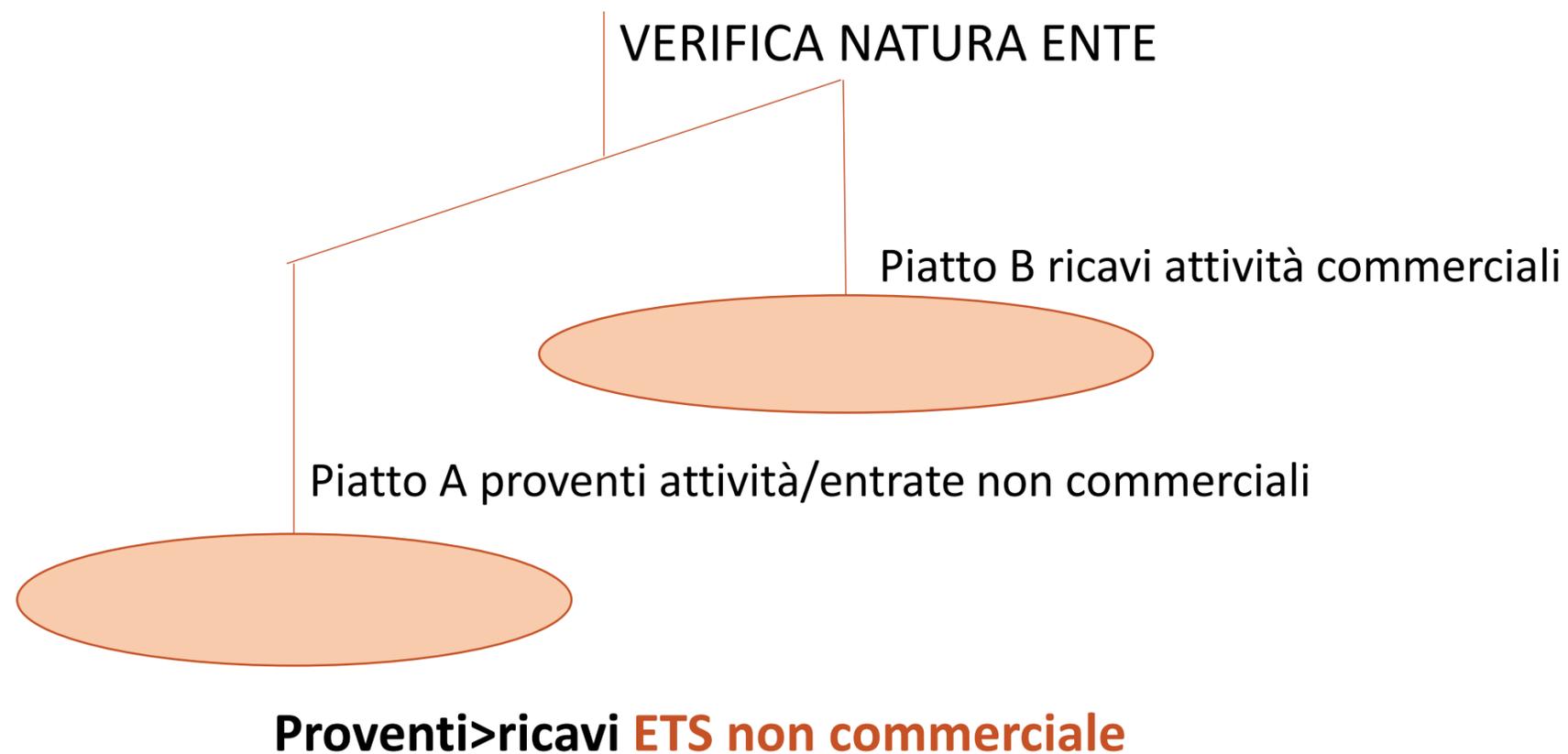
- a) I fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione delle attività di interesse generale svolte con modalità non commerciali;
- b) I contributi e gli apporti erogati da parte delle amministrazioni pubbliche di cui art. 1, c.2, D.Lgs. 165/2001 per lo svolgimento anche in convenzione o in regime di accreditamento di cui all'art. 9, c.1, lett. g) D. Lgs. 517/1993;

Proventi non commerciali  Proventi non imponibili

VERIFICA DELLA NATURA DELL'ETS

II° STEP

Verifica natura dell'ente



ENTI NON COMMERCIALI NEL TUIR

Individuazione dell'attività prevalente

Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari dell'ente indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto, vale a dire quella che tipicizza l'ente medesimo. Se l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari è non commerciale, l'ente si può qualificare come non commerciale, sia ai fini delle imposte sui redditi che dell'imposta sul valore aggiunto, nonchè ai fini della disciplina contabile. Diversamente, l'ente, ancorché dichiarare finalità non lucrative, è considerato ente commerciale quando l'attività essenziale per la realizzazione degli scopi tipici è di natura commerciale. Nell'ipotesi di svolgimento di un'unica attività sarà la natura di questa unica attività a determinare la qualificazione fiscale dell'ente. Nell'ipotesi, invece, di svolgimento di più attività, di cui alcune di natura commerciale ed altre di natura non commerciale, per la qualificazione dell'ente occorre fare riferimento all'attività che per lo stesso risulta essere essenziale, vale a dire quella che, come sopra indicato, consente il raggiungimento degli scopi primari e che tipicizza l'ente medesimo.

ENTI NON COMMERCIALI NEL TUIR

Criteri per l'individuazione dell'oggetto esclusivo o principale dell'attività.

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. È sufficiente, quindi, per l'individuazione dell'oggetto esclusivo o principale dell'attività dell'ente non commerciale, l'esistenza dell'atto costitutivo o dello statuto nella forma della scrittura privata registrata, in alternativa all'atto pubblico o alla scrittura privata autenticata. 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.

Definizione di attività commerciale

Per definire l'attività commerciale la disciplina di riferimento è dettata dagli artt. 55 e 143 del Tuir. L'art. 55, comma 1, prevede che per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 del Codice civile, ossia:

- l'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi;
- l'attività intermediaria nella circolazione dei beni;
- l'attività di trasporto per terra, o per acqua o per aria;
- l'attività bancaria o assicurativa;
- altre attività ausiliarie delle precedenti anche se non organizzate in forma d'impresa.

ENTI NON COMMERCIALI NEL TUIR

SE L'ATTIVITÀ PREVALENTE DELL'ENTE OSSIA QUELLA CHE CONSENTE DI REALIZZARE GLI SCOPI PRIMARI È RICONDUCIBILE IN UNA DELLE ATTIVITÀ INDICATE NELL'ART. 2195 DEL C.C.



L'ENTE È QUALIFICATO COME COMMERCIALE

REQUISITI ATTIVITA' COMMERCIALE : UN'ATTIVITÀ È COMMERCIALE QUANDO RICORRONO CONTEMPORANEAMENTE LE SEGUENTI CONDIZIONI:

È SVOLTA CON PROFESSIONALITÀ
È ABITUALE OSSIA POSTA IN ESSERE CON REGOLARITÀ, STABILITÀ , SISTEMATICITÀ
RIENTRA IN QUELLE ELENCAE NELL'ART. 2195 C.C.

OPPURE

- **PUR NON RIENTRANDO IN QUELLE ELENCAE NELL'ART. 2195 C.C. È ORGANIZZATA IN FORMA D'IMPRESA. TRA GLI ELEMENTI IDENTIFICATIVI DI ORGANIZZAZIONE SI POSSONO INDICARE L'ESISTENZA DI LOCALI, DI PERSONALE DI SEGRETERIA, DI COLLABORATORI, ECC.**
- **I BENI E I SERVIZI REALIZZATI SONO DESTINATI AL MERCATO OVVERO AD ESSERE SCAMBIATI**
- **È ECONOMICA, OSSIA I CORRISPETTIVI CHE SE NE RICAANO SONO IN GRADO DI REMUNERARE I DIVERSI FATTORI PRODUTTIVI IMPIEGATI**

Disclaimer

**Queste diapositive sono state create per l'attività
indicata in premessa.**

**Non sono di conseguenza una trattazione esaustiva
sull'argomento e non possono altresì essere diffuse,
riprodotte o citate al di fuori di questo contesto**

Grazie per la comprensione

borghisani@areanonprofit.com