

TERZO SETTORE NOVITÀ PRATICHE

- 1. Terzo Settore: aspetti generali della normativa**
- 2. Nuovo Codice del Terzo Settore: ambito soggettivo**
- 3. Alcune riforme oggettive**
- 4. Novità fiscali – Aspetti generali**
- 5. Criteri di ripartizione dell'attività commerciale e non commerciale**
- 6. Nuovo regime forfetario**

Studio Associato Trombetta Teruggia

Con la pubblicazione del **D.Lgs. 3.7.2017, n. 117** nel Supplemento Ordinario n. 43 della *Gazzetta Ufficiale* n. 179 del 2.8.2017, recante il cd. **Codice del Terzo settore**, a norma dell'art. 1, co. 2, lett. b), L. 6.6.2016, n. 106, di fatto ha trovato espressione normativa la **riforma organica del Terzo Settore**.

Il nuovo Codice, in vigore dal 3.8.2017, si compone di 104 articoli suddivisi in dodici Titoli e ha l'obiettivo di **riformare tutta la normativa** degli enti del Terzo settore al fine di **sostenere l'autonoma iniziativa** dei cittadini che concorrono, anche in forma associata, a perseguire il bene comune, ad elevare i livelli di cittadinanza attiva, di coesione e protezione sociale, favorendo la partecipazione, l'inclusione e il pieno sviluppo della persona e valorizzando il potenziale di crescita e di occupazione lavorativa, in attuazione dei principi costituzionali.

1. Terzo Settore: aspetti generali della normativa

Prima di approfondire gli aspetti sostanziali della riforma del Terzo Settore pare doveroso mettere in evidenza gli aspetti **normativi** che, nel corso degli ultimi mesi, hanno inciso sulla relativa **disciplina fiscale**. Tale aspetto, in apparenza superfluo, mette in evidenza, invece, i **tre distinti interventi** posti in essere dal Legislatore. In particolare, con:

- il D.Lgs. 3.7.2017, n. 112, pubblicato nella *G.U.* del 19.7.2017, n. 167, è stata **modificata** la disciplina relativa all'**impresa sociale**;
- il D.Lgs. 3.7.2017, n. 111, pubblicato nella *G.U.* il 18.7.2017 n. 166, vengono stabilite le regole in materia di **5 per mille** dell'Irpef;
- infine, con il D.Lgs. 3.7.2017, n. 117, pubblicato nel S.O. n. 43 alla *G.U.* 2.8.2017, n. 179, vengono stabilite le norme relative al **Codice del Terzo Settore**, attuative dell'art. 1, co. 2, lett. b), L. 6.6.2016, n. 106.

Ancora sotto il profilo generale, dalla lettura dell'art. 4, D.Lgs. 117/2017, la riforma del Terzo Settore mira a **riordinare tutta la normativa** riguardante gli enti del Terzo Settore al fine di **sostenere l'autonoma iniziativa** dei cittadini che concorrono, anche in forma associata, a perseguire il bene comune, ad elevare i livelli di cittadinanza attiva, di coesione e protezione sociale, favorendo la partecipazione, l'inclusione e il pieno sviluppo della persona e valorizzando il potenziale di crescita e di occupazione lavorativa, in attuazione dei principi costituzionali.

Nell'opera di razionalizzazione vengono anzitutto **definiti** gli **enti** del Terzo Settore, individuati nelle organizzazioni di volontariato, associazioni di promozione sociale, enti filantropici, imprese sociali, incluse le cooperative sociali, reti associative, società di mutuo soccorso, associazioni, riconosciute o non, fondazioni ed 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** in forma **volontaria** e di **erogazione gratuita** di denaro, beni o servizi, di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi.

In tale ottica, nella Tabella n. 1 sono sintetizzate le principali novità di carattere generale contenute in alcuni articoli della citata disposizione normativa.

Tabella n. 1 – Terzo Settore: novità del D.Lgs. 3.7.2017, n. 117		
Articolo	Materia	Modifiche apportate
Art. 14	Bilancio	In base alla loro dimensione, gli enti del Terzo Settore saranno chiamati a pubblicare sul proprio sito internet il bilancio sociale , redatto secondo apposite linee guida , anche ai fini della valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte, nonché gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti e agli associati.

Studio Associato Trombetta Teruggia

Art. 16	Lavoratori	Quanto ai lavoratori degli enti del Terzo Settore, oltre a statuire espressamente il loro diritto ad un trattamento economico e normativo non inferiore a quello previsto dai contratti collettivi , il Codice introduce un criterio di proporzionalità in base al quale, in ciascun ente, la differenza retributiva tra lavoratori non può essere superiore al rapporto di 1 a 8, da calcolarsi sulla base della retribuzione annua lorda. Specifici limiti sono poi disciplinati in relazione ai compensi eventualmente previsti per le cariche sociali , nonché ai trattamenti economici per i lavoratori subordinati o autonomi degli enti.
Art. 22 e segg.	Personalità giuridica	Viene semplificata la procedura di acquisto della personalità giuridica (art. 22) e vengono istituiti, presso il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, il « Registro unico nazionale del Terzo settore », al quale gli enti sono tenuti a isciversi al fine di poter accedere ai benefici, non solo di carattere tributario, ad essi riservati (artt. 45 – 54), e il « Consiglio nazionale del terzo settore », organo consulativo e rappresentativo degli enti (artt. 58 - 60).
Artt. 81, 82 e 83	Agevolazioni	È prevista l'istituzione del social bonus , ossia un credito d'imposta per le erogazioni liberali in denaro effettuate in favore degli enti del Terzo Settore che abbiano presentato un progetto per sostenere il recupero degli immobili pubblici inutilizzati e dei beni mobili e immobili confiscati alla criminalità organizzata assegnati ai suddetti enti per essere utilizzati esclusivamente per lo svolgimento con modalità non commerciali di attività di interesse generale. Oltre a quanto sopra, è prevista una ridefinizione della disciplina delle detrazioni e delle deduzioni per le erogazioni liberali in denaro o in natura a favore degli enti.
Art. 86	Regime fiscale	Oltre alla revisione della definizione di enti non commerciali, ai fini fiscali viene previsto un nuovo regime tributario di vantaggio , che considera anche le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Si fa presente, in ogni caso, che la riforma generale del Terzo Settore entrerà **pienamente a regime** a partire **dal 2019**, ossia dopo l'emanazione di tutti e 27 i decreti attuativi previsti dal Codice del Terzo Settore che interessano gli enti del Terzo Settore. I decreti fondamentali saranno:

- quello che renderà operativo il Registro unico nazionale del Terzo Settore;
- quello di definizione delle attività diverse e l'autorizzazione della Comunità europea all'avvio delle misure fiscali di maggior favore per gli enti in relazione alla definizione delle attività commerciali e non commerciali.

2. Nuovo Codice del Terzo Settore: ambito soggettivo

Un primo aspetto che merita di essere messo in evidenza è il **profilo soggettivo** del nuovo Codice del Terzo Settore. Infatti, sulla base delle singole disposizioni normative è possibile stabilire quali sono i soggetti appartenenti al settore in commento e quali, invece, sono quelli esclusi. Si veda la Tabella n. 2.

Tabella n. 2 – Terzo Settore: ambito soggettivo	
Soggetti appartenenti al Terzo Settore	Soggetti esclusi dal Terzo Settore
• Organizzazioni di volontariato; • associazioni di promozione sociale; • enti filantropici; • imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso; • ogni altro ente costituito in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, o di fondazione 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 in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizio di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi e iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo Settore.	Non sono enti del Terzo Settore le Amministrazioni pubbliche (art. 1, co. 2, D.Lgs. 30.3.2001, n. 165), le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, le associazioni di datori di lavoro, nonché gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti.

Studio Associato Trombetta Teruggia

Sotto il profilo del riconoscimento di un soggetto quale appartenente al settore in commento, secondo quanto previsto dalla riforma, gli enti del Terzo Settore si **iscrivono** nel registro unico nazionale del terzo settore e **indicano** gli **estremi** dell'iscrizione negli atti, nella corrispondenza e nelle comunicazioni al pubblico. Inoltre, l'indicazione di ente del Terzo Settore o dell'acronimo ETS, ovvero di parole o locuzioni equivalenti o ingannevoli **non può** essere **usata** da **soggetti diversi** dagli enti del Terzo Settore.

3. Alcune riforme oggettive

Un primo elemento di novità **oggettiva** introdotto con la riforma in commento riguarda le **Onlus**. Infatti, con la piena attuazione normativa della riforma la disciplina riguardante le Onlus viene completamente **abrogata**, con la conseguenza che gli enti che ad oggi hanno la qualifica di Onlus devono (dovranno, vista la non immediata e totale attuazione della riforma) avviare l'**iter** per **isciversi** al Registro unico nazionale del Terzo Settore. Nel frattempo continuano ad applicarsi le **norme previgenti** ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione all'anagrafe delle Onlus.

Un ulteriore elemento di riforma oggettiva riguarda il **rapporto** tra **ente** e **volontari** che prestano la propria opera a favore del primo. In tal caso, gli enti che si avvalgono di volontari devono procedere con la stipula di una **polizza assicurativa** contro gli infortuni e le malattie connesse allo svolgimento dell'attività di volontariato, nonché per la responsabilità civile verso i terzi. È inoltre **obbligatoria** l'**assicurazione** ai volontari su infortuni, malattia e responsabilità civile **verso terzi**. L'attività del volontario **non può** essere **retribuita** in **alcun modo** nemmeno dal beneficiario. Al volontario possono essere **rimborsate** soltanto le spese **effettivamente sostenute** e **documentate** ed è **vietato** il **rimborso forfetario**. Se lo statuto lo prevede, è consentito un rimborso **massimo** di **€ 10** al **giorno** e fino a **€ 150** al **mese** a fronte di **autocertificazione**.

4. Novità fiscali – Aspetti generali

Dalla lettura della relazione illustrativa al nuovo Codice del Terzo Settore, il Legislatore è ben consapevole della pluralità di disposizioni normative di carattere fiscale che disciplinano gli enti non commerciali. Accanto agli specifici articoli del D.P.R. 22.12.1986, n. 917 (art. 143 e segg.), sono previste specifiche disposizioni applicabili ad ben determinate tipologie di enti, quali a mero titolo esemplificativo:

- la L. n. 266/1991 relativa alle organizzazioni di volontariato;
- la L. 398/1991 e la L. 289/2002, riguardanti le associazioni e le società sportive dilettantistiche (L. 398/1991 e L. 289/2002);
- la L. 383/2000, relativa alle associazioni di promozione sociale;
- il D.Lgs. 460/1997, riguardante le Onlus.

Il Legislatore, nel chiaro tentativo di **semplificare** e **ridurre** la moltitudine di disposizioni normative di carattere fiscale, ha previsto con la Legge Delega 106/2016, un'**armonizzazione** di carattere **generale**.

A tal proposito, l'art. 102 del Codice del Terzo Settore procede con un'**abrogazione generalizzata** delle sopra riportate disposizioni normative, avente decorrenza dalla data di **operatività** del **Registro unico nazionale** del Terzo Settore, ad **eccezione** della disciplina prevista per **società e associazioni sportive dilettantistiche** dalla L. 289/2002 e del regime previsto dalla L. 398/1991 che, pur non più applicabile agli Enti del Terzo Settore (per esplicita previsione contenuta nel precedente art. 101 del decreto), potrà in futuro trovare applicazione nel **solo** comparto **sportivo dilettantistico** (e ciò per esplicitata abrogazione delle discipline che nel tempo lo avevano successivamente esteso ad associazioni senza scopo di lucro, pro-loco e bande, cori e filodrammatiche).

Studio Associato Trombetta Teruggia

5. Criteri di ripartizione dell'attività commerciale e non commerciale

Sotto il profilo sostanziale, ma ancora relativo all'aspetto **fiscale** della riforma, il Legislatore continua nella **ripartizione** tra i proventi di natura **istituzionale** da quelli di natura **commerciale**.

La disposizione normativa di riferimento per tale scopo è rappresentata dall'art. 79, D.Lgs. 117/2017, in cui viene stabilito il concetto di **non commercialità** delle singole attività di cui agli artt. 5 e 6, rispettivamente riguardanti le attività di interesse **generale** e le attività **secondarie** e **strumentali**.

Il co. 1 del citato art. 79, D.Lgs. 117/2017, stabilisce che ai nuovi Enti del Terzo Settore, con esclusione delle imprese sociali (disciplinate da specifica disciplina) si applicano, oltre alle norme del decreto in commento, anche le disposizioni normative di cui al D.P.R. 917/1986 e quindi riferite ai **soggetti Ires** in genere, ovvero relative sia agli enti non commerciali che a quelli commerciali. I successivi commi dell'art. 79 riguardano la definizione di quali **attività** o **proventi** rientrano o meno nell'ambito della **non commercialità** e a quali **condizioni**, invece, gli Enti del Terzo Settore assumono la qualifica di enti commerciali o non commerciali. Infatti, il co 1 stabilisce: «*Agli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali, si applicano le disposizioni di cui al presente titolo nonché le norme del titolo II del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in quanto compatibili*».

I successivi co. 2, 3 e 6 dell'art. 79 stabiliscono, in modo oggettivo, quali sono i proventi di **natura non commerciale**.

Tabella n. 3 – Attività commerciali e non commerciali secondo il D.Lgs. 117/2017	
Art. 79 – Comma di riferimento	Contenuto
Comma 2 Attività di interesse generale	Attività di interesse generale di cui all'art. 5, ivi incluse quelle accreditate o contrattualizzate o convenzionate con le Amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, co. 2, D.Lgs. 165/2001, comprese le Amministrazioni pubbliche straniere, l'Unione Europea e altri organismi pubblici di diritto internazionale, quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi , tenuto anche conto degli apporti economici degli enti di cui sopra e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento.
Comma 3 Attività di ricerca scientifica	Attività di cui all'art. 5, co. 1, lett. h): • se poste in essere direttamente da ETS aventi come finalità principale lo svolgimento di attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale e nei limiti in cui tutti gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di ricerca e nella diffusione gratuita dei loro risultati. Viene previsto, inoltre, al fine di garantire una non esclusività nel raggiungimento dei risultati della ricerca, che non vi sia alcun accesso preferenziale da parte di altri soggetti privati alle capacità di ricerca dell'ente medesimo nonché ai risultati prodotti; • affidate da ETS a università e altri organismi di ricerca che la svolgono direttamente in ambiti e secondo modalità definite dal D.P.R. 135/2003.
Comma 6 (primo periodo) Attività associativa	Attività svolta dagli ETS di natura associativa svolte nei confronti dei propri associati , dei loro familiari e conviventi in conformità alle finalità istituzionali degli enti.

Il co. 5 dell'art. 79, D.Lgs. 117/2017, invece, prevede: «*Si considerano **non commerciali** gli Enti del Terzo Settore di cui al comma 1 che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di cui all'articolo 5 in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo*». In altri termini, ancora una volta il Legislatore per stabilire la sussistenza del requisito di **non commercialità** di un ente richiama criteri contenuti in **altre disposizioni normative**, con l'esigenza di operare un **coordinamento normativo non del tutto semplice**.

Studio Associato Trombetta Teruggia

Il co. 6, nei periodi successivi al secondo, invece stabilisce il concetto di **commercialità** di un ente, prevedendo che si considerano attività di natura commerciale le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati, familiari o conviventi degli stessi verso pagamento di **corrispettivi specifici**, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. Detti corrispettivi concorrono alla formazione del **reddito complessivo** come componenti del reddito di **impresa** o come redditi **diversi** a seconda che le relative operazioni abbiano carattere di **abitualità** o di **occasionalità**.

Si veda al riguardo la Tabella n. 3

6. Nuovo regime forfetario

Un ulteriore intervento posto in essere dal Legislatore riguarda le modalità di **determinazione** del **reddito** per gli **enti non commerciali**.

Secondo quanto previsto dal co. 3 dell'art. 89, D.Lgs. 117/2017, infatti, il vigente regime forfetario di cui all'art. 145, D.P.R. 917/1986¹ potrà trovare **applicazione solamente** per i soggetti che **non** sono considerati **enti del Terzo Settore** (tra questi le amministrazioni pubbliche, i partiti politici e le associazioni di categoria, solo per citarne alcuni) e per gli **enti religiosi civilmente riconosciuti** che **non** sono **iscritti** nel Registro del Terzo Settore. Tuttavia, sempre con riferimento agli predetti enti religiosi, qualora iscritti al Registro del Terzo Settore, gli stessi potranno comunque applicare il **regime forfetario** di cui all'art. 145, D.P.R. 917/1986, **limitatamente** però alle attività **diverse** da quelle di interesse generale elencate nell'art. 5 del decreto.

Il Legislatore, con l'art. 80, D.Lgs. 117/2017, introduce un regime forfetario di determinazione del reddito, avente carattere **opzionale** e con vincolo di applicazione per **almeno un triennio** per le attività commerciali svolte (in modo non prevalente o secondario) dagli enti del Terzo settore di natura **non commerciale**, basato su diversi coefficienti che si applicano, a scaglioni, sull'ammontare dei ricavi derivanti dalle prestazioni di servizi o cessioni di beni. Si veda in proposito la Tabella n. 4.

Tabella n. 4 – Coefficienti per il nuovo regime forfetario degli enti del Terzo Settore		
Tipo attività	Ammontare dei ricavi	Coefficiente redditività
Prestazioni di servizi	Fino a 130.000 euro	7%
	Da 130.001 euro e fino a 300.000 euro	10%
	Oltre 300.000 euro	17%
Altre attività	Fino a 130.000 euro	5%
	Da 130.001 euro e fino a 300.000 euro	7%
	Oltre 300.000 euro	14%

Dalla lettura dell'art. 80 sopra riportato nella Tabella n. 4 emerge che rispetto all'attuale regime di determinazione del reddito previsto dall'art. 145, D.P.R. 917/1986, non esiste **alcun limite massimo** di **ricavi**. Di conseguenza, il nuovo regime forfetario risulta applicabile **a prescindere** dall'**ammontare** dei **ricavi** conseguiti dall'ente.

¹ Si ricorda che l'art. 145 attualmente previsto stabilisce che per le associazioni sportive dilettantistiche ex L. 16.12.1991, n. 398, e, per le associazioni senza scopo di lucro e per le pro-loco ex art. 9-bis, D.L. 30.12.1991, n. 417, conv. con modif. dalla L. 6.2.1962, n. 66, gli enti non commerciali ammessi alla contabilità semplificata ai sensi dell'art. 18, D.P.R. 29.9.1973, n. 600, possono optare per la determinazione forfetaria del reddito d'impresa, applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività corrispondente alla classe di appartenenza secondo la tabella seguente ed aggiungendo l'ammontare dei componenti positivi del reddito di cui agli artt. 54, 55, 56 e 57. Per le attività di prestazioni di servizi fino a lire 30.000.000, il coefficiente è il 15%, da lire 30.000.001 a lire 360.000.000, il coefficiente è il 25%; per le altre attività fino a lire 50.000.000, il coefficiente è il 10%, da lire 50.000.001 a lire 1.000.000.000, il coefficiente è il 15%.

Studio Associato Trombetta Teruggia

Inoltre, purtroppo, non viene prevista **alcuna agevolazione** o **semplificazione** sotto il profilo dell'**Iva**, che dovrà essere pertanto applicata secondo le **ordinarie modalità**.

Lo stesso art. 80 prevede che ai ricavi così determinati vengano aggiunte eventuali **plusvalenze patrimoniali** ex art. 86, le sopravvenienze attive ex art. 88, i dividendi e gli interessi ex art. 89, nonché i ricavi immobiliari ex art. 90.

L'ultimo comma dell'art. 80 prevede poi, per quanti optano per l'applicazione del presente regime forfetario, un'**esclusione** dalla disciplina degli **studi di settore**, dei **parametri**, ma soprattutto degli **indici sistematici di affidabilità** di cui all'art. 7-bis, D.L. 193/2016.

Tabella n. 5 – Sintesi della nuova disciplina del Terzo Settore	
Riferimento normativo	Contenuto
D.Lgs. 3.7.2017, n. 112 D.Lgs. 3.7.2017, n. 111 D.Lgs. 3.7.2017, n. 117	Con le citate disposizioni normative: • viene modificata la disciplina relativa all'impresa sociale; • vengono stabilite le regole in materia di 5 per mille dell'Irpef; • vengono stabilite le norme relative al Codice del Terzo Settore, attuative dell'art. 1, co. 2, lett. b), L. 6.6.2016, n. 106.
Art. 22, D.Lgs. 117/2017	Istituzione dei Registro unico del Terzo Settore , al quale gli Enti sono obbligati ad isciversi .
Art. 79, D.Lgs. 117/2017	Vengono stabiliti i criteri di ripartizione tra ricavi commerciali e non commerciali .
Art. 80, D.Lgs. 117/2017	Viene introdotto un nuovo regime forfetario di determinazione del reddito , prevedendo delle percentuali di redditività variabili in funzione dei ricavi realizzati, ma senza alcun limite massimo