

Capitolo 1

ENTI ASSOCIATIVI E RIFORMA DEL TERZO SETTORE

Sommario: 1.1. Enti associativi 1.2. Associazioni riconosciute e non riconosciute (Enti non commerciali) 1.2.1. Associazioni riconosciute 1.2.2. Associazioni non riconosciute 1.3. Riforma del Terzo settore (ETS) 1.3.1. Registro Unico Nazionale del Terzo settore 1.3.2. Impresa sociale 1.3.3. ONLUS 1.3.4. Reti associative 1.3.5. Disciplina fiscale degli Enti del Terzo settore 1.3.6. Attività commerciali e non commerciali degli Enti del Terzo settore 1.3.7. Misure per le associazioni di promozione sociale e organizzazione di volontariato 1.3.8. *Social bonus* 1.3.9. Imposte indirette e tributi locali 1.3.10. Erogazioni liberali 1.3.11. Cinque per mille 1.3.12. Attività “Diverse”

1.1. Enti associativi

Gli enti (associazioni e fondazioni) e anche le società, sia di persone sia di capitali, sono principalmente caratterizzate dall’elemento associativo.

Il diritto di associarsi è **contemplato** dall’art. 18 del Titolo I della nostra Costituzione, che recita: *“I cittadini hanno diritto di associarsi liberamente, senza autorizzazione, per fini che non sono vietati ai singoli dalla legge penale. Sono proibite le associazioni segrete e quelle che perseguono, anche indirettamente, scopi politici mediante organizzazioni di carattere militare”*.

Il fenomeno dell’associazionismo, caratterizzato dalla molteplicità degli interessi collettivi, è stato regolamentato dal nostro **legislatore** nel Codice civile del 1942, con norme intese soprattutto a disciplinare, sostanzialmente e processualmente, i rapporti giuridici nascenti dalle attività associative al fine di renderli più sicuri, specie nei confronti degli associati e di tutti gli altri soggetti terzi coinvolti o interessati.

Il Codice civile per associazione intende ogni forma di stabile organizzazione collettiva, attraverso la quale vengono perseguiti scopi extra individuali ed a carattere non economico e, pertanto, in questa categoria, rientrano tutti quegli Enti a carattere collettivo, quali, ad esempio: associazioni sportive, società sportive, polisportive, circoli, eccetera.

L’associazione è, pertanto, un soggetto di diritto che può avere personalità giuridica propria, comunque distinto dalle persone fisiche che la costituiscono.

Nel tempo, e soprattutto dal dopoguerra in poi, è cresciuto e si è sviluppato, in particolare, **l’associazionismo sportivo** adeguandosi al cambiamento dello sport sia dilettantistico che professionistico: esso è diventato un

Enti, associazioni e società sportive dilettantistiche

“**fenomeno di massa**”. Pertanto, il legislatore è dovuto più volte intervenire per meglio regolamentarlo sia giuridicamente che fiscalmente.

Con specifico riferimento alle attività sportive dilettantistiche, dopo le integrazioni apportate dal legislatore alla normativa vigente nel Codice civile, esse, a certe condizioni, possono essere svolte sotto la veste giuridica di associazioni, società di capitali o di cooperative senza fini di lucro.

Il legislatore, con il fine di dare maggiore sviluppo allo sport in Italia, con la Legge di Bilancio 2018 (27 dicembre 2017, n. 205), nel comma 353 dell'art. 1, aveva previsto la possibilità di esercitare attività sportive “*con scopo di lucro in una delle forme societarie di cui al titolo V del libro quinto del Codice civile*”, però, tale disposizione è stata abrogata dal Decreto Legge “Dignità” (art. 4, comma 1: “Prestazioni rese in favore di associazioni sportive dilettantistiche”).

Il legislatore, però, sempre con l'intento di favorire le attività sportive dilettantistiche, con lo stesso articolo, nel comma 2 del detto Decreto Legge, ha previsto l'istituzione di “*un fondo da destinare a interventi in favore delle società sportive dilettantistiche con una dotazione di 6,9 milioni di euro nel 2018, di 11,5 milioni di euro nell'anno 2019, di 9,8 milioni di euro nell'anno 2020, di 10, 2 milioni di euro nell'anno 2021, di 10,3 milioni di euro nell'anno 2022 e di 5,6 milioni di euro a decorrere dal 2023. Le suddette risorse sono assegnate all'Ufficio per lo sport presso la Presidenza del Consiglio dei ministri*”.

1.2. Associazioni riconosciute e non riconosciute (Enti non commerciali)

Gli Enti associativi di natura non commerciale sono disciplinati nel Libro I, Titolo II del Codice civile, negli articoli da 14 a 42, e si distinguono in:

- 1) associazioni riconosciute;**
- 2) associazioni non riconosciute.**

Tali Enti sono costituiti da un insieme di persone fisiche o giuridiche che gestiscono sovranamente l'organizzazione da loro formata e accettata, disponendone liberamente del patrimonio comune.

La differenza essenziale tra associazioni riconosciute e non riconosciute risiede nella: modalità di costituzione, nel riconoscimento o meno della personalità giuridica e nel livello di responsabilità di coloro che le amministrano e gestiscono.

La principale **fonte giuridica** che regola la vita delle suddette Associazioni è **l'atto costitutivo e/o lo statuto dell'Ente**; con l'atto costitutivo viene definito l'accordo tra le parti mentre con lo statuto ne vengono fissate le regole di funzionamento.

Le **Associazioni si distinguono dalle Società** (disciplinate dal Libro V del Codice civile) non soltanto per la natura degli scopi perseguiti, senza fini

di lucro le prime, con prevalente fini di lucro le seconde, ma anche per il differente tipo di collegamento tra associati da una parte e soci dall'altra.

Come meglio verrà approfondito in seguito, **le attività sportive** possono essere svolte sia sotto la forma giuridica di associazioni che sotto la forma giuridica societaria (S.r.l, S.p.a., Cooperative) di cui al Libro V del Codice civile, le quali, ancorché regolamentate da una legge speciale e pur non perseguendo il fine di lucro, tuttavia mantengono dal punto di vista tributario sempre **la natura commerciale**, e sono riconducibili nell'ambito dell'art. 73, comma 1, lettera a) del TUIR.

La normativa fiscale, nell'art. 1 del D.Lgs. n. 460/1997 (Riordino della disciplina tributaria degli Enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale), definisce **l'oggetto principale** di tali Enti come: *“l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge o dall'atto costitutivo o statuto”*.

È da precisare, però, che rientrano tra gli **Enti non commerciali** sia quelli che di fatto non svolgono attività commerciale sia quelli che pur svolgendola, non la esercitano in maniera prevalente, in quanto la loro **finalità istituzionale** è di **natura non commerciale**.

Per quanto concerne le attività sportive dilettantistiche, esse possono essere svolte anche sotto la forma giuridica di società sportive dilettantistiche **senza fini di lucro** di cui alla Legge n. 289/2002 (art. 90, comma 17, lettera c), usufruendo delle agevolazioni previste da tale legge.

Per fruire delle varie **“agevolazioni fiscali”**, come meglio verrà approfondito in seguito, l'associazione sportiva dilettantistica, come pure le società sportive dilettantistiche, devono rispettare una serie di norme e relativi adempimenti previste dal legislatore fiscale.

A rafforzare l'orientamento che l'attività sportiva possa essere svolta sotto la forma societaria senza finalità lucrative è intervenuta la riforma del diritto societario del 2004 **“c.d. Riforma Vietti”**, con la quale è stato previsto che le associazioni sportive dilettantistiche, nelle varie forme costituite, possono trasformarsi in società sportive dilettantistiche.

Giuridicamente, trattandosi di **trasformazione eterogenea**, il Codice civile prevede che, ai sensi del comma 2 dell'art. 2500-ter, il capitale risultante dalla trasformazione deve essere determinato sulla base dei valori attuali degli elementi dell'attivo e del passivo e deve risultare da una **perizia di stima redatta** a norma dell'art. 2343 c.c., ovvero dalla **documentazione** di cui all'art. 2343-ter, o dell'art. 2465 c.c. in caso di società a responsabilità limitata o società per azioni: il tema verrà comunque approfondito in seguito.

È da rilevare che, la riforma del Terzo settore ha reso giuridicamente ammesse tutte le operazioni straordinarie tra enti di cui al Libro I del Codice civile, prima non espressamente disciplinate.

Enti, associazioni e società sportive dilettantistiche

Il legislatore, con l'art. 98 del D.Lgs. n. 117/2017, ha introdotto nel Titolo II, Capo III del Codice civile "*Delle associazioni non riconosciute e dei comitati*", l'art. 42-*bis*, rubricato "*Trasformazione, fusione e scissione*".

Con tale integrazione al Codice civile si è dato attuazione all'art. 1, comma 2, lett. a) della Legge 6 giugno 2016, n. 106. Quindi, il legislatore ha esteso agli enti non lucrativi, di cui al Libro Primo del Codice civile, i principi posti dal Libro V, Titolo V, Capo X, concernente la disciplina delle operazioni straordinarie societarie.

Con le modifiche apportate al Codice civile ora, l'art. 42-*bis* recita: "*se non espressamente escluso dall'atto costitutivo e dallo Statuto, le associazioni riconosciute e le fondazioni di cui al presente titolo possono operare reciproche trasformazioni, fusioni e scissioni*".

Prima delle suddette novità, come già accennato, le operazioni straordinarie tra **enti non profit**, non si consideravano giuridicamente ammissibili anche se la dottrina e la giurisprudenza erano di parere opposto. Ora si può affermare che, trattandosi di una norma di carattere generale, allocata all'interno del Codice civile, essa è applicabile non solo agli enti di cui al Libro I del Codice civile e degli Enti del Terzo settore ma anche a quelli diversi da questi ultimi.

1.2.1. Associazioni riconosciute

Le Associazioni riconosciute sono disciplinate dagli articoli che vanno dal 14 a 24, art. 27 e infine dall'art. 29 a 35 del Libro I del Codice civile e sono tali quelle che hanno richiesto e ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica da parte dello Stato; esse devono essere costituite con atto pubblico.

L'atto preliminare di costituzione è l'accordo tra i primi associati. Esso rientra nella tipologia dei contratti ed è quindi regolato dalla disciplina contrattuale prevista dagli artt. 1321 e seguenti del Codice civile. Però l'accordo tra le parti, pur essendo di contenuto più ideale che patrimoniale, il legislatore prevede che per ottenere il riconoscimento della personalità giuridica è necessario versare o stanziare un capitale che rimarrà vincolato al raggiungimento dei fini dell'associazione. Tale capitale non potrà essere utilizzato per altri scopi dall'associazione, in quanto rappresenta anche una garanzia verso gli associati e verso tutti coloro che hanno rapporti con la stessa.

La domanda per il riconoscimento della personalità giuridica deve essere redatta per atto pubblico ed esso andrà richiesto presso gli Uffici della Regione (art. 5, D.P.R. n. 361/2000) che operano nelle materie attribuite ad esse dall'art. 14 del D.P.R. n. 616/1977, oppure presso la Prefettura - Ufficio Territoriale di Governo.

La documentazione necessaria per ottenere il riconoscimento giuridico è la seguente:

- 1) copia autentica dell'atto costitutivo e dello statuto;
- 2) eventuale perizia giurata degli immobili che eventualmente compongono il patrimonio;
- 3) quotazione ufficiale o perizia degli eventuali titoli posseduti, quotati o non quotati.

L'istanza di riconoscimento va presentata in carta da bollo e sottoscritta dal rappresentante dell'associazione.

La Prefettura, effettuati i necessari controlli, soprattutto per quanto concerne il patrimonio, inoltrerà la domanda alla Presidenza della Repubblica attraverso il Ministero competente. La congruità del fondo di dotazione costituisce certamente l'ostacolo maggiore per il riconoscimento della **personalità giuridica del sodalizio**.

Il riconoscimento è determinato dall'iscrizione nel Registro delle Imprese Giuridiche presso le Province/Regioni o la Prefettura. Per le eventuali modifiche statutarie è sempre necessario l'atto pubblico.

Posto che, con il riconoscimento l'associazione acquisisce autonomia patrimoniale e di conseguenza gli amministratori non rispondono con il proprio patrimonio delle obbligazioni dell'ente, è evidente che l'autorità pubblica richiede che l'ente medesimo abbia sempre un capitale congruo.

Al riguardo, però, non è possibile individuare, in forma astratta, la congruità del patrimonio poiché dipende dalle caratteristiche dell'associazione, dai suoi obiettivi e dalle sue dimensioni.

Le Associazioni riconosciute si caratterizzano per una serie di elementi essenziali:

- **atto costitutivo di natura pubblica**, che è un contratto consensuale cui si applicano le norme proprie dei contratti plurilaterali;
- **elemento materiale**, dato dall'organizzazione finalizzata al raggiungimento di uno scopo, e più precisamente la sussistenza di una pluralità di persone di uno scopo non lucrativo e di un patrimonio;
- **elemento formale**, dato dal riconoscimento da parte dello Stato come persona giuridica;
- **registrazione dello statuto dell'associazione** presso l'Ufficio del Registro dell'Agenzia delle Entrate.

La formazione dell'atto costitutivo può essere **simultanea o progressiva**.

Quando è progressiva, il vincolo associativo si forma attraverso le adesioni al programma reso pubblico dai promotori.

Con il **riconoscimento della personalità giuridica** le principali prerogative che vengono assunte dall'associazione sono le seguenti:

- a) **autonomia patrimoniale "perfetta"**, nel senso che si determina la

- separazione del patrimonio dell'Ente con quello dei soci che agiscono per nome e per conto dell'Ente;
- b) **limitazione della responsabilità in capo agli amministratori** per le obbligazioni assunte per conto dell'associazione;
 - c) **possibilità di accettare eredità, legati e donazioni e di acquisire immobili.**

1.2.2. Associazioni non riconosciute

L'associazione non riconosciuta è regolata nel Libro I dagli artt. 36, 37 e 38 del Codice civile e si configura come un Ente collettivo costituente un centro autonomo di interessi e di imputazione di situazioni giuridiche soggettive, che si pone come un soggetto di diritto.

Con tali norme di cui al Codice civile, si è solo limitato ad **assicurare delle semplici forme di garanzia verso terzi**. Ciò significa che all'associazione non riconosciuta viene **garantita una autonomia patrimoniale non perfetta**.

Difatti i soggetti che agiscono in nome o per conto dell'associazione sono responsabili personalmente e solidalmente con l'Ente degli obblighi o di eventuali debiti contratti con i terzi, indipendentemente dal fatto che siano titolari di cariche sociali e non sussiste il beneficio della preventiva escussione del patrimonio dell'associazione.

Per tale forma organizzativa non è prescritto alcun vincolo di forma giuridica nella redazione dell'atto costitutivo, e, quindi, può avere la forma di scrittura privata, di semplice verbale o può, addirittura, risultare tacitamente dall'attività organizzata dal gruppo.

Non è prevista alcuna forma di controllo da parte dell'autorità amministrativa. La forma scritta è essenziale nel caso in cui l'associazione voglia, ad esempio, acquisire un'immobile. L'accordo raggiunto tra gli associati viene definito nell'**atto costitutivo** mentre le regole di funzionamento dell'ente sono indicate nello **statuto**.

In tali documenti non è prescritto un contenuto minimo obbligatorio anche se è necessario che gli stessi contengano determinate clausole.

È da osservare che, come verrà detto e approfondito esplicitamente in seguito, per le associazioni sportive dilettantistiche, la disciplina speciale, di cui all'art. 90, comma 18 della Legge n. 289/2002, impone che l'atto costitutivo e statuto siano redatti in forma scritta di atto pubblico o scrittura privata, autenticata o registrata e per le agevolazioni di carattere tributario, nella denominazione dell'associazione deve essere inserita la clausola "*Associazione sportiva dilettantistica*", indicata la sede legale e le clausole di cui all'art. 148, D.P.R. n. 917/1986 e all'art. 4, D.P.R. n. 633/1972.

Generalmente le associazioni non riconosciute ricorrono alla redazione

dell'Atto Costitutivo e Statuto, da registrarsi presso **un qualsiasi Ufficio dell'Agenzia delle Entrate**, per ottenere il **Codice fiscale** obbligatorio al fine di operare e intraprendere relazioni con altri enti, associazioni o altri soggetti.

Quindi, non esistendo vincoli obbligatori per la redazione dell'atto costitutivo e dello statuto, è sufficiente che nell'accordo siano contenute le caratteristiche essenziali per la sua esistenza.

A tal riguardo, si ritiene comunque l'applicabilità della normativa dettata per le associazioni riconosciute a quelle non riconosciute, in via diretta o in via analogica.

L'associazione non **può avere uno scopo lucrativo**, ma può **esercitare un'attività economica**, anche nella forma dell'impresa, purché non preveda la distribuzione degli utili tra gli associati e questi siano destinati al raggiungimento dei suoi fini che costituiscono l'attività economica, a seconda che essa sia svolta in via principale o accessoria.

L'attività economica può essere svolta anche tramite la partecipazione ad una società o altro Ente.

È da sottolineare che lo statuto e l'atto costitutivo di un'associazione hanno carattere contrattuale, per cui sono sempre sottoposte alle norme generali sui contratti. Le **norme pattizie** poste in essere dagli associati tutelano i loro interessi e non anche le posizioni di soggetti estranei all'Ente.

L'adesione ad associazione non riconosciuta si perfeziona con l'incontro delle volontà contrattuali delle parti, per le cui manifestazioni non sono richieste forme particolari, se non nel caso in cui la forma scritta sia necessaria per il rispetto dei patti contenuti nell'atto costitutivo.

È il caso di una eventuale previsione di una **clausola compromissoria o il conferimento del godimento di beni immobili o di altri diritti reali immobiliari** per un tempo eccedente i nove anni.

Per quanto concerne la denominazione, anche le associazioni non riconosciute sono titolari del diritto al nome.

A norma dell'art. 36 c.c., le associazioni non riconosciute possono stare in giudizio esclusivamente mediante coloro ai quali, secondo gli accordi costitutivi o statutari, è conferita la presidenza o la direzione, mentre le persone che agiscono in nome e per conto di tali associazioni senza siffatta investitura sono prive della "*legitimatio ad processum*" relativamente alle associazioni stesse.

Il patrimonio dell'associazione non riconosciuta viene denominato "**fondo comune**", esso è costituito dai contributi degli associati, dai beni acquistati mediante tali contributi e da tutti gli altri beni pervenuti all'associazione. Tale fondo non può essere diviso sino a quando l'Ente è in vita.

1.3. Riforma del Terzo Settore (ETS)

Considerata la sempre maggior importanza dell'associazionismo, che stimola la socialità favorendo anche la crescita economica del nostro Paese, il legislatore ha introdotto e pubblicato il D.Lgs. n. 117 del 3 luglio 2017, recante il “**Codice del Terzo Settore**” (pubblicato sulla G.U. n. 179 del 2 agosto 2017). Gli ambiti della riforma sinteticamente riguardano: il servizio civile volontario, l'impresa sociale, il 5 per mille, il Codice del Terzo Settore.

Gli Enti facenti parte del nuovo Codice del Terzo Settore giuridicamente si pongono nel mezzo nel Codice civile fra il Libro I, Titolo II “Delle persone giuridiche” e il Libro V e VI delle società e cooperative oltre che essere regolamentate da svariate leggi speciali. Il legislatore, pur razionalizzando le norme del Terzo Settore e a volte semplificandole, ha creato una serie di incertezze regolamentari, sia civilistiche sia fiscali, per gli Enti che decideranno volontariamente di farne parte o non (vedi: Associazioni sportive dilettantistiche).

Difatti, il legislatore, attuando la delega del 2016, ha fatto fiscalmente confluire in un unico alveo una serie di norme tributarie (imposte dirette e indirette) già presenti in settori affini, creando spesso incertezze applicative.

La riforma ha anche introdotte numerose novità riguardanti il bilancio, le scritture contabili e i controlli.

Per fini di trasparenza e *accountability*, il legislatore ha introdotto anche l'**obbligo** di deposito dei bilanci nonché specifiche fattispecie di nomina degli organi di controllo e l'obbligo della revisione legale.

Il Codice del Terzo Settore (ETS) si caratterizza per:

- a) dare un quadro normativo moderno, unitario, ordinato e coerente agli Enti del Terzo Settore;
- b) l'istituzione del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore;
- c) la creazione di sistemi di amministrazione e di controllo interno degli Enti più standardizzati e professionalizzanti;
- d) la previsione dell'istituzione di Organi di Controllo al superamento di determinati parametri;
- e) la definizione di un sistema tributario agevolativo;
- f) una nuova disciplina (art. 42-*bis* c.c.) per le operazioni straordinarie (trasformazioni e fusioni) tra Enti.

Con il nuovo Codice i benefici fiscali verranno assegnati in funzione della categoria civilistica di appartenenza dell'ente e dell'attività, che dovrà essere, in via esclusiva o principale, di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, **di finalità civiche solidaristiche e di utilità sociale** elencate nell'art. 5 del Decreto.

Rientrano nella categoria ETS: le organizzazioni di volontariato, le asso-

ciazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni riconosciute e non, le fondazioni e ogni altro ente di carattere privato diverso dalle società.

Le Associazioni e Fondazioni potranno acquisire la personalità giuridica con procedimento più agile, ispirato a quello delle società di capitali, che supera l'attuale vaglio di Prefetture o Regioni, assegnando all'Ufficio del Registro Unico Nazionale un controllo di regolarità formale dei documenti che include anche la verifica dei requisiti di consistenza patrimoniale (non inferiore a 15 mila euro per le Associazioni e 30 mila euro per le Fondazioni).

Il nuovo Registro, istituito presso il Ministero del Lavoro, sarà gestito su base territoriale da Regioni e Province autonome e sarà organizzato per specifiche sezioni.

Una volta presentata la domanda di iscrizione al Registro, essa si considera perfezionata in caso di silenzio-assenso o mancata richieste di integrazione da parte degli Uffici, nel termine di 60 giorni, che diventeranno 30 se l'Atto Costitutivo o lo Statuto è redatto secondo modelli predefiniti con Decreto ministeriale.

Il Decreto correttivo del 2 agosto 2018, recependo le osservazioni contenute nel parere del Consiglio di Stato, fornisce alcuni chiarimenti in merito al coordinamento tra il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore e gli attuali registri delle persone giuridiche, istituiti presso Regioni e Prefetture.

Il Decreto stabilisce, per gli enti del Terzo Settore, una procedura semplificata per il riconoscimento della personalità giuridica, previa verifica del notaio sulla sussistenza dei relativi requisiti. Al riguardo viene chiarito che l'iscrizione al Registro Unico Nazionale sospende l'efficacia di quella effettuata nei precedenti registri regionali/prefettizi e, di tale nuova iscrizione, dovrà essere data comunicazione alla Prefettura, Regione o Provincia autonoma competente.

Resta fuori dalla norma del Terzo Settore l'intero settore dello sport dilettantistico, pertanto la disciplina agevolativa dettata dalla Legge n. 398/1991 continuerà a sopravvivere solo per gli enti sportivi dilettantistici che non si iscriveranno al Registro mentre dovranno rinunciare tutti gli altri enti associativi.

Dall'altro lato vengono menzionati i soggetti di *lex specialis* (organizzazioni di volontariato, associazioni di promozione sociale e società di mutuo soccorso) per i quali vengono abrogate proprio le norme di riferimento in quanto, *in toto* o in parte, le specificità che li hanno finora caratterizzati vengono assorbite nel Codice civile.

Inoltre, vengono istituite due nuove tipologie di organizzazioni, già esistenti di fatto ma mai regolate esplicitamente, che sono: le **Reti associative** e

gli **Enti filantropici**. Infine, vengono ammessi tra gli Enti del Terzo Settore gli **Enti Religiosi** civilmente riconosciuti limitatamente alle attività di interesse generale che svolgono.

Tutti i suddetti enti, una volta iscritti al Registro Unico Nazionale, possono dirsi facenti parte, di fatto, del “Terzo Settore”.

Tra questi, quelli che si potranno qualificare come associazioni di promozione sociale o organizzazioni di volontariato, in base alla nuova normativa, potranno applicare **il regime forfettario** previsto dall’art. 80 del Codice del Terzo Settore, che però si accredita con un limite di accesso ridotto rispetto a quello previsto dalla Legge n. 398/1991.

1.3.1. Registro Unico Nazionale del Terzo Settore

La riforma porta con sé l’istituzione del Registro Unico Nazionale degli Enti del Terzo Settore, con sezioni diverse per ciascuna categoria alle quali gli enti potranno iscriversi per accedere alla normativa fiscale di favore, alle agevolazioni per le donazioni e al riparto del cinque per mille dell’IRPEF. Tale registro sostituisce tutti i registri esistenti.

L’art. 46 del D.Lgs. n. 117/2017 prevede, specificatamente, che il Registro si compone di **sette sezioni** riguardanti:

1. le organizzazioni di volontariato;
2. associazioni di promozione sociale;
3. enti filantropici;
4. imprese sociali, incluse le cooperative sociali;
5. reti associative;
6. società di mutuo soccorso;
7. altri enti del Terzo Settore.

Nessun Ente potrà iscriversi contemporaneamente in più sezioni e a ogni sezione corrisponde una diversa tipologia di ente.

Gli Enti del Terzo Settore devono indicare gli estremi dell’iscrizione nel Registro e negli atti, nella corrispondenza e nelle comunicazioni dirette al pubblico. Inoltre se essi esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale sono anche soggetti all’obbligo dell’iscrizione nel Registro delle Imprese. La denominazione sociale, in qualunque modo formata, deve contenere l’indicazione di Ente del Terzo Settore o l’acronimo ETS.

Iscriversi al detto Registro non sarà un obbligo, ma ciascuna organizzazione dovrà soppesare le conseguenze della decisione di restare fuori dal perimetro degli ETS “registrati”, considerando che diverse disposizioni di favore del TUIR saranno abrogate con l’entrata in vigore del Codice.

Nel caso in cui l’Ente associativo decida di non iscriversi al citato Regi-

stro restano applicabili le norme del TUIR ed IVA ad oggi vigenti (ad esempio, la Legge n. 398/1991 per le ASD e SSD).

Il Codice si compone di 104 articoli, raggruppati in **12 Titoli**, e si pone l'obiettivo di dare piena attuazione ai principi costituzionali volti a sostenere l'autonoma iniziativa dei cittadini che concorrono, anche in forma associata, a:

- perseguire il bene comune;
- elevare il livello di cittadinanza attiva, di coesione e protezione sociale, favorendo la partecipazione, l'inclusione e il pieno sviluppo della persona;
- valorizzare il potenziale di crescita e di occupazione lavorativa.

In particolare **la Legge n. 106/2016, nell'art. 1 comma 1**, fornisce una **definizione giuridica degli Enti del Terzo Settore**: *“Per Terzo settore si intende il complesso degli enti privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e che, in attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con i rispettivi statuti o atti costitutivi, promuovono e realizzano attività di interesse generale mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi?”.*

Pertanto, un Ente per essere annoverato nel Terzo Settore deve possedere i seguenti requisiti:

- a) natura giuridica privata;
- b) assenza di scopo di lucro;
- c) disporre dello statuto o atto costitutivo;
- d) perseguire finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale;
- e) attuazione del principio di sussidiarietà;
- f) promozione e realizzazione di attività di interesse generale;
- g) ricorso a forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi.

Come precedentemente accennato, **le Associazioni e Società sportive dilettantistiche**, quali enti rientranti nel No-Profit, svolgono attività di **“Interesse generale”**, così come disposto dal Codice del Terzo Settore.

Si considerano attività di interesse generale quelle aventi ad oggetto:

- a) interventi e servizi sociali (anche rivolti a disabili e anche sul tema dopo di noi);
- b) interventi e prestazioni sanitarie;
- c) prestazioni socio sanitarie;
- d) educazione, istruzione e formazione professionale, nonché le attività culturali di interesse sociale con finalità educativa;
- e) interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione accorta e razionale delle ri-

Enti, associazioni e società sportive dilettantistiche

- sorse naturali, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi;
- f) interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio, ai sensi del Codice dei beni culturali e del paesaggio;
 - g) formazione universitaria e post-universitaria;
 - h) ricerca scientifica di particolare interesse sociale;
 - i) organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, incluse attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato e delle attività di interesse generale di cui al presente articolo;
 - j) radiodiffusione sonora a carattere comunitario;
 - k) organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso;
 - l) formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo, alla prevenzione del bullismo e al contrasto della povertà educativa;
 - m) servizi strumentali ad Enti del Terzo Settore resi da enti composti in misura non inferiore al 70% da Enti del Terzo Settore;
 - n) cooperazione allo sviluppo, ai sensi della legge sulla cooperazione internazionale;
 - o) attività commerciali, produttive, di educazione e informazione, di promozione, di rappresentanza, di concessione in licenza di marchi di certificazione, svolte nell'ambito o a favore di filiere del commercio equo e solidale;
 - p) servizi finalizzati all'inserimento o a reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone svantaggiate secondo definizione di cui alle norme sull'impresa sociale;
 - q) alloggio sociale nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi;
 - r) accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti;
 - s) agricoltura sociale;
 - t) organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche;
 - u) beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti farmaceutici (anche in base alla legge anti sprechi) o erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale di cui al presente articolo;
 - v) promozione della cultura della legalità, della pace tra i popoli, della non violenza e della difesa non armata;
 - w) promozione e tutela dei diritti umani, civili, sociali e politici, nonché dei diritti dei consumatori e degli utenti delle attività di interesse generale di

cui al presente articolo, promozione delle pari opportunità e delle iniziative di aiuto reciproco, incluse le banche dei tempi e i gruppi di acquisto solidale;

- x) cura di procedure di adozione internazionale;
- y) protezione civile;
- z) riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata.

Le associazioni sportive dilettantistiche, volendo, anche se non specificamente indicate nell'elenco di iscrizione al suddetto Codice, potranno comunque iscriversi nel Registro Unico e avvalersi delle relative disposizioni agevolative. Però, come accennato, l'iscrizione comporta la perdita delle agevolazioni previste dalla Legge n. 398/1991 che sono sicuramente più vantaggiose.

Il Registro Unico sarà tenuto dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali tramite Uffici Regionali che si occuperanno dell'istruttoria delle domande e delle comunicazioni da effettuare al Registro Unico.

1.3.2. Impresa sociale

Tra le novità introdotte dalla Riforma del Terzo Settore vi è quella della revisione della disciplina dell'Impresa sociale; essa fu introdotta nel nostro ordinamento dal D.Lgs. n. 155/2006.

Ai sensi del D.Lgs. n. 112/2017, possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutti gli enti privati, inclusi quelli costituiti nelle forme di cui al libro V del Codice civile, che, in conformità alle disposizioni del citato Decreto, esercitano in via stabile e principale un'attività di impresa di interesse generale, senza scopo di lucro e per **finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale**, adottando modalità di gestione responsabili e trasparenti e favorendo il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle loro attività.

Il **D.Lgs. n. 112 del 3 luglio 2017**, dando attuazione alla delega contenuta nell'art. 6 della Legge n. 106/2016 sulla riforma del Terzo Settore e dell'Impresa sociale, ha abrogato il D.Lgs. n. 155/2006 e riformulato la disciplina dell'Impresa sociale.

La nuova normativa civile è più articolata e deroga a quella specifica della tipologia di organizzazione non profit o di società a cui appartiene l'ente che assume tale qualifica (ad eccezione per le cooperative sociali). Essa dispone anche di una propria disciplina fiscale agevolata.

Come è noto **l'Istituto dell'Impresa sociale** ha scisso esplicitamente, per la prima volta, il nesso fra il concetto di impresa e quello di scopo di lucro per il quale l'attività dell'impresa è finalizzata a generare un utile destinato alla distribuzione ai soci. Il legislatore ha preso atto dell'esistenza di forme im-

Enti, associazioni e società sportive dilettantistiche

prenditoriali ed organizzative volte a perseguire **finalità sociali o solidaristiche** che operano nel mercato concorrenziale.

Considerato che le Imprese sociali possono svolgere attività benefiche a favore delle categorie più deboli del Paese, il legislatore con il D.Lgs. n. 112/2017 ha rivisitato positivamente quanto previsto dalla precedente normativa.

Il Decreto, mantenendo fermi i principi già esistenti, vale a dire l'obbligo di svolgere una o più attività di interesse generale a fini di utilità generale (da cui deve o devono derivare almeno il 70% dei ricavi complessivi dell'ente), concede a qualsiasi tipo di società di diventare Impresa sociale e l'assenza dello scopo di lucro.

Le principali novità introdotte dal legislatore, che sicuramente produrranno una diffusione dell'Istituto dell'Impresa sociale, sono:

- a) una specifica disciplina civilistica più articolata dell'Impresa sociale;
- b) la previsione che la qualifica di impresa sociale comporta automaticamente quello di Ente del Terzo Settore (ETS);
- c) l'attribuzione della qualifica di Imprese sociali alle cooperative sociali in modo automatico;
- d) la possibilità di distribuire parzialmente gli utili (se società) o gli avanzi di gestione (se associazione, fondazione o comitato);
- e) l'identificazione precisa dei casi di distribuzione indiretta degli utili vietati dalle Imprese sociali;
- f) la previsione, per le associazioni di Imprese sociali, di istituire dei fondi per la promozione e lo sviluppo dell'Impresa sociale, con le stesse modalità di quelli previsti per le cooperative a cui le imprese sociali possono **devolvere fino al 3% degli utili societari o degli avanzi di gestione** se associazioni, fondazioni o comitati;
- g) la creazione di un sistema agevolativo per le Imprese sociali che le esenta dall'IRES.

Con il Decreto Correttivo del D.Lgs. n. 112/2017 (in attuazione dell'art. 1, comma 7, della Legge n. 106/2016), il Governo è intervenuto sia sul versante civilistico quanto su quello fiscale del D.Lgs. n. 112/2017. Relativamente al primo profilo, viene fissato in 18 mesi il termine entro cui le imprese sociali devono adeguare i propri statuti alle nuove disposizioni del D.Lgs. n. 112/2017. È stato inoltre disposto che per fruire delle agevolazioni fiscali gli investimenti devono essere mantenuti per 5 anni invece di 3.

L'Impresa sociale rientra pienamente nel perimetro degli Enti del Terzo Settore, in quanto, secondo quanto si legge nella relazione illustrativa al Decreto, *“presenta l'elemento caratterizzante tale categoria giuridica, individuato nell'aspetto teleologico, cioè il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, realizzate attraverso lo svolgimento di attività di interesse generale, ai*

sensi dell'art. 118 (principio di sussidiarietà) della Costituzione, mediante la produzione e lo scambio di beni e servizi?

Per quanto sopra esposto, in senso generale, per Impresa sociale può essere intesa quell'organizzazione privata che esercita in via stabile e principale, un'attività d'impresa di interesse generale, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, adottando modalità di gestione responsabili e trasparenti e favorendo il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e degli altri soggetti interessati alla sua attività.

Non possono assumere la qualifica di Impresa sociale:

1. le società costituite da un unico socio persona fisica;
2. le amministrazioni pubbliche (art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 165/2001);
3. gli enti i cui atti costitutivi limitino, anche indirettamente, l'erogazione dei beni e dei servizi in favore dei soci o associati.

Le cooperative sociali e i loro consorzi acquisiscono di diritto la qualifica di imprese sociali, mentre agli enti religiosi civilmente riconosciuti le disposizioni della legge si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività di interesse generale.

Sono escluse dalla normativa del Decreto n. 112/2017 le fondazioni bancarie (D.Lgs. n. 153/1999).

Con il Decreto Interministeriale del 16 marzo 2018 del MISE sono state definite le nuove modalità di iscrizione dell'Impresa sociale nel Registro delle imprese. Ai sensi dell'art. 2 di detto Decreto le Imprese sociali depositano per via telematica o su supporto informatico, presso l'Ufficio del Registro delle Imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede legale, per l'iscrizione in apposita sezione, i seguenti atti e documenti:

- l'atto costitutivo, lo statuto e ogni successiva comunicazione;
- il bilancio di esercizio redatto, a seconda dei casi, ai sensi degli artt. 2423 e seguenti, 2435-*bis* o 2435-*ter* del Codice civile, in quanto compatibili;
- il bilancio sociale di cui all'art. 9, comma 2 del D.Lgs. n. 112/2017.

Per i gruppi di imprese sociali, occorre depositare oltre all'accordo di partecipazione e ogni sua modificazione, i documenti in forma consolidata.

Inoltre, lo stesso Decreto nel comma 2 stabilisce l'obbligo di nomina dei sindaci aventi i requisiti di cui al comma 2 dell'art. 2397 del Codice civile.

Le nuove disposizioni, dettate dal Decreto del 16 marzo 2018, stabilivano che le imprese sociali dovevano adeguare entro il 20 luglio 2018 i propri statuti con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria.

Però, successivamente, è stato approvato un Decreto legislativo correttivo della disciplina in materia di impresa sociale che ha sancito, tra l'altro, il differimento al 20 gennaio 2019 della scadenza fissata per il mese di luglio per

Enti, associazioni e società sportive dilettantistiche

l'adeguamento degli statuti, ovvero 18 mesi (invece dei 12 mesi precedenti) dalla data di entrata in vigore del Decreto.

Il D.Lgs. n. 112/2017 prevede inoltre, nell'art 12, la disciplina delle operazioni straordinarie nelle imprese sociali. Tale disciplina ricalca, di fatto, quanto già contenuto nel D.Lgs. n. 155/2006 nel quale viene disposto che:

- le operazioni di **trasformazione, fusione e scissione** devono mantenere la natura non lucrativa dell'attività, i vincoli di destinazione del patrimonio e il perseguimento delle attività e delle finalità.
- la cessione d'azienda (o di un ramo aziendale) richiede una relazione giurata di un esperto designato dal Tribunale nel cui circondario ha sede l'impresa sociale. La relazione attesta il "valore effettivo" dell'impresa nella prospettiva di continuazione dell'attività;
- gli amministratori, notificano con atto scritto di data certa, al Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, l'intenzione di procedere ad una delle operazioni in oggetto, allegando la documentazione richiesta.

La suddetta normativa richiede l'emanazione di uno specifico Decreto attuativo per la definizione degli "atti" necessari per porre in essere le operazioni di cui all'art. 12 del D.Lgs. n. 112/2017.

L'operazione deve essere regolarmente presentata agli organi competenti, però non è efficace se non è autorizzata dallo stesso Ministero.

Passati 90 giorni dalla data di ricezione della notificazione, laddove non avuta comunicazione di diniego dell'autorizzazione, l'operazione si intende approvata. Nel caso in cui l'autorizzazione viene negata, l'impresa sociale può effettuare ricorso al giudice amministrativo.

È da rilevare che, in data 17 luglio 2018, è stato approvato un decreto legislativo riguardante l'Impresa sociale, che, in attuazione della legge di riforma del Terzo Settore, ha introdotto disposizioni integrative e correttive al D.Lgs. n. 112/2017, cioè:

- l'utilizzazione dei lavoratori molto svantaggiati;
- l'utilizzazione dei volontari;
- l'adeguamento degli statuti delle Imprese Sociali;
- le misure fiscali e di sostegno economico.

In particolare, tra l'altro, è stato previsto:

- a) l'introduzione di un limite temporale di 24 mesi dalla data di assunzione, ai fini del computo della quota di lavoratori "svantaggiati" dipendenti dell'Impresa Sociale;
- b) la modificazione alla disciplina degli investimenti nel capitale delle Imprese Sociali, per precisare che gli investimenti agevolabili devono essere eseguiti dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 112/2017 e che la qualifica di Impresa Sociale deve essere acquisita da non più di 5 anni;
- c) l'ampliamento da 18 a 24 mesi (Decreto correttivo del 2 agosto 2018) del

termine entro il quale le Imprese Sociali già costituite devono adeguarsi alla nuova disciplina;

- d) l'introduzione di limiti più stringenti all'impiego di volontari nelle Imprese Sociali, con la previsione che l'azione dei volontari debba essere aggiuntiva e non sostitutiva dei lavoratori impiegati.

1.3.3. ONLUS

La figura delle ONLUS cesserà di esistere con la costituzione del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore, in quanto il D.Lgs. n. 117/2017 ha previsto l'abrogazione sia dell'articolo 150 del TUIR sia dagli articoli dal 10 al 29 del D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, fatto salvo l'art. 13, commi 2, 3 e 4.

Pertanto, qualora il Registro divenisse operativo nel corso del 2019, la normativa sulle ONLUS cesserebbe di avere effetto dal periodo d'imposta successivo, ovverosia dal 2020.

Da tale termine le ex ONLUS dovranno decidere se fare richiesta di iscrizione nel nuovo Registro Unico del Terzo Settore oppure rimanerne fuori.

Le associazioni sportive dilettantistiche, sia riconosciute che non riconosciute, possono richiedere la **qualifica di ONLUS** (Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale) iscrivendosi all'Anagrafe Unica istituita presso l'Agenzia delle Entrate, inviando una comunicazione alla Direzione Regionale - Ufficio Accertamento - allegando Statuto/Atto costitutivo o una dichiarazione sostitutiva che attesti le attività svolte e il possesso dei requisiti.

Tali Enti generalmente operano nel settore della solidarietà sociale e, pertanto, le attività istituzionali vengono considerate di natura non commerciali e gli eventuali proventi sono fiscalmente non tassabili.

Tale forma giuridica è stata introdotta nell'ordinamento dal D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460.

Essa non rappresenta una nuova entità giuridica, bensì una **speciale categoria di Enti non commerciali riconosciuta solamente sul piano fiscale**. La **qualifica di ONLUS** consente l'accesso a particolari regimi tributari in materia di imposte sui redditi, d'imposta sul valore aggiunto, di altre imposte indirette, nonché di ulteriori specifici tributi.

Per ottenere la detta qualifica, i connotati essenziali che caratterizzano tale figura sono i seguenti:

- a) l'apparato associativo deve essere strutturalmente orientato all'esclusivo perseguimento di finalità sociali;
- b) il divieto di svolgere attività diverse ad eccezione di quelle direttamente connesse;
- c) lo svolgimento della propria attività esclusivamente in settori di interesse collettivo e di rilevante utilità sociale, a favore di persone "oggettiva-

- mente svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari”. L’attività può essere rivolta anche nei confronti degli associati purché si trovino in condizioni di svantaggio;
- d) il divieto di distribuzione, anche in via indiretta, degli utili ai soci, agli associati, ai fondatori e agli amministratori, a meno che la distribuzione non sia imposta per legge o sia effettuata a favore di altre ONLUS, che per legge, Statuto o regolamento fanno parte della stessa struttura;
 - e) l’obbligo di devolvere il patrimonio dell’organizzazione, in caso di scioglimento, ad altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale o a fini di pubblica utilità, sentito il Ministero del Lavoro e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;
 - f) l’uso, nella denominazione e in qualsiasi segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico, della locuzione “organizzazione non lucrativa di utilità sociale” o dell’acronimo “ONLUS”.

Con riferimento alle **aree di attività**, rispetto alle quali i soggetti interessati hanno l’obbligo di operare, vengono elencati uno o più settori suddivisi in gruppi denominati: Gruppo A e Gruppo B.

I settori del **Gruppo A**: le norme concordate e poste in essere dagli associati tutelano i loro interessi e non anche le posizioni di soggetti estranei all’Ente.

Possono svolgere attività a favore dei soci, parenti e affini, bensì nei confronti di persone svantaggiate in ragione delle condizioni fisiche, politiche, economiche, sociali e familiare, o di componenti collettività estere limitatamente agli aiuti umanitari. È in tale Gruppo che viene esplicitamente previsto il settore dello “Sport dilettantistico” (art. 10, comma 1, lettera a), del D.Lgs. n. 460/1997.

I settori del **Gruppo B**: sono quelli che possono, per la loro intrinseca natura, rivolgersi a chiunque.

Il D.Lgs. 3 luglio 2017, n.117 (La Riforma del Terzo Settore) ha introdotto delle novità riguardanti anche le ONLUS con riferimento alla possibilità di avvalersi delle agevolazioni fiscali.

A tale riguardo esse avranno la facoltà di iscrizione al Registro Unico, in una delle sette sezioni previste, con la possibilità di usufruire di un nuovo regime forfettario ed eventualmente avvalersi delle esenzioni IRES per i redditi derivanti dal possesso di immobili destinati ad attività non commerciali.

È da rilevare, quindi, che non vi è alcuna iscrizione automatica ONLUS ordinarie nel **RUNTS** (Registro Unico Nazionale Terzo Settore).

Le ONG, Legge n. 49/1987 già ONLUS di diritto *ante* Legge n. 125/2014 sono iscritte *ex lege*.

Per quanto concerne il modello EAS, le associazioni con la qualifica di ONLUS sono state escluse dall'obbligo dell'invio del modello, in quanto:

- destinatarie di un regime tributario di favore in materia di imposte sui redditi, IVA e altre imposte indirette;
- l'Agenzia delle Entrate, al momento della richiesta di iscrizione nell'Anagrafe delle ONLUS, effettua un controllo preventivo della regolarità di tale comunicazione e della sussistenza, sulla base dei documenti presentati, dei requisiti previsti dall'art. 10 del D.Lgs. 460/1997.

Con il Decreto Correttivo al Codice del Terzo Settore è stato disposto che le ONLUS devono adeguare il loro statuto entro il 3 agosto 2019 e, inoltre, è stata prevista la possibilità di indicare le informazioni, relative all'attività svolta, nel bilancio di esercizio di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 117/2017 e non più in un apposito documento.

Per quanto concerne il trattamento fiscale delle ONLUS, ad esse, ad eccezione delle società cooperativa, anche sociali, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni tributarie relative agli Enti non commerciali (art. 26, D.Lgs. n. 460/1997, circolare del Min. Finanze n. 168/1998). La materia verrà ripresa e approfondita nel Capitolo "Imposte e tasse".

1.3.4. Reti associative

Il Codice del Terzo settore disciplina le reti associative nell'art. 41 e in restanti altri parti dello stesso Codice.

Il suddetto articolo afferma che le reti associative possano costituirsi in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, avventi le seguenti caratteristiche:

- rappresentatività di una realtà del Terzo Settore significativa, associando, anche indirettamente attraverso gli enti ad esse aderenti, un numero non inferiore a 100 Enti del Terzo Settore, o, in alternativa, almeno 20 Fondazioni del Terzo settore, con sedi legali od operative in almeno 5 Regioni o Provincie Autonome;
- supervisione e promozione "anche attraverso l'utilizzo di strumenti informativi idonei a garantire conoscibilità e trasparenza in favore del pubblico e dei propri associati, attività di coordinamento, tutela, rappresentanza, promozione o supporto degli ETS loro associati e delle loro attività di interesse generale anche allo scopo di promuoverne ed accrescerne la rappresentatività presso i soggetti istituzionali".

1.3.5. Disciplina fiscale degli Enti del Terzo Settore

Il regime fiscale degli Enti del Terzo settore (ETS) è stato regolamentato nel Titolo X del D.Lgs. n. 117/2017 agli articoli che vanno dal 79 al 89.

È però da premettere che, nonostante il Codice del Terzo Settore sia di

Enti, associazioni e società sportive dilettantistiche

fatto da considerare in vigore, per quanto concerne la parte relativa alla **gestione fiscale** non è ancora oggi pienamente applicabile. Quindi il percorso fiscale è caratterizzato da una fase transitoria che riguarderà non solo chi si iscriverà al Registro Unico ma anche a quei soggetti che non diventeranno Enti del Terzo Settore ma che vedranno comunque modificata o abrogata la disciplina fiscale di riferimento previgente all'entrata in vigore del Codice. È da rilevare che il rinnovato regime fiscale di tali enti sarà presumibilmente applicativo solo dal 1° gennaio 2020 (chiarimento Agenzia delle Entrate).

Come già accennato, il Codice regola in maniera specifica il regime fiscale dei suddetti Enti prevedendo un particolare regime forfetario per le attività commerciali da essi svolte.

Però l'efficacia di tali disposizioni è subordinata all'autorizzazione della Commissione Europea e, comunque, all'operatività del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore.

Con il comma 5 dell'art. 79, la riforma ha cercato di individuare una **definizione di Ente non commerciale** che fosse incentrata sullo svolgimento in via prevalente o esclusiva, delle attività di interesse generale di cui all'art. 5, secondo modalità non commerciali analiticamente individuate andando di fatto a sostituire per gli ETS l'art. 149 del TUIR.

Il suddetto comma, al pari di quanto previsto dall'art. 149 del TUIR, dispone che “indipendentemente dalle previsioni statutarie gli Enti del Terzo Settore assumono fiscalmente la qualifica di Enti commerciali qualora i proventi delle attività di cui all'art. 5, svolte in forma d'impresa (...) nonché le attività di cui all'art. 6, fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione (...) superano nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività commerciali (...)”.

In tal modo, poiché l'art. 149 è disapplicato relativamente agli Enti del Terzo Settore (iscritti), tale previsione ha il compito di evitare effetti distortivi.

Sono altresì individuate quali sono le attività che, se svolte da organizzazioni di volontariato senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato, non si considerano commerciali. L'art. 79 del Codice precisa che sono considerate **entrate non commerciali** le seguenti:

- i proventi delle attività di interesse generale svolte non in forma di impresa;
- le quote associative;
- i contributi;
- le sovvenzioni;
- le liberalità;

- ogni altra entrata assimilabile alle precedenti;
- le sponsorizzazioni.

Per quanto concerne le sponsorizzazioni (considerate oggi, per presunzione assoluta attività commerciale) il Codice le considera come “**attività diverse**” e ne subordina la non commercialità al rispetto dei criteri che saranno previsti dal Decreto ministeriale.

Inoltre non si è di fronte ad attività commerciale quando trattasi di attività di vendita di beni acquisiti a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall’organizzazione senza alcun intermediario e riguardano:

- cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari, purché la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall’organizzazione di volontariato senza alcun intermediario;
- somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili, a carattere occasionale;
- attività di prestazioni di servizi rese in conformità alle finalità istituzionali e verso pagamento di corrispettivi specifici che non eccedono il 50% dei costi di diretta imputazione.

Ai sensi del comma 6 dell’art. 79, che richiama l’art. 148 del TUIR, non è commerciale l’attività svolta dagli ETS nei confronti dei propri associati, familiari e conviventi in conformità alle finalità istituzionali dell’Ente.

Sono invece ritenute commerciali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi svolte nei confronti degli associati, familiari e conviventi verso pagamento di corrispettivi specifici i quali 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 od occasionalità.

È inoltre stabilito che, sono **esenti dall’IRES i redditi degli immobili** destinati esclusivamente allo svolgimento di attività non commerciali da parte delle organizzazioni di volontariato.

È da ribadire che, il D.Lgs. n. 117/2017 riordina la normativa del Terzo Settore secondo le linee guida della Legge delega (Legge n. 106/2016) definendo in maniera complessiva e organica la disciplina tributaria applicabile agli Enti del Terzo Settore con misure di maggior favore per le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale, in cui il perseguimento delle finalità di interesse generale viene attuato grazie all’ausilio dei volontari.

1.3.6. Attività commerciali e non commerciali degli Enti del Terzo Settore

Il legislatore, con la nuova normativa, ha voluto riformare l’impostazione esistente fondata sulle singole attività svolte dagli Enti, facendo ruotare la

normativa sulle finalità perseguite dagli stessi e cioè finalità: **civiche, solidaristiche e di utilità sociale**.

Per stabilire se si è di fronte ad una attività commerciale o non commerciale il legislatore per gli Enti del Terzo Settore stabilisce che le attività di interesse generale si considerano di natura non commerciale (art. 79, comma 2, CTS) quando sono svolte a **titolo gratuito, ovvero dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi (diretti e indiretti)**.

Sono incluse tra le attività non commerciali quelle accreditate, contrattualizzate o convenzionate con la Pubblica amministrazione (art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 165/2001), UE, le amministrazioni pubbliche straniere o altri organismi pubblici internazionali, tenuto conto degli apporti economici di tali enti, salvo importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento (es. ticket sanitari a carico utenza).

È inoltre da osservare che, lo **schema del correttivo al Codice del Terzo Settore** ha aggiunto all'art. 79 il comma *2-bis*, secondo cui *“le attività (di interesse generale) di cui al comma 2 si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino il 10% i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre due periodi di imposta”*.

È da notare che, il requisito del **concetto di costo effettivo** sostituisce quello preesistente, contenuto nell'art. 143, comma 1 del TUIR, basato sul **“costo di diretta imputazione”** molto più restrittivo.

Viene comunque specificato che, non concorrono alla formazione del reddito degli Enti del Terzo Settore:

- i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate “occasionalmente” anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori (commerciali se abituali), in conformità di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazioni (art. 143, comma 3, lett. a) del TUIR;
- i contributi e gli apporti erogati da parte delle Amministrazioni Pubbliche (art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 165/2001) per lo svolgimento delle attività di cui ai commi 2-3 dell'art. 79 del Codice del Terzo Settore;
- le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi (art. 148, comma 1 del TUIR).

Sono considerate attività commerciali le cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti di associati, “familiari o conviventi” (art. 433 c.c.) verso pagamenti di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni a cui danno diritto.

Tali corrispettivi concorrono a formare il reddito quali redditi d'impresa o diversi a seconda se abbiano carattere di abitualità o occasionalità (art. 148, comma 2 del TUIR).

Viene, infine precisato che si considera **non commerciale** l'attività svolta dalle Associazioni del Terzo Settore nei confronti dei propri associati conformemente alle finalità istituzionali dell'Ente.

Tuttavia sono di natura commerciale le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati verso pagamento di corrispettivi specifici.

Tali incassi concorrono alla formazione del reddito complessivo come **componenti del reddito d'impresa** o come **redditi diversi** a seconda che le operazioni ad essi sottese siano abituali o occasionali.

Sono considerate, altresì, non commerciali le seguenti attività di interesse generale:

- a) **ricerca scientifica “di particolare interesse sociale”** (art. 5, comma 1, lett. h):
 - con utili interamente reinvestiti in ricerca e diffusione gratuita dei risultati;
 - senza accesso preferenziale da altri soggetti privati alle capacità di ricerca dell'ente nonché ai risultati prodotti;
- b) **ricerca scientifica** (art. 5, comma 1, lett. h):
 - affidata da ETS a università e altri organismi di ricerca che la svolgono direttamente in ambiti e con modalità D.P.R. n. 135/2003 (strutture operative, risorse professionali, finanziamenti adeguati, progetti di ricerca).

Per quanto concerne, in particolare, la “**non commercialità**” dell'attività svolta, l'attribuzione della qualifica di Ente non commerciale diviene fondamentale per il corretto inquadramento delle norme applicabili.

Nel caso in cui, l'Ente del Terzo Settore non possa più essere considerato Ente non commerciale, la legge prevede il mutamento della qualifica da “non commerciale” a “commerciale” con la conseguente tassazione a partire dal periodo d'imposta in cui ha assunto la natura commerciale (effetto retroattivo).

È però da chiarire che, ciò non rende necessaria la cancellazione dal Registro Unico Nazionale che potrà essere disposta dagli Enti verificatori.

Infine, si precisa che, qualora le entrate commerciali risultassero superiori alle entrate di natura non commerciale, non è detto che l'Ente perda la qualifica di Ente del Terzo Settore perché per la perdita della qualifica occorre valutare il peso sociale delle eventuali attività svolte, tenendo nel dovuto conto anche i servizi erogati a titolo gratuito.

È da rilevare che, da quando si verificano i presupposti per la qualifica di ETS di ente “commerciale” (art. 79, comma 5: proventi commerciali superiori nel medesimo periodo d'imposta ai proventi non commerciali), entro 3 mesi:

Enti, associazioni e società sportive dilettantistiche

1. tutti i beni del patrimonio sono da comprendere nell'inventario (art. 15, D.P.R. n. 600/1973);
2. obbligo di scritture contabili in regime ordinario (artt. 14-16, D.P.R. n. 600/1973);
3. registrazione tra l'inizio del periodo di imposta ed il momento in cui si perde la qualifica da eseguire entro 3 mesi dalla sussistenza dei presupposti;
4. obbligo di iscrizione al Registro delle Imprese (art. 11 CTS).

1.3.7. Misure per le associazioni di promozione sociale e organizzazione di volontariato

Il Decreto stabilisce che non si considerano commerciali, ai fini delle imposte sui redditi, le attività svolte dalle associazioni di promozione sociale (APS) e organi di volontariato (ODV) in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso corrispettivo specifico nei confronti degli associati e loro familiari ovvero degli associati di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché nei confronti di Enti con almeno il 70% di ETS.

Inoltre, non si considerano commerciali, le cessioni di proprie pubblicazioni e la somministrazione di alimenti e bevande, anche se effettuata a fronte del pagamento di corrispettivi specifici, presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, a condizione che l'attività sia strettamente complementare e che non ci si avvalga di alcuno strumento pubblicitario, nonché l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici.

Sono, invece, **considerate comunque commerciali** le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, le somministrazioni di pasti, le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore, le prestazioni alberghiere, di alloggio di trasporto e di deposito e le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali, nonché le prestazioni effettuate nell'esercizio di specifiche attività.

Non concorrono alla formazione della base imponibile ai fini dell'imposta sugli intrattenimenti le quote e i contributi corrisposti alle associazioni di promozione sociale.

Inoltre, non si reputano commerciali, le attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione. Anche in tal caso è dettata l'esenzione dall'IRES dei redditi degli immobili destinati esclusivamente allo svolgimento di attività commerciali da parte delle associazioni di promozione sociale (in vigore dal 1° gennaio 2018).

È infine da rilevare che con il Decreto Correttivo al Codice del Terzo Settore è stato previsto che i suddetti Enti devono adeguare il loro statuto entro il 3 agosto 2019 e la possibilità di indicare le informazioni, circa l'attività

svolta, nel bilancio di esercizio di cui all'art 13 del D.Lgs. n. 117/2017 e non più in apposito documento.

1.3.8. Social bonus

Il Codice del Terzo Settore, con l'art. 81, prevede, in diretta attuazione dell'art. 9, comma 1, lettera l) della legge delega, un **credito d'imposta pari al 65% delle erogazioni liberali** effettuate da persone fisiche e del **50% per quelle effettuate dai soggetti incisi dall'imposta sul reddito delle società (IRES)**, a favore degli Enti del Terzo Settore non commerciali, che abbiano presentato al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali un progetto per sostenere il recupero degli immobili pubblici inutilizzati e dei beni mobili e immobili confiscati alla criminalità organizzata, assegnati ai suddetti Enti del Terzo Settore.

Detto credito d'imposta è riconosciuto alle **persone fisiche** e agli **Enti non commerciali**, nei **limiti del 15% del reddito imponibile**, mentre è concesso nel limite del **5 per mille dei ricavi annui dichiarati dai soggetti titolari di reddito d'impresa**.

I commi 3 e 6 dell'art. 81 stabiliscono le relative modalità di fruizione e gli obblighi pubblicitari a carico dei beneficiari. Il credito in esame può essere utilizzato in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997 sia dai titolari del reddito d'impresa sia dalle persone fisiche e dagli enti che non esercitano attività commerciali. Detto credito non rileva ai fini della tassazione IRES e IRAP.

Il comma 5 dell'art. 81 prevede che il bene oggetto del bonus deve essere fruito in via prevalente per l'esercizio delle attività istituzionali dell'ente di cui all'art. 5.

1.3.9. Imposte indirette e tributi locali

Particolari indicazioni sono previste anche in materia di imposte dirette e tributi locali per gli Enti del Terzo Settore, nello specifico si prevede che:

- non sono soggetti ad imposta sulle successioni e donazioni ed alle imposte ipocatastali i trasferimenti a titolo gratuito effettuati a favore degli Enti del Terzo Settore a condizione che i beni e i diritti ricevuti o la somma ricavata dalla loro eventuale alienazione siano direttamente utilizzati entro cinque anni dal trasferimento, in attuazione di scopi istituzionali;
- gli atti costitutivi e le modifiche statutarie poste in essere dagli Enti in argomento sono soggette ad imposte di registro ed ipocatastali in misura fissa;
- le imposte di registro ed ipocatastali si applicano in misura fissa per gli atti traslativi a titolo oneroso di proprietà o diritti reali di godimento su

Enti, associazioni e società sportive dilettantistiche

beni immobili a favore degli Enti in commento, incluse le imprese sociali, a condizione che i beni siano direttamente utilizzati, entro cinque anni dal trasferimento, per gli scopi istituzionali o per il conseguimento dell'oggetto sociale;

- gli atti e i documenti posti in essere dagli Enti del Terzo Settore sono esclusi dall'imposta di bollo;
- gli immobili posseduti ed utilizzati dagli Enti in esame e destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, sono esenti dall'imposta municipale propria (IMU) e dal tributo per i servizi indivisibili (TASI);
- gli Enti territoriali possono deliberare nei confronti degli Enti in parola, che non hanno per oggetto esclusivo e principale l'esercizio di attività commerciale, la riduzione o l'esenzione dal pagamento dei tributi di loro pertinenza, diversi dall'IMU e dalla TASI;
- le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano possono disporre la riduzione o l'esenzione dell'IRAP;
- l'imposta sugli intrattenimenti non è dovuta per le attività svolte dagli Enti del Terzo Settore occasionalmente o in concomitanza di celebrazioni o ricorrenze;
- gli atti e provvedimenti relativi agli Enti sono esenti dalle tasse di concessioni governative.

1.3.10. Erogazioni liberali

Viene modificata la vigente disciplina in materia di deduzioni e detrazioni previste per chi effettua erogazioni liberali a favore di Enti del Terzo Settore non commerciali e cooperative sociali (art. 83 CTS).

È prevista la **detraibilità IRPEF di importo pari al 30% degli oneri sostenuti dal contribuente** per le erogazioni liberali in denaro o in natura a favore degli Enti del Terzo Settore per un importo complessivo in ciascun periodo d'imposta **non superiore a 30.000 euro**; la percentuale è aumentata al **35% in caso di liberalità in favore di Organizzazioni di volontariato**.

Nel caso di liberalità erogate da Enti e società, queste sono deducibili dal reddito complessivo netto di detti soggetti nel **limite del 10% del reddito complessivo dichiarato** (senza tetto massimo). I soggetti che effettuano le erogazioni liberali non possono cumulare la deducibilità o detraibilità con agevolazioni fiscali previste da altre disposizioni di legge.

L'eventuale eccedenza può essere computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi non oltre il quarto, fino a concorrenza.

1.3.11. Cinque per mille

La disposizione del **Cinque per mille** è prevista dal D.Lgs. n. 111/2017 pubblicato sulla G.U. del 18 luglio 2017, n. 166.

Il provvedimento è entrato in vigore il giorno successivo alla sua pubblicazione e fa parte dei decreti attuativi della Riforma del Terzo Settore, dell'Impresa sociale e della disciplina del Servizio civile universale.

Esso completa la riforma strutturale dell'istituto del Cinque per mille, avviata dalla Legge n. 190 del 23 dicembre 2014, attraverso l'individuazione delle modalità per la razionalizzazione e la revisione dei criteri di accreditamento dei soggetti beneficiari e dei requisiti per l'accesso al beneficio.

Il Decreto conferma i soggetti beneficiari degli ultimi 5 anni ma, rispetto alla disciplina precedente le nuove disposizioni ampliano la platea dei potenziali beneficiari del contributo, estendendola a tutti gli Enti del Terzo Settore iscritti nel Registro.

In particolare, il Cinque per mille può essere destinato a:

- sostegno degli enti di cui all'art. 1 della Legge n. 106/2016, iscritti nel Registro previsto dall'art. 4 comma 1, lett. m), della stessa;
- finanziamento della ricerca scientifica e dell'università;
- finanziamento della ricerca sanitaria;
- sostegno delle attività sociali svolte dal Comune di residenza del contribuente;
- sostegno delle associazioni sportive dilettantistiche, **riconosciute ai fini sportivi, dal C.O.N.I. a norma di legge, che svolgono una rilevante attività di interesse sociale;**
- finanziamento delle attività di tutela, promozione e valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici di cui all'art. 23, comma 46, del Decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla Legge 15 luglio 2011, n. 111.

Tra gli obiettivi della riforma vi è quello della riduzione dei tempi per l'espletamento della procedura.

Attualmente le preferenze espresse dai contribuenti in un determinato anno (relative ai redditi dell'esercizio precedente) devono essere incluse negli elenchi definitivi dei beneficiari del 5 per mille pubblicati dall'Agenzia delle Entrate e poi erogati (attività che avviene generalmente nell'esercizio successivo a quello in cui gli elenchi definitivi dei beneficiari sono pubblicati). Tale circostanza genera un rilevante problema di natura contabile.

Infine la riforma prevede una serie di obblighi di pubblicità e di trasparenza, sia per i soggetti beneficiari sia per l'amministrazione erogatrice del tributo.

Difatti i beneficiari non possono utilizzare le somme percepite per coprire le spese di pubblicità sostenute per campagne di sensibilizzazione sulla

Enti, associazioni e società sportive dilettantistiche

destinazione della quota del cinque per mille, a pena del recupero del contributo utilizzato.

L'amministrazione erogatrice del contributo ha l'obbligo di pubblicare sul proprio sito *Web*, entro 90 giorni dall'erogazione del contributo, gli elenchi dei soggetti beneficiari, con l'indicazione del relativo importo e il *link* al rendiconto pubblicato sul sito del beneficiario.

1.3.12. Attività "Diverse"

L'oggetto principale dell'Ente del Terzo Settore è quello dello svolgimento di una o più attività di interesse generale. Però, nello statuto o nell'atto costitutivo possono essere previste anche attività diverse, a patto che esse siano strumentali e secondarie rispetto alle attività di interesse generale.

Le attività diverse consentono ai suddetti Enti di avere entrate per finanziare le proprie attività d'interesse generale. Al riguardo, l'art. 7 del Codice del Terzo Settore prevede la possibilità della "Raccolta Fondi" tramite iniziative destinate a finanziare le attività di interesse generale, anche attraverso la richiesta a terzi di lasciti, donazioni e contributi di natura non corrispettiva.

Detto articolo precisa che gli Enti del Terzo Settore possono realizzare attività di raccolta fondi anche in forma organizzata e continuativa, 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 e correttezza nei rapporti con i sostenitori e il pubblico.

Delle attività di raccolta fondi, l'Ente dovrà fornire idonea rendicontazione contabile nell'ambito del rendiconto annuale il quale dovrà essere depositato presso il Registro Unico degli Enti del Terzo Settore.



www.spazioquaglia.it

Libreria Quaglia s.a.s. C.so di Porta Vittoria 28, angolo V. Manara 1 - 20122 MILANO
Tel. 02 5512789 - 02 54108547 E-mail libreriaquaglia@spazioquaglia.it P. IVA 11194640154

