

Associazioni e sport n. 11/2016

# La riforma del Terzo settore: le novità sulla qualifica, le attività e il riordino normativo per gli enti associativi

di Francesco Capogrossi Guarna – dottore commercialista, pubblicista

*Il riordino organico della disciplina vigente in materia di Terzo settore è tra i principali obiettivi della riforma da attuarsi attraverso la redazione di un codice unico che raccoglierà e coordinerà tutte le disposizioni generali, quelle comuni e speciali e l'istituzione di un Registro Unico Nazionale. Cambiano inoltre le caratteristiche degli enti del Terzo settore nel quale possono rientrare anche quelli associativi purché realizzino attività di interesse generale da individuarsi con i decreti legislativi. Anche la qualifica fiscale di ente non commerciale sarà connessa a tali attività con la possibilità di beneficiare di un regime tributario di vantaggio in relazione alle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.*

La Legge Delega di riforma del Terzo settore<sup>1</sup> prevede molti interventi di riordino e revisione volti alla semplificazione della normativa vigente attraverso decreti legislativi, da emanarsi entro un anno dall'entrata in vigore del provvedimento, che dovranno garantire organicità e coerenza giuridica all'intero sistema.

In particolare gli ambiti attuativi di intervento, ai sensi dell'articolo 1, comma 2, sono i seguenti:

- revisione della disciplina del Libro I Titolo II del codice civile (articolo 3);
- riordino e revisione organica con la redazione di un codice del Terzo settore:
  - delle disposizioni vigenti relative agli enti del Terzo settore (articolo 4);
  - della disciplina speciale, anche con specifico riferimento al volontariato, alla promozione sociale e al mutuo soccorso (articolo 5);
  - della disciplina tributaria (articolo 9);
- revisione della disciplina in materia di impresa sociale (articolo 6)<sup>2</sup>.

Sono quindi molte le novità che formeranno oggetto dei decreti delegati, necessari per completare la riforma, che dovranno occuparsi dei requisiti volti a qualificare gli enti, anche associativi, all'interno del Terzo settore tra cui identificare le attività di interesse generale, regolare i principi di organizzazione, amministrazione e controllo, prevedere i criteri di democrazia, uguaglianza e partecipazione, specificare i

---

<sup>1</sup> L. 106/2016 (G.U. del 18 giugno 2016 n. 141) su "Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale", in vigore dal 3 luglio 2016.

<sup>2</sup> Da alcune anticipazioni il decreto sull'impresa sociale sarà tra i primi a essere emanato.

limiti per il divieto di lucro soggettivo ai fini della distribuzione anche in forme indirette di utili, avanzi e patrimonio.

### La qualifica degli enti del Terzo settore

La nuova definizione giuridica di Terzo settore introdotta dall'[articolo 1](#), L. 106/2016 – come ulteriormente precisata nel corso del suo esame al Senato – è stata ampliata non solo con riguardo alle “finalità” (civiche, solidaristiche e di utilità sociale) ma anche alle “attività” privilegiando la realizzazione di un “interesse generale”, a prescindere dalle modalità in concreto adottate, anche “mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi”.

Per tale ragione la questione della “riqualificazione” (fiscale) dell’ente non commerciale, spesso conseguente ad accertamenti tributari fondati sulla natura commerciale o meno dell’attività svolta, non avrà più motivo di esistere dopo l’attuazione della riforma. Potrebbe invece permanere il vecchio sistema di qualifica ex [articolo 73](#), comma 1, lettera c), Tuir solo per quegli enti che rimangono esclusi dalla citata definizione di Terzo settore ai quali potrebbe applicarsi una tassazione “ordinaria” senza alcun tipo di agevolazione.

Tra questi soggetti sono da annoverare non soltanto quelli esclusi *ex lege* dal Terzo settore come le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e quelle di rappresentanza di categorie economiche, ma anche qualunque altro ente associativo che, per finalità o mancanza dei requisiti essenziali, non soddisfi la predetta definizione.

Ciò ad esempio può riguardare molte associazioni, sportive, culturali, artistiche, ricreative, turistiche, ricettive, etc., che si rivolgono ai propri associati esclusivamente per tutelare singoli interessi attraverso servizi individuali mirati, non solidaristici, ovvero per soddisfare utilità “private” non finalizzate al bene della collettività. Basti pensare ai circoli esclusivi, agli enti di formazione anche extrascolastica (che svolgono ad esempio corsi di vino, di lingue, di musica, etc.) o altre forme associative di tutela - non sempre collettiva - per curare i rapporti con i fornitori di beni o di servizi (come ad esempio quelle dei consumatori) su cui l’Agenzia delle entrate si è già pronunciata con la [risoluzione n. 81/2005](#) escludendo la loro attività dai settori solidaristici delle Onlus.

A questo elenco fanno eccezione le associazioni – con scopi tipicamente mutualistici – rientranti nella disciplina della “promozione sociale” (L. 383/2000) che, per legge, debbono conseguire finalità di carattere sociale, civile, culturale e di ricerca etica e spirituale, nonché tutte quelle associazioni con evidente valore sociale “certificato” da Pubbliche Amministrazioni, come ad esempio quelle c.d. “storiche” riconosciute dal Ministero del lavoro e politiche sociali di cui alla L. 476/1987 e L. 438/1998.

La riforma in esame interviene poi sul tema della qualifica di ente non commerciale sotto il profilo tributario con l’articolo 9, comma 1, che prevede una revisione complessiva di tale definizione senza più

valutare l'oggetto esclusivo o principale dell'ente, commerciale o meno, inquadrando invece il soggetto sulla base delle "finalità di interesse generale" perseguite. Solo in tal caso l'ente potrà beneficiare di una fiscalità di vantaggio e di altre agevolazioni, molto simili a quelle sinora previste per le Onlus dall'[articolo 150](#), Tuir, sempreché rispetti tassativamente i seguenti requisiti:

- la realizzazione di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale (articolo 4, comma 1, lettera b);
- il divieto di ripartizione anche indiretta degli utili, avanzi di gestione e patrimonio (articolo 4, comma 1, lettera e);
- la realizzazione di un impatto sociale positivo da intendersi quale "valutazione qualitativa e quantitativa, sul breve, medio e lungo periodo, degli effetti delle attività svolte sulla comunità di riferimento rispetto all'obiettivo individuato" (articolo 9, comma 1, lettera a), su cui il Ministero del lavoro e politiche sociali dovrà predisporre apposite linee guida di valutazione (articolo 7, comma 2).

A questo proposito deve sottolinearsi che anche l'impresa sociale, come modificata incisivamente nel corso dell'esame al Senato, rientra a pieno titolo nel complesso degli enti del Terzo settore, pur svolgendo in via esclusiva un'attività d'impresa, in settori di interesse generale, per le finalità più sopra richiamate e destinando i propri utili prioritariamente al raggiungimento dell'oggetto sociale (articolo 6, comma 1, lettera a).

Alla luce di quanto appena evidenziato per gli enti non commerciali, inclusi nella definizione giuridica di Terzo settore, il mutamento normativo sulla "qualifica tributaria" (e l'iscrizione al nuovo Registro unico meglio descritto più avanti) potrebbe avere effetti positivi di rilievo per l'abrogazione ad esempio di previsioni legislative che, nel corso degli anni, hanno causato lunghi e incerti contenziosi alle associazioni senza scopo di lucro.

In particolare la norma sulla perdita di qualifica di cui all'[articolo 149](#), Tuir e quella sul modello EAS introdotto dall'[articolo 30](#), D.L. 185/2008, obbligatorio per gli enti associativi che fruiscono delle agevolazioni fiscali ai fini dell'imposizione diretta ex [articolo 148](#), Tuir (commi 1,3 e ss.) e ai fini dell'Iva ex [articolo 4](#), comma 4, 2° periodo, D.P.R. 633/1972.

Purtroppo, come noto, proprio dall'incoerente applicazione delle citate previsioni in tema di soggettività fiscale è scaturita, negli ultimi anni, una consistente attività accertativa dell'Agenzia delle entrate nei confronti del comparto associazionistico che spesso ha disconosciuto, senza ragione, lo *status* di ente non commerciale con la conseguente inapplicabilità di regimi di favore. Tale indirizzo è poi cambiato solo di recente poiché le Entrate hanno orientato l'analisi e la selezione mirata su entità con vere e proprie attività lucrative tipicamente commerciali evitando di "perseguire situazioni di minima rilevanza economica" e tenendo conto, per quest'ultime, "del contesto sociale in cui operano, come nei casi, ad esempio, in cui

*l'attività istituzionale sia rivolta ad anziani, a soggetti svantaggiati oppure riguardi la formazione sportiva per ragazzi (scuole calcio, tennis, pallacanestro, etc.)<sup>3</sup>.*

In merito al modello EAS, invece, deve richiamarsi la recente e favorevole interpretazione dell'Amministrazione finanziaria a seguito di interpellanza parlamentare (n. 5-09617 del 29 settembre 2016) secondo cui l'omissione dell'invio dei dati non preclude definitivamente all'ente di avvalersi delle agevolazioni fiscali (tra cui rientra anche il mero incasso delle quote associative secondo l'Agenzia delle entrate) ma *"esclude l'applicazione del regime di favore per le sole attività precedenti la data di presentazione del modello stesso"*.

### Le attività di interesse generale

La riforma prevede che verranno individuate e periodicamente aggiornate con D.P.C.M., su proposta del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, le *"attività di interesse generale"* che caratterizzano gli enti rientranti nel Terzo settore, il cui svolgimento costituisce requisito per l'accesso ai regimi di favore e alle diverse agevolazioni.

Tali attività saranno soggette alle verifiche periodiche indicate dall'articolo 4, lettera i), della Legge Delega di riforma a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali sul quale ricadono le funzioni di vigilanza, monitoraggio e controllo pubblico su tutti gli enti del Terzo settore, in collaborazione con gli altri Ministeri competenti e con l'Agenzia delle entrate (articolo 7). L'individuazione delle attività di interesse generale deve avvenire:

1. secondo criteri che tengono conto delle *"finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale"*, essenziali per qualificare gli enti rientranti nella definizione di Terzo settore;
2. in base ai settori attualmente previsti dall'[articolo 10](#), D.Lgs. 460/1997 (Onlus) e dall'[articolo 2](#), D.Lgs. 155/2006 (Impresa sociale)<sup>4</sup>.

Per comprendere meglio il contenuto delle *"attività di interesse generale"* si ritiene utile richiamare la nozione di *"pubblica utilità"* e/o di *"interesse pubblico"*, che nel 2006 ha formato oggetto di un apposito atto di indirizzo della ex Agenzia per le Onlus per il rilascio di pareri a seguito delle richieste di devoluzione del patrimonio residuo di enti non lucrativi in sede di scioglimento.

Secondo la ex Agenzia:

*"l'espressione interesse pubblico/pubblica utilità si sostanzia in un elemento necessario al progresso della società, pur essendo parimenti riconducibili alla formula dell'interesse pubblico anche altre espressioni quali utilità pubblica, utilità generale, utilità sociale, fine pubblico, fine sociale spesso utilizzate in maniera interscambiabile"*.

<sup>3</sup> Cfr. la [circolare n. 15/E/2016](#), pag. 13-14.

<sup>4</sup> Tra i settori di attività previsti dalla norma sull'impresa sociale manca quello dello sport dilettantistico, a differenza di quanto invece prevede il D.Lgs. 460/1997 sulle Onlus.

Ed è proprio nelle Leggi Speciali di settore che ritroviamo l'uso di espressioni alternative come ad esempio:

- la funzione di solidarietà che favorisce l'attività con finalità sociale, civile e culturale per gli organismi di volontariato ([articolo 1](#), comma 1 e [articolo 2](#), comma 1, L. 266/1991);
- il *"conseguimento di finalità di carattere sociale, civile, culturale e di ricerca etica e spirituale"* per le associazioni di promozione sociale costituite al fine di svolgere attività di "utilità sociale" a favore di associati o di terzi ([articolo 1](#) e [2](#), comma 1, L. 383/2000);
- la realizzazione dell'esclusivo perseguimento di *"finalità di solidarietà sociale"* da parte delle Onlus che devono indirizzare le loro attività, in settori tassativi, a favore di soggetti svantaggiati ([articolo 10](#), comma 1 e 2, D.Lgs. 460/1997).

Con riferimento al settore sportivo dilettantistico occorrerebbe rifarsi al riconoscimento della sua funzione sociale atteso che le attività svolte dagli enti potrebbero rientrare addirittura nel novero dei c.d. *"servizi pubblici"*.

Basterebbe inoltre richiamare i principi contenuti nelle proposte di legge attualmente pendenti in materia sportiva<sup>5</sup> che riconoscono tale funzione dello sport laddove si afferma che esso:

- contribuisce al *"miglioramento della qualità della vita individuale e collettiva"*;
- promuove *"funzioni educative, sociali, sanitarie, culturali e del tempo libero"*;
- rappresenta uno *"strumento di prevenzione di patologie e di tutela della salute psico-fisica dei cittadini, garantendo il contenimento della spesa sanitaria"*.

In ogni caso i decreti attuativi della riforma sul tema delle "attività" dovranno prevedere criteri e caratteristiche ben definite, onde evitare libere interpretazioni, tra cui gli elementi del carattere pubblico delle attività c.d. "meritorie" ad esempio con riferimento ai diritti sociali riconosciuti nell'ordinamento costituzionale, i beni e servizi di utilità sociale individuando quelli che aumentano l'inclusione sociale, la sostenibilità ambientale o gli effetti positivi dell'impatto sociale sulla comunità di riferimento.

Occorrerà infine ridefinire gli attuali settori previsti dalle varie normative in un unico elenco, prevedendone sicuramente di nuovi a seguito delle mutate esigenze e dell'evoluzione delle "necessità sociali" aumentate a causa dei prolungati effetti della crisi economico-finanziaria e delle altre gravi questioni internazionali.

### Il riordino normativo: il codice del Terzo settore e il registro unico nazionale

Tra i decreti attuativi più importanti della riforma, ma al contempo anche più ambiziosi e complessi, vi è quello dell'articolo 4 di riordino e revisione della disciplina vigente con la redazione di un apposito codice (inizialmente *"testo unico"*) per la raccolta e il coordinamento delle disposizioni in materia di enti del Terzo settore, che dovrà espressamente indicare le norme abrogate e quelle sostituite<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> Cfr. la proposta di L. 1680/2013 e la L. 3936/2016.

<sup>6</sup> Da alcune anticipazioni il decreto attuativo del codice di settore sarà tra gli ultimi a essere emanato.

Molti sono i punti che verranno disciplinati e che avranno effetti, per la maggior parte, sul mondo dell'associazionismo, vista anche la numerosità degli enti a carattere associativo che rappresentano oltre il 90% del comparto *non profit* in base all'ultimo censimento Istat del 2011.

Si tratta di un'operazione di riassetto delle disposizioni primarie (quelle "*generali e comuni*") applicabili agli enti del Terzo settore che non dovrebbe prescindere dal contestuale riassetto delle disposizioni regolamentari e delle altre previsioni "*nel rispetto del principio della specialità*".

E infatti la regolamentazione speciale di soggetti operanti in determinati ambiti di attività – spesso agevolati - è stata rimessa negli anni sempre di più alle leggi di settore come quelle più rilevanti sul volontariato, la promozione sociale, lo sport dilettantistico, le Onlus e la cooperazione internazionale.

Non è tuttavia ancora definito il rapporto di questo nuovo "codice di settore" con la revisione del Libro I Titolo II, codice civile, rappresentando tale aspetto al momento una forte criticità, dovendo evitare in sede di stesura il ripetersi di previsioni e requisiti generali, sul piano giuridico, con quelli richiesti per ciascuna qualifica dalle leggi speciali.

Con ogni probabilità il codice del Terzo settore non "decentrerà" al suo interno le norme del codice civile che dovranno invece disciplinare uno "statuto comune" degli enti non lucrativi, sia per quelli rientranti nella definizione di Terzo settore ai sensi dell'[articolo 1](#), L. 106/2016, sia per quelli esclusi.

Su tale punto occorrerà quindi capire come verrà in concreto gestita la revisione civilistica con il codice di settore per il riordino di tutte le altre norme oggi esistenti.

La revisione della normativa sul Terzo settore prevede anche l'istituzione di un Registro unico nazionale telematico (articolo 4, lettera m), suddiviso in sezioni, presso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali che intende riorganizzare il sistema di registrazione degli enti e di tutti gli atti di gestione rilevanti.

La finalità è quella di razionalizzare e uniformare i trattamenti di registrazione, di identificare e certificare gli enti "meritevoli" e di garantire trasparenza alle informazioni. Ovviamente deve trattarsi di enti che rientrano nella definizione di Terzo settore con tutti i requisiti – generali e specifici – richiesti dalla riforma da uniformare sul territorio e ferma restando una (possibile) organizzazione a livello locale.

È da segnalare che alcune amministrazioni regionali hanno già riordinato le disposizioni sul Terzo settore e assunto un modello di Registro unico come la Regione Lombardia con la L. 1/2008, la Regione Liguria con la L. 42/2012 e la Regione Piemonte con la L. 3/2015.

Dalla gestione dei numerosissimi registri a livello territoriale<sup>7</sup>, secondo l'attuale sistema, sono emerse infatti molte criticità che dovranno essere superate con il nuovo sistema di "certificazione" unica nazionale. Tra le questioni più frequenti vi sono le differenze sulle tempistiche di iscrizione degli enti, quelle sulla richiesta di particolari clausole o condizioni statutarie, il differente importo minimo richiesto per il patrimonio o il fondo di dotazione in caso di riconoscimento giuridico a seconda della forma costitutiva

---

<sup>7</sup> La ricerca della ex Agenzia per le Onlus (2005-2006) su "*I registri delle organizzazioni del Terzo settore*" ha individuato su tutto il territorio nazionale, ai vari livelli, oltre 300 registri.

(associazione o fondazione) e infine i controlli (molto ridotti) e la revisione degli elenchi finalizzata al mantenimento delle connesse qualifiche. Nella Legge Delega di riforma l'iscrizione al Registro unico nazionale:

1. è subordinata al possesso dei requisiti previsti sulle attività di interesse generale (articolo 4, lettera b, c), sui principi di *governance* relativi alla organizzazione, amministrazione, controllo, a quelli di democrazia, uguaglianza e partecipazione (articolo 4, lettera d) nonché al divieto di distribuzione anche in forme indirette (articolo 4, lettera e);
2. è obbligatoria:
  - a) per gli enti che si avvalgono prevalentemente o stabilmente di:
    - finanziamenti pubblici;
    - fondi privati raccolti attraverso pubbliche sottoscrizioni;
    - fondi europei destinati al sostegno dell'economia sociale;
  - b) per chi esercita attività in convenzione o in accreditamento con enti pubblici;
  - c) per chi intende avvalersi di agevolazioni tributarie (articolo 9).

In tale contesto andrà dunque chiarita la procedura di unificazione e di gestione del Registro unico nazionale rispetto a tutti gli altri registri oggi esistenti ai vari livelli territoriali e, conseguentemente, le funzioni amministrative del Ministero del lavoro e delle politiche sociali rispetto alle altre amministrazioni vigilanti attualmente tenutarie dei seguenti registri di maggior interesse:

1. il registro delle persone giuridiche presso le Prefetture (UTG) e le Regioni;
2. il registro degli organismi di volontariato presso le Regioni, le Province autonome e anche i Comuni;
3. il registro delle associazioni di promozione sociale che, a eccezione di quello nazionale per gli enti aventi sedi in almeno 5 Regioni e 20 Province, è tenuto da Regioni, Province e Comuni;
4. l'anagrafe delle Onlus presso le Direzioni Regionali dell'Agenzia entrate competenti per territorio<sup>8</sup>;
5. il registro del Coni delle associazioni e società sportive dilettantistiche che certifica l'effettività dell'attività sportiva svolta con l'iscrizione in via definitiva per l'annualità sportiva della disciplina praticata. Gli "effetti costitutivi" del Registro unico previsto dalla riforma dovranno, quindi, essere uniformati con le altre previsioni vigenti come nel caso del registro del Coni il quale rappresenta lo strumento per confermare definitivamente "*il riconoscimento ai fini sportivi*" dei soggetti dilettantistici già affiliati alle Federazioni Sportive Nazionali, alle Discipline Sportive Associate e agli Enti di Promozione Sportiva. Uno *status*, questo, che spetta qualora l'ente sia stato costituito in conformità all'[articolo 90](#), commi 17 e 18, L. 289/2002 e dal quale consegue il diritto alle agevolazioni previste, prevalentemente di natura fiscale. Per questo motivo, al di là dell'obbligo richiesto dall'[articolo 7](#), comma 2, D.L. 136/2004 della trasmissione annuale dell'elenco del Coni all'Agenzia delle entrate, occorrerà conoscere con l'attuazione della riforma se

---

<sup>8</sup> I cui elenchi regionali sono stati finalmente resi pubblici on line, per la prima volta dal 2003, solo di recente.

questa confermi il Comitato Olimpico – come sembra logico che sia - quale unico organismo certificatore in quanto garante dell'unicità dell'ordinamento sportivo nazionale.