e-IUS
TAX & LEGAL

LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE E IL REGISTRO UNICO NAZIONALE DEL TERZO SETTORE: INQUADRAMENTO GENERALE

Il Registro unico nazionale del Terzo settore

- Uno strumento fondamentale nell'ambito della riforma del Terzo settore è rappresentato dal **Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS)**.

- Il RUNTS costituisce un **unico sistema pubblicitario a livello nazionale**, che **assorbe e sostituisce i diversi registri di settore** che caratterizzavano il quadro ante-riforma (Anagrafe delle Onlus, registri regionali del volontariato, registri regionali e provinciali delle Aps).

- Di fatto, con la messa in funzione del RUNTS, prevista dallo scorso 23 novembre, sono **venuti meno gli attuali registri di settore previsti** per APS e ODV(che rimangono operativi per procedimenti di iscrizione/cancellazione in essere);

- L'Anagrafe ONLUS rimane operativa fino all'abrogazione della relativa disciplina fiscale ONLUS (ma le nuove iscrizioni per le ONLUS sono chiuse a partire dal 22 novembre 2021)

Il Registro unico nazionale del Terzo settore

In via generale, possono accedere al RUNTS tutti gli enti di carattere privato, diversi dalle società, costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento, in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi (art. 4 CTS).

L'iscrizione nel RUNTS assume **efficacia costitutiva ai fini della qualifica di ente del Terzo settore** (ETS) e **dà diritto ad una serie di agevolazioni (fiscali e non) previste per il Terzo settore**, nonché la possibilità di stipulare convenzioni con le amministrazioni pubbliche ai fini dello svolgimento in favore di terzi di attività o servizi sociali ritenuti di interesse generale.

Il Registro unico nazionale del Terzo settore

Il Registro è strutturato in **apposite sezioni**, che danno evidenza delle singole categorie nelle quali gli ETS possono scegliere di inquadrarsi.

Sono previste, in particolare, le seguenti sezioni:

1. **Organizzazioni di volontariato (ODV)**;
2. **Associazioni di promozione sociale (APS)**;
3. **Enti filantropici**;
4. **Imprese sociali, incluse le cooperative sociali**;
5. **Reti associative**;
6. **Società di mutuo soccorso**;
7. **Altri enti del Terzo settore**.

Gli ETS (ad eccezione delle reti associative) non possono essere contemporaneamente iscritti in due o più sezioni.

Il Registro unico nazionale del Terzo settore

Il RUNTS è un **registro telematico istituito presso il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali (https://servizi.lavoro.gov.it/runts/it-it/)** per assicurare la trasparenza degli enti del Terzo settore (ETS) attraverso la pubblicità degli elementi informativi (i.e. statuto, atto costitutivo, bilancio) ivi iscritti.

Il Registro si caratterizza per essere una piattaforma telematica gestita su base territoriale dall'Ufficio Statale, gli Uffici Regionali e gli Uffici Provinciali del RUNTS, istituiti rispettivamente presso il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, presso ciascuna Regione e le Province autonome di Trento e Bolzano.

Il Registro unico nazionale del Terzo settore

Dal 23 novembre 2021, il RUNTS è diventato operativo a seguito del decreto direttoriale del Ministero del lavoro dello n. 561 del 26 ottobre 2021.

In particolare, **dal 23 novembre scorso** è stata avviata la fase di **«trasmigrazione» per organizzazioni di volontariato (ODV) e associazioni di promozione sociale (APS)** iscritte nei registri regionali e provinciali nonché per le APS nazionali.

Per le ONLUS, invece, a rigore bisognerebbe attendere un apposito documento con cui il Ministero definisca le modalità attraverso cui l'Agenzia delle Entrate provvederà a pubblicare i dati relativi agli enti iscritti all'Anagrafe. Nulla toglie la possibilità per le ONLUS di iscriversi al RUNTS dal 24 novembre.

A partire dal **24 novembre** invece si sono aperte le porte del RUNTS per gli enti diversi da Onlus, ODV e APS.

Il processo di trasmigrazione per ODV e APS

A partire dal 23 novembre 2021 è iniziata la procedura di migrazione delle ODV e APS iscritte nei registri di settore nelle rispettive sezioni del RUNTS.

- la migrazione riguarda gli enti iscritti, alla data del 22 novembre 2021 nei registri **regionali/provinciali** delle **organizzazioni di volontariato**, di cui alla legge 266/1991, nonché gli enti iscritti **nei registri regionali/provinciali delle associazioni di promozione sociale** e **nel registro nazionale delle associazioni di promozione sociale** (APS nazionali e loro articolazioni territoriali/circoli affiliati), di cui alla legge 383/2000;

- entro il 21 febbraio 2021, gli uffici delle regioni/provincie autonome comunicano agli Uffici RUNTS i dati e i documenti delle ODV e delle APS iscritte - per gli enti iscritti nel registro nazionale APS, i dati sono comunicati entro il 23 dicembre 2021, mentre i relativi atti sono trasmessi entro il 21 febbraio 2021;

- Prese in carico le informazioni, gli Uffici RUNTS avviano una fase di controllo (nel termine di 180 giorni), per perfezionare l'iscrizione dell'ente

Il processo di trasmigrazione per ODV e APS

- L'Ufficio richiede all'ente **eventuali informazioni e documenti mancanti** – Il procedimento è sospeso fino alla ricezione delle informazioni/documenti richiesti per non oltre 60 giorni. L'omessa trasmissione delle informazioni e dei documenti da parte dell'ente entro 60 giorni, comporta la mancata iscrizione dell'ente nel RUNTS.

- In caso riscontri **motivi ostativi**: l'Ufficio RUNTS li comunica all'ente assegnando un termine di 10 giorni per formulare eventuali controdeduzioni o per manifestare la propria intenzione di procedere alla regolarizzazione della situazione (dando prova dell'avvenuta regolarizzazione entro 60 giorni) -L'omesso riscontro entro 10 giorni o la mancata regolarizzazione entro 60 è causa di mancata iscrizione dell'ente nel RUNTS

- Nel caso in cui la verifica dei requisiti si concluda positivamente, l'ufficio competente del RUNTS con apposito provvedimento **dispone l'iscrizione** dell'ente nella sezione corrispondente – allo scadere dei termini procedimentali per l'Ufficio è previsto il formarsi di un silenzio assenso

L’iscrizione per gli enti non iscritti nei registri di settore

Dal 24 novembre 2021, anche chi intenda assumere la qualifica di ente del Terzo settore potrà iscriversi al RUNTS scegliendo la sezione più confacente alle proprie esigenze.

L’ente che intende iscriversi al RUNTS a partire dal 24 novembre potrà accedere al portale telematico tramite lo SPID o la CIE del rappresentante legale e inserite i dati richiesti dal sistema.
Nello specifico verrà richiesto, attraverso un percorso guidato di indicare le seguenti informazioni:

- sezione del RUNTS presso la quale si richiede l’iscrizione;
- denominazione;
- codice fiscale;
- eventuale partita IVA;
- forma giuridica;
- sede legale;
- indirizzo di posta elettronica certificata;
- contatto telefonico;
- eventuali sedi secondarie;
- data di costituzione dell’ente;
- attività di interesse generale esercitate tra quelle di cui all’art.5 CTS;
- eventuali attività diverse;
- soggetto cui l’ente aderisce con relativo codice fiscale;
- generalità del rappresentante legale, degli altri titolari di cariche sociali, con indicazione dei relativi poteri e di eventuali limitazioni nonché la data di nomina; organi di controllo e revisione;
- eventuale iscrizione nel Registro imprese;
- eventuale dichiarazione di accreditamento ai fini dell’accesso al 5 per mille;
- dichiarazione di presunzione di commercialità o non commercialità;

L’iscrizione per gli enti non iscritti nei registri di settore

Alla domanda di iscrizione al RUNTS, inoltre, vanno allegati i seguenti documenti debitamente firmati con firma digitale e in formato p7m:

- atto costitutivo;
- statuto, registrato presso l’Agenzia delle entrate;
- l’ultimo o gli ultimi due bilanci consuntivi approvati, unitamente alle copie dei verbali assembleari contenenti la delibera di approvazione;
- in caso di affiliazione ad una rete associativa, un’attestazione di adesione alla stessa rilasciata dal rappresentante legale.

Alcune informazioni e documenti aggiuntivi sono richiesti per specifiche tipologie di ETS, ai sensi del D.M. 106/2020 (ad esempio: reti associative, enti filantropici, ODV, APS, o per gli enti religiosi che intendano iscrivere un «ramo» ETS)

L'iscrizione per gli enti non iscritti nei registri di settore

Con l'avvio del RUNTS, inoltre, per gli enti che intendono iscriversi al Registro è prevista anche la possibilità di richiedere la personalità giuridica mediante il notaio.

Il riconoscimento, nel dettaglio, avviene con l'iscrizione nel Registro a cura del Notaio, previo controllo notarile.

Il notaio che riceve l'atto costitutivo dell'associazione/fondazione deve accertare la sussistenza delle condizioni previste per la costituzione dell'ente e per assumere la qualifica di ETS, nonché del patrimonio minimo richiesto per il riconoscimento, che deve essere:

- non inferiore a **15.000 euro** per le **associazioni**,
- non inferiore a **30.000 euro** per le **fondazioni**.

- In caso di esito positivo della verifica, il notaio deposita entro **20 giorni** a la documentazione presso il **Registro unico, richiedendo pertanto** l'**iscrizione** dell'ente al Registro (con l'iscrizione l'ente acquista la personalità giuridica) – oltre alla documentazione e alle informazioni ai fini dell'iscrizione, il Notaio dovrà allegare una attestazione in merito alla sussistenza del patrimonio minimo. L'Ufficio RUNTS entro 60 gg provvede all'iscrizione, oppure invita il Notaio a rettificare o integrare la domanda nel termine di 30 gg (in tal caso l'Ufficio risponde nei successivi 30 gg); allo scadere dei termini procedimentali per l'Ufficio, la domanda si intende accolta;

L’iscrizione per gli enti non iscritti nei registri di settore

Gli enti già dotati di personalità giuridica ex D.P.R. n. 361/2001, l’iscrizione presso il RUNTS **sospende** l’efficacia dell’iscrizione nei registri delle persone giuridiche di cui al d.P.R. 361/2000.

Tale sospensione implica l’inapplicabilità delle disposizioni di cui al citato d.P.R., non già la perdita della personalità giuridica precedentemente acquisita

Pertanto, qualora l’ente dovesse essere cancellato dal RUNTS, tornerà ad avere efficacia l’iscrizione presso il registro delle persone giuridiche

Ai fini del procedimento di iscrizione si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni per l’iscrizione degli enti di nuova costituzione che richiedano anche la personalità giuridica

I requisiti per iscriversi nella sezione delle ODV

Laddove l'ente intenda iscriversi nella sezione dedicata alle ODV dovrà presentare determinati requisiti:

- costituzione in forma di **associazione**, riconosciuta o non riconosciuta;
- numero di associati non inferiore a **7 persone fisiche** o a **3 ODV**;
- svolgimento prevalentemente in favore di terzi di una o più attività di cui all'articolo 5, avvalendosi in modo prevalente **dell'attività di volontariato** degli associati;
- quanto alle **modalità di reperimento delle risorse patrimoniali**, le ODV possono avvalersi di fonti diverse, quali quote associative, contributi pubblici e privati, donazione e lasciti testamentari, rendite patrimoniali ed attività di raccolta fondi nonché delle attività di cui all'art. 6 CTS.

Laddove i soci siano altre associazioni o enti, va considerato che per le ODV l'ammissione come associati di altri enti del Terzo settore o senza scopo di lucro è consentita **a condizione che il loro numero non sia superiore al 50% del numero delle ODV**.

I requisiti per iscriversi nella sezione delle ODV

Le Odv si avvalgono prevalentemente dell'attività dei volontari e il CTS, all'art. 17 co.2, introduce per la prima volta nel panorama legislativo la figura del **volontario**, definito come «*una persona che, per sua libera scelta, svolge attività in favore della comunità e del bene comune, anche per il tramite di un ente del Terzo settore, mettendo a disposizione il proprio tempo e le proprie capacità per promuovere risposte ai bisogni delle persone e delle comunità beneficiarie della sua azione, **in modo personale, spontaneo e gratuito**, senza fini di lucro, neanche indiretti, ed esclusivamente per fini di solidarietà*».

Dunque **l'attività del volontario** deve caratterizzarsi per essere:

- **gratuita**, dovendo il volontario prestare la sua attività in assenza di qualsivoglia corrispettivo;
- **unilaterale**, non sussistendo un rapporto di sinallagmaticità con il datore di lavoro;
- manchevole di alcun **vincolo di subordinazione**, non essendo il volontario soggetto agli obblighi previsti per il lavoratore subordinato.

I requisiti per iscriversi nella sezione delle APS

Ai fini dell'iscrizione nel Registro unico in qualità di **associazione di promozione sociale (APS)** sono necessari i seguenti **specifici requisiti:**

- costituzione in forma di **associazione**, riconosciuta o non riconosciuta;
- numero di associati non inferiore a **7 persone fisiche** o a **3 APS**;
- svolgimento in favore dei propri associati, di loro familiari o di terzi di una o più attività di cui all'articolo 5, avvalendosi in modo prevalente **dell'attività di volontariato** degli associati.

Laddove i soci siano altre associazioni o enti, va considerato che per le APS l'ammissione come associati di altri enti del Terzo settore o senza scopo di lucro è consentita **a condizione che il loro numero non sia superiore al 50% del numero delle APS**. Quest'ultima disposizione non si applica agli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI che associano un numero non inferiore a **500 APS**.

I requisiti per iscriversi nella sezione delle APS

Non possono essere previste dalle APS, inoltre:

- **limitazioni** con riferimento alle **condizioni economiche** e di **discriminazioni di qualsiasi natura** in relazione all'ammissione degli associati;
- **diritto di trasferimento**, a qualsiasi titolo, della quota associativa;
- **collegamento**, in qualsiasi forma, della partecipazione sociale alla titolarità di azioni o quote di natura patrimoniale.

Le APS, inoltre, possono **impiegare lavoratori** in misura non superiore al 50% del numero dei volontari o al 5% del numero degli associati e, in ogni caso, solo quando ciò sia necessario ai fini dello svolgimento dell'attività di interesse generale e al perseguimento delle finalità.

I requisiti per iscriversi nella sezione dedicata alle reti associative

L'art. 41, comma 1 del CTS stabilisce che le reti associative sono enti del Terzo settore costituiti in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta che associano, 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;
- le cui sedi legali o operative siano presenti in almeno cinque regioni o province autonome.

Ai sensi dell'art. 41, comma 2, poi, possono qualificarsi come **reti associative nazionali**, gli enti del Terzo settore che associano:

un numero non inferiore a **500 enti del Terzo settore** o, in alternativa, **almeno 100 fondazioni del Terzo settore** le cui sede legali o operative siano presenti in almeno dieci regioni o province autonome.

Tuttavia, tenuto conto che le reti associative hanno la possibilità di iscriversi in due sezioni del RUNTS, occorrerà verificare requisiti di qualificazione previsti per la specifica categoria di ETS alla quale la rete appartiene.

I requisiti per iscriversi nella sezione dedicata alle reti associative

La rete associativa è l'unica tipologia di ETS che può essere contemporaneamente iscritta in due o più sezioni del RUNTS. Ciò vuol dire che, oltre ad essere iscritte nell'apposita sezione, le reti associative possono scegliere di iscriversi, contemporaneamente, anche a quella di un'altra categoria di ETS (associazione di promozione sociale, organizzazione di volontariato, ente filantropico, società di mutuo soccorso, impresa sociale o altro ente del Terzo settore costituito in forma associativa).

Altra peculiarità di questa categoria sta nel fatto che la competenza per l'iscrizione al RUNTS, al contrario delle altre tipologie di ETS, **spetta all'Ufficio Statale del RUNTS**.

I requisiti per iscriversi nella sezione dedicata alle reti associative

Per le reti associative nazionali (ovvero le reti che associno almeno **500 enti del Terzo settore** o almeno **100 fondazioni del Terzo settore**, le cui sede legali o operative siano presenti in almeno dieci regioni o province autonome) è prevista la possibilità di esercitare in aggiunta a quelle statutarie, le seguenti attività:

monitoraggio dell'attività degli enti ad esse associati, eventualmente anche con riguardo all'impatto sociale, e predisposizione di una relazione annuale al Consiglio nazionale del Terzo settore;

promozione e sviluppo delle **attività di controllo, anche sotto forma di autocontrollo e di assistenza tecnica nei confronti degli enti associati.**

I criteri, i requisiti e le procedure per l'autorizzazione all'esercizio delle attività di controllo da parte delle reti associative nazionali, nonché le forme di vigilanza da parte del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, dovranno essere individuati con apposito decreto ministeriale (art. 96 del CTS).

I requisiti per iscriversi nella sezione dedicata alle reti associative

Nell'ambito delle proprie funzioni di rappresentanza degli enti associati, le reti associative potranno seguire anche le procedure di iscrizione per conto degli enti associati stessi, su specifico mandato dell'ente (cfr. D.M. 106/2020).

In tale ipotesi, all'iscrizione dovrà essere allegata un'attestazione di affiliazione alla rete e la delega del rappresentante legale dell'ente affiliato (cfr. indicazioni contenute nella Nota direttoriale n. 18244/2021)

Le funzioni di rappresentanza potranno essere svolte anche dalle APS a carattere nazionale, nelle more della migrazione nella sezione reti associative del RUNTS, purché le stesse abbiano almeno 100 ETS associati risultanti dal registro APS Nazionale; tali funzioni di rappresentanza potranno essere esercitate anche dalle ODV individuate per l'iscrizione nella sezione «reti», ai sensi dell'art. 31, comma 12 del D.M. 106/2020 (cfr. Nota direttoriale n. 18244/2021)

I requisiti per iscriversi nella sezione dedicata agli enti filantropici

Un'apposita sezione del RUNTS è dedicata agli enti filantropici. Si tratta di enti del Terzo settore che svolgono attività di erogazione di denaro, beni o servizi a favore di soggetti svantaggiati o di attività di interesse generale Possono adottare la qualifica di ente filantropico gli enti costituiti in forma di associazione riconosciuta o fondazione.

In breve, le caratteristiche degli enti filantropici sono:

- **personalità giuridica** (ente filantropico con veste di fondazione o associazione riconosciuta);
- **patrimonio adeguato al perseguimento di finalità filantropiche**, quali l'erogazione di denaro, beni o servizi, anche di investimento, a sostegno di categorie di persone svantaggiate o di attività di interesse generale. In questo senso, lo statuto deve indicare i principi ai quali l'ente deve attenersi in ordine alla gestione del patrimonio, alla raccolta fondi, e all'erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o attività di interesse generale (art. 38 CTS);
- l'ente deve trarre le **risorse necessarie per lo svolgimento dell'attività** principalmente da contributi pubblici e privati, donazioni, lasciti testamentari, rendite patrimoniali e attività di raccolta fondi;
- il **bilancio sociale** deve indicare l'elenco e gli importi delle risorse di cui l'ente si avvale, con contestuale indicazione dei beneficiari, qualora questi siano soggetti diversi dalle persone fisiche (art. 39 CTS).

I requisiti per iscriversi nella sezione delle imprese sociali

L'impresa sociale, la cui disciplina è recata nel Dlgs 112/2017, è un'organizzazione privata che esercita attività d'impresa di interesse generale, con scopi di utilità sociale e senza scopo di lucro in senso soggettivo.

Al contrario di altri ETS, le imprese sociali possono essere costituite sia nelle forme giuridiche di cui al Libro Primo del Codice civile (*i.e.* associazioni, comitati, fondazioni) sia attraverso le forme giuridiche disciplinate dal Libro V (società di persone, società di capitali, società cooperative).

In via generale, possono acquisire la qualifica di impresa sociale **gli enti privati** che abbiano le seguenti caratteristiche:

- esercitano in via prevalente un'attività d'impresa di interesse generale (di cui all'art. 2 del Dlgs 112/2017;
- siano senza scopo di lucro;
- abbiano finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale;
- adottino modalità di gestione responsabili e trasparenti;
- favoriscano il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle loro attività.
- La qualifica di impresa sociale si acquista con l'iscrizione nell'apposita sezione istituita presso il Registro delle imprese, in cui dovranno essere depositati e tenuti aggiornati gli atti e i documenti relativi all'ente, ai sensi del Decreto Mise del 16 marzo 2018. In questo caso, l'iscrizione nella sezione speciale del Registro Imprese soddisfa il requisito dell'iscrizione nel registro unico nazionale del Terzo settore (art. 11 del D. Lgs. n. 117/2017).

I requisiti per iscriversi nella sezione delle società di mutuo soccorso

Le Società di mutuo soccorso (SMS) sono organizzazioni costituite da persone che, senza finalità di lucro, perseguono attività di interesse generale, si associano e conferiscono contributi economici con lo scopo primario di ottenere prestazioni di assistenza e sussidi nei casi di bisogno.

Per la disciplina di tali enti, il Codice del terzo settore rinvia al contenuto della L n. 3818/1886.

In particolare, in base all'art. 1 della citata legge, le SMS svolgono esclusivamente a favore dei soci e dei loro familiari conviventi le seguenti attività:

(a) erogazione di trattamenti e prestazioni socio-sanitari nei casi di infortunio, malattia ed invalidità al lavoro, nonché in presenza di inabilità temporanea o permanente;
(b) erogazione di sussidi in caso di spese sanitarie sostenute dai soci per la diagnosi e la cura delle malattie e degli infortuni, anche attraverso l'istituzione di fondi sanitari integrativi;
(c) erogazione di servizi di assistenza familiare o di contributi economici ai familiari dei soci deceduti, anche attraverso l'istituzione di fondi sanitari integrativi;
(d) erogazione di contributi economici e di servizi di assistenza ai soci che si trovino in condizione di gravissimo disagio economico a seguito dell'improvvisa perdita di fonti reddituali personali e familiari e in assenza di provvidenze pubbliche.

I requisiti per iscriversi nella sezione delle società di mutuo soccorso

A seguito delle modifiche introdotte dal Codice del Terzo settore:

- Per le SMS che abbiano contributi associativi superiori a 50.000 euro annui, o gestiscano fondi sanitari integrativi, rimane fermo l'obbligo di iscrizione nella sezione speciale imprese sociali del registro imprese (art. 23 del D.L. 179/2012) – tale iscrizione soddisfa il requisito dell'iscrizione nella sezione «società di mutuo soccorso» del RUNTS;
- Per le SMS diverse da quelle di cui sopra, non vi è obbligo di iscrizione nel registro imprese: possono quindi essere iscritte direttamente nella sezione «società di mutuo soccorso» del RUNTS (cfr. art. 12 del D.M. 106/2020)

Per le SMS che sono già costituite alla data di entrata in vigore del Codice del Terzo settore, il CTS prevede una disposizione particolare, che consente di accedere al RUNTS **mutando qualifica in APS o in associazione del Terzo settore, senza devolvere il patrimonio** (in deroga all'art. 8 della L. 3818/1886), purché tale «trasformazione» avvenga entro il 31 dicembre 2022 (termine così prorogato dal DL Milleproroghe 2022).

La sezione dedicata agli altri enti del Terzo settore

Per gli enti che non siano in possesso dei requisiti richiesti per l'iscrizione nelle altre sezioni, potrà essere valutata la sezione residuale «altri enti del Terzo settore».

Tale sezione è destinata ad accogliere le associazioni, fondazioni e altri enti di carattere privato che sono possesso dei requisiti previsti dal CTS per la generalità degli ETS, ma non presentano i requisiti afferenti a una particolare tipologia di ente del Terzo settore.

Potranno iscriversi in questa sezione, ad esempio, le associazioni ETS che non abbiano gli specifici requisiti per qualificarsi come ODV/APS, oppure le Onlus che non abbiano i requisiti per iscriversi in altra specifica sezione del RUNTS.

Agli enti iscritti in questa sezione si applicano dunque le disposizioni del Codice che non siano riferite a particolari tipologie di ETS, disposizioni che potranno comunque variare in ragione della forma giuridica di riferimento (ad esempio: associazione, fondazione).

SPORT E TERZO SETTORE: IL CONNUBIO NORMATIVO DELLE DUE RIFORME

Sport e Terzo settore tra le due riforme

Con riguardo al rapporto tra Sport e Terzo settore, deve segnalarsi che sebbene il Codice del Terzo settore non menzioni specificamente le ASD e SSD tra gli enti che possono qualificarsi come enti del Terzo settore, lo **Sport figura espressamente tra le macro-attività di interesse generale costituenti l'oggetto sociale degli enti del Terzo settore**.

In particolare, sia l'art. 5, comma 1, lett. t) del CTS che l'art. 2 del D.lgs. n. 112/2017 (nuova disciplina dell'impresa sociale) recano una formulazione di attività sportiva più ampia, contemplando espressamente "l'organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche" tra le attività di interesse generale degli ETS e delle nuove imprese sociali.

Sport e Terzo settore tra le due riforme

In entrambi i settori analizzati si parla di «attività sportiva dilettantistica» alla quale viene però data un'interpretazione sostanzialmente diversa:

- quella fornita dal mondo sportivo, sembrerebbe attualmente intendersi più restrittivamente, posto che tra le «attività sportiva dilettantistiche» si qualificherebbero solo quelle certificate dal CONI (almeno, fino all'entrata in vigore delle nuove disposizioni di riforma dello Sport di cui all'art. 7 del D.lgs. n. 36/2021, efficaci dal 1 gennaio 2023).

- Il CTS, invece, sembrerebbe richiamare la più ampia definizione recata all'art. 2 della Carta europea dello sport, ove viene posto il focus sulla funzione sociale e culturale di tali attività, volte al miglioramento della condizione fisica e psichica dell'atleta.

Sport e Terzo settore tra le due riforme

In particolare, l'attività sportiva, come prevista nella riforma del Terzo settore, non sembrerebbe coincidere con le discipline sportive strettamente riconosciute dal CONI ma include nel novero qualsiasi forma di attività fisica che abbia come obiettivo il miglioramento della condizione fisica e psichica, lo sviluppo delle relazioni sociali o l'ottenimento di risultati in competizioni di tutti i livelli (cfr. art. 2 Carta Europea dello Sport).

In questo senso, lo Sport assume rilievo nel Terzo settore come attività a rilevanza sociale – non necessariamente e strettamente legata ad una disciplina riconosciuta dal CIO (e, quindi, dal CONI) – ma quale veicolo di integrazione sociale.

Sport e Terzo settore tra le due riforme

I decreti di riforma dello Sport devono valutarsi anche nella misura in cui sugellano, per la prima volta, il rapporto tra Sport e Terzo settore e **confermano la possibilità per le associazioni e società sportive dilettantistiche di assumere anche la qualifica di ente del Terzo settore** (cfr. art. 6 Dlgs 36/2021).

Una previsione che sconfessa uno dei maggiori equivoci legati al mondo dilettantistico e che costituisce frutto del recepimento legislativo degli orientamenti formatisi dalla prassi. Già l'Agenzia delle Entrate aveva infatti espressamente previsto che gli enti sportivi potessero entrare nel Terzo settore (cfr. Circ. 18/E/2018).

Nella sostanza, la **clausola di residualità** del citato art. 6, comma 2 D.lgs. n. 36/2021 sembrerebbe salvaguardare l'applicazione delle norme del CTS agli enti sportivi che entrano a far parte del perimetro del Terzo settore. Tuttavia, la mancanza di qualsiasi esplicazione in tal senso nella relazione illustrativa dello schema di decreto lascia aperte alcune perplessità applicative rispetto alle quali si attendono **chiarimenti sul rapporto tra fonti normativi equi ordinate.**

Sport e Terzo settore tra le due riforme

Peraltro, le stesse disposizioni del CTS non escludono la possibilità per le ASD/SSD di accedere al Terzo settore mediante l'iscrizione al RUNTS, assumendo la **doppia qualifica di ASD/SSD e ETS**.

Ciò sul presupposto che manca un'espressa esclusione delle ASD/SSD dal novero degli ETS (come invece fa il CTS altre tipologie di enti, come quelli pubblici), nonché dalla circostanza che la riforma del Terzo settore quando parla di Sport sembra intenderlo in un'accezione più ampia, non solo quale disciplina sportiva riconosciuta dal CONI ma come strumento di integrazione sociale.

Compatibilità tra Registro CONI e RUNTS

La pacifica convivenza delle ASD/SSD nei due registri (CONI e Registro unico del Terzo settore) e la possibilità per gli enti di dotarsi al contempo delle qualifiche di ASD e ETS costituisce, del resto, un convincimento che si basa sulle diverse finalità a cui assolvono i registri medesimi.

Mentre l'accesso al Registro CONI assume rilievo ai fini sportivi, il Runts certifica «l'appartenenza» dell'ente al Terzo settore e ha valenza costitutiva ai fini della fruizione dei benefici previsti dal Codice del Terzo settore.

A livello fiscale, l'assunzione della qualifica di APS del Terzo settore da parte delle ASD consentirà **l'accesso ai regimi fiscali forfetari ad essi specificatamente riservati nel CTS**, oltreché alle **agevolazioni fiscali previste per la generalità degli ETS**.

Convivenza tra Registro CONI e RUNTS

In particolare, ai sensi dell'art. 6, comma 2 del D.lgs. n. 36/2021, si prevede espressamente che: << Gli enti sportivi dilettantistici, ricorrendone i presupposti, possono assumere la qualifica di enti del terzo settore, ai sensi dell'articolo 5, comma 1, lettera t), del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, e di impresa sociale, ai sensi dell'articolo 2, comma 1, lettera u), del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112. In tal caso, le norme del presente decreto trovano applicazione solo in quanto compatibili>>.

Tale disposizione va, nella sostanza, a regolare i rapporti tra le due normative in tutte quelle ipotesi in cui gli enti sportivi assumano la doppia qualifica.
A ben vedere, in quest'ipotesi, in caso di contrasto tra le disposizioni previste dalla riforma dello Sport e quelle invece dettate per il Terzo settore, prevarranno quest'ultime (quelle contenute nei dd.lgss. nn. 112 e 117 del 2017). Le norme proprie dello sport dilettantistico verranno dunque applicate solo in quanto compatibili.

IL PERCORSO DEL CENTRO SPORTIVO ITALIANO NELL'ACCESSO AL TERZO SETTORE

Il Centro Sportivo Italiano: la compagine associativa

Al fine di delineare il percorso statutario di **CSI e delle sue strutture territoriali (regionali e provinciali) e locali nel Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS)**, nonché le relative modalità operative di accesso, occorre partire dalle informazioni di partenza, vale a dire dall'attuale composizione associativa.

A livello **nazionale**, CSI – APS:

- è **Ente di Promozione Sportiva riconosciuto dal CONI**;
- è iscritta nel Registro Nazionale delle **Associazioni di Promozione Sociale** (APS), tenuto dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali e attualmente coinvolta nella **procedura di migrazione nel RUNTS**;
- è riconosciuta, in via transitoria, come **rete associativa del Terzo settore**, con comunicazione del Ministero del lavoro del 21 gennaio 2022;
- è riconosciuta quale **Ente Nazionale a carattere assistenziale dal Ministero dell'Interno**.

Il Centro Sportivo Italiano: la compagine associativa

Gli altri enti che attualmente compongono la realtà del CSI risultano articolati su diversi livelli territoriali, in particolare:

- a livello **regionale e provinciale**, CSI opera mediante i propri **Comitati**, enti costituiti in forma di associazione e attualmente dotati della qualifica di APS, in virtù dell'iscrizione nel relativo Registro di settore regionale;
- a livello **locale**, gli enti territoriali affiliati al CSI nazionale sono enti di base senza scopo di lucro tra cui, principalmente, possiamo annoverare:

1. **Associazioni sportive dilettantistiche (ASD)** già in possesso della qualifica di APS: a seguito dell'iscrizione «autonoma» nel Registro tenuto dalla regione nella quale hanno la propria sede legale, ovvero;
   in quanto articolazioni territoriali di CSI – APS Nazionale, mediante iscrizione nel Registro Nazionale delle APS (ex art. 7 D.M. 471/2001).
2. **Associazioni sportive dilettantistiche (ASD)** attualmente non dotate della qualifica di APS.
3. **Associazioni culturali** dotati o meno della qualifica di APS.

Il Centro Sportivo Italiano: APS, EPS e rete associativa

A livello nazionale CSI attualmente opera nella forma di associazione dotata della qualifica di «**Associazione di Promozione Sociale Nazionale**», iscritta nel Registro presso il Ministero del Lavoro. Inoltre, in ragione del particolare ambito in cui opera è altresì iscritta presso il CONI, quale Ente di Promozione Sportiva.

Alla luce delle novità introdotte dalla riforma del Terzo settore e in ragione della propria componente associativa, l'Associazione Nazionale integra i requisiti previsti dall'art. 41 del Codice del Terzo settore al fine di **perfezionare l'assunzione dell'ulteriore qualifica di «Rete Associativa»**, inquadrandosi all'interno del contesto del Terzo settore come «ente di secondo livello».

A questo riguardo, CSI Nazionale ha provveduto ad adeguare lo Statuto alle disposizioni del CTS, al fine di collocarsi nella sezione delle reti associative e delle APS nel RUNTS.

Il Centro Sportivo Italiano: APS, EPS e rete associativa

In questo senso, l'iscrizione dell'Associazione Nazionale quale Rete Associativa agevolerà considerevolmente tutti gli enti ad essa affiliati, consentendole di operare come «anello di congiunzione» tra questi ultimi e gli uffici del Registro Unico.

In particolare, l'Associazione Nazionale/Rete Associativa:

- si occuperà della predisposizione e della gestione della struttura telematica volta ad iscrivere gli enti che operano a livello regionale/locale nel RUNTS;
- fornirà assistenza ai referenti territoriali nei rapporti con le PP.AA. competenti;
- si occuperà della redazione e presentazione della documentazione necessaria ai fini del perfezionamento delle procedure di iscrizione.

Il Centro Sportivo Italiano: APS, EPS e rete associativa

In quanto APS di carattere nazionale, l'Associazione sta accedendo al RUNTS mediante il meccanismo di c.d. «trasmigrazione automatica» dei dati, iniziato lo scorso 23 novembre (come individuato dal D.D. 561/2021).

L'Ufficio statale del RUNTS, prese in carico le informazioni, procederà entro 180 giorni ad acquisire le informazioni necessarie a verificare il soddisfacimento dei requisiti come rete associativa da parte di CSI (art. 41 CTS).

L'Ufficio Statale del RUNTS verificherà inoltre con le stesse modalità i requisiti per l'iscrizione nell'ulteriore sezione APS.

In caso di esito positivo, l'Ufficio statale comunica all'Ufficio regionale/provinciale del RUNTS, territorialmente competente, il provvedimento d'iscrizione di CSI nella sezione Reti associative per l'automatica iscrizione nella sezione ulteriore, con pari decorrenza (art. 32 D.M. 106/2020).

Il Centro Sportivo Italiano: APS, EPS e rete associativa

Con riguardo ai requisiti numerici per l'adozione della qualifica di rete/APS è bene considerare che:

- ai fini del **mantenimento della qualifica APS**, l'Associazione Nazionale dovrà associare almeno 500 APS (o, in alternativa, le APS dovranno costituire almeno i 2/3 degli enti associati);

- ai fini dell'adozione della **qualifica di "Rete Associativa"** l'ente deve associare (anche indirettamente, attraverso gli enti aderenti) **almeno 100 enti del Terzo settore** (o, in alternativa, almeno 20 fondazioni del Terzo settore) le cui sedi legali o operative siano presenti in almeno 5 regioni o province autonome;

- ai fini dell'adozione della qualifica di "**rete associativa di carattere nazionale"** l'ente deve associare (anche indirettamente, attraverso gli enti aderenti) **almeno 500 enti del Terzo settore** (o, in alternativa, almeno 100 fondazioni del Terzo settore) le cui sedi legali o operative siano presenti in almeno 10 regioni o province autonome.

Reti associative: chiarimenti del Ministero

La Circolare del Ministero del Lavoro n. 2/2021, in materia di reti associative, ha fornito precisi chiarimenti in merito all'applicabilità delle deroghe alle norme di diritto di voto, deleghe di voto e competenze assembleari (artt. 24, comma 2 e 3 e 25, comma 1 CTS).

In particolare, il Ministero ha esteso la portata applicativa di tali previsioni e ha riconosciuto che la facoltà di **avvalersi delle deroghe in questione non soltanto alla rete associativa ma anche ai propri livelli organizzativi intermedi (i.e. i Comitati Regionali),** nel rispetto dei principi di cui all'art. 41, comma 7 del CTS e nella misura in cui tale facoltà sia funzionale alla formazione della rappresentanza all'interno del livello più elevato della rete medesima e a concorrere alla costruzione dell'articolazione organizzativa della rete.

Tale facoltà dovrà essere espressamente contemplata nello statuto della rete associativa e **non troverà, invece, applicazione agli enti associati collocati nel livello base della rete (i.e. le associazioni territoriali),** per le quali resteranno ferme le peculiarità previste dal CTS.

Adozione dello Statuto Nazionale da parte dei Comitati CSI: chiarimenti del Ministero lavoro

Tra i chiarimenti forniti dal Ministero del lavoro nella Circolare n. 2/2021 rientrano anche quelli in merito alla questione dei rapporti intercorrenti tra lo Statuto dell'Associazione Nazionale e quelli degli enti ad essa aderenti.

Pur ribadendo il principio del **rispetto dell'autonomia degli ETS**, garantita costituzionalmente, e l'irrilevanza dell'adozione dei modelli di statuto *standard* ai fini dell'esercizio delle facoltà derogatorie spettanti alle reti associative, il **Ministero consente espressamente l'adozione dello Statuto Nazionale anche da parte degli enti facenti parte della rete.**

Ciò attraverso **un atto formale di adesione alla Associazione Nazionale medesima, ai sensi del quale l'ente aderente alla rete (i.e. il Comitato regionale o provinciale CSI) faccia proprio (vale a dire "adotti") lo Statuto Nazionale, senza apportare alcuna modifica o integrazione**.

Adozione dello Statuto Nazionale da parte dei Comitati CSI: chiarimenti del Ministero lavoro

Stando a quanto precisato dal Ministero, diverse sono le considerazioni che militano a favore dell'adozione di un unico Statuto da parte degli enti facenti parte della rete associativa:

- la **volontà degli associati di far parte della rete associativa**, riconoscendosi nelle finalità di quest'ultima e ritenendo la struttura organizzativa dell'Associazione Nazionale funzionale al perseguimento della mission istituzionale;

- il principio di **economia dei mezzi giuridici**;

- la **salvaguardia della tutela dell'autonomia privata** degli enti aderente, che non subiscono alcuna diminuzione della stessa con l'adozione dello Statuto nazionale, in considerazione dei profili sostanziali e formali previsti dal CTS.

Adozione dello Statuto Nazionale da parte dei Comitati CSI: chiarimenti del Ministero lavoro

A livello operativo, dunque, i Comitati territoriali (regionali e territoriali) saranno chiamati a convocare la propria Assemblea al fine di deliberare **l'adozione dello Statuto Nazionale**, senza apportare alcuna modifica o integrazione, quale testo statutario che disciplina la vita associativa dell'ente mediante un **formale atto di adesione** alla Associazione Nazionale CSI - APS.

Considerando che trattasi di **modifiche statutarie (non di mero adeguamento al CTS), la deliberazione richiederà, ai fini dell'approvazione, le maggioranze rafforzate previste per l'Assemblea straordinaria.**

Lo Statuto, come approvato dal Comitato, dovrà essere registrato all'Agenzia delle entrate, con relativo trattamento ai fini delle imposte di bollo e registro. (segue)

Adozione dello Statuto Nazionale da parte dei Comitati CSI: chiarimenti del Ministero lavoro

A livello operativo, dunque, i Comitati territoriali (regionali e territoriali) saranno chiamati a convocare la propria Assemblea al fine di deliberare **l'adozione dello Statuto Nazionale**, senza apportare alcuna modifica o integrazione, quale testo statutario che disciplina la vita associativa dell'ente mediante un **formale atto di adesione** alla Associazione Nazionale CSI - APS.

Considerando che trattasi di **modifiche statutarie (non di mero adeguamento al CTS), la deliberazione richiederà, ai fini dell'approvazione, le maggioranze rafforzate previste per l'Assemblea straordinaria.**

Lo Statuto, come approvato dal Comitato, dovrà essere registrato all'Agenzia delle entrate, con relativo trattamento ai fini delle imposte di bollo e registro. (segue)

Imposta di bollo ai fini dell'adeguamento statutario

Per i **Comitati regionali e territoriali del CSI**, trattandosi di associazioni dotati della qualifica di APS, ivi incluse tutte le associazioni di base aderenti al CSI e dotate già della qualifica di APS, occorre rilevare che la registrazione dello Statuto è un **atto esente da imposta di bollo.**

Non vanno, dunque, applicate le consuete marche da bollo da 16 euro ogni 4 pagine con un massimo di 100 righe.

Ciò in ragione dell'esenzione prevista ai sensi dell'art. 82 comma 5 del CTS, allegando il decreto direttoriale che attesta che l'**Associazione è attualmente dotato della qualifica di associazione di promozione sociale**.

Imposta di bolo ai fini dell'adeguamento statutario

Da notare, poi, che una simile agevolazione è prevista anche a livello sportivo per il CSI posto che il DPR 642/72 (disciplina dell'imposta di bollo) prevede che:

«Sono ***esenti dall'imposta di bollo gli atti, documenti, istanze, contratti, nonché copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni poste in essere o richiesti da federazioni sportive, enti di promozione sportiva e ASD/SSD senza fine di lucro riconosciuti dal CONI*** (art. 27-bis Tariffa II dPR 642/72)».

Imposta di registro ai fini dell'adeguamento statutario

Inoltre, se lo Statuto dei Comitati del CSI sia stato modificato al solo scopo di adeguarlo alle modifiche normative del Codice del Terzo settore, trova inoltre applicazione **l'esenzione da imposta di registro** ai sensi dell'art. 82, comma 3, secondo periodo del CTS.

In particolare, per fruire dell'agevolazione in questione dovrà trattarsi delle:

- modifiche volte ad adeguare gli statuti alle nuove disposizioni inderogabili del CTS;
- modifiche volte ad introdurre clausole che escludono l'applicazione di nuove disposizioni derogabili mediante specifica clausola statutaria.

Nella sostanza, per le modifiche statutarie diverse da quelle di mero adeguamento si applica l'imposta di registro in misura fissa.

IL PERCORSO DELLA RIFORMA DEL TERZO SETTORE E IL PERIODO TRANSITORIO

Il percorso della Riforma e il periodo transitorio

Il Codice del Terzo settore prevede tempistiche differenziate per l'efficacia delle disposizioni tributarie disciplina fiscale introdotta dalla Riforma del Terzo settore (Titolo X del Dlgs 117/2017 o "CTS")

In particolare, occorre precisare che la disciplina fiscale introdotta con la riforma segue, quanto all'efficacia, **diversi *step***:

1) Vi sono **norme fiscali del CTS che sono già efficaci dal 1 gennaio 2018** (ad es. le agevolazioni in tema di detrazione/deduzione per chi effettua erogazioni liberali di cui all'art. 83; *social bonus* di cui all'art. 81 e agevolazioni in materia di imposte indirette e tributi locali di cui all'art. 82 del CTS);

2) norme, per la cui efficacia occorre attendere il **vaglio della Commissione UE** (es. art. 79, comma 2-*bis* del CTS o il regime fiscale dell'impresa sociale ex art. 18 Dlgs. n. 112/2017);

3) altre norme, invece, che, **sebbene non sottoposte al placet UE**, **entrano in vigore successivamente**.

Efficacia delle norme fiscali già in vigore

A partire dal **1° gennaio 2018** sono efficaci le nuove norme agevolative del CTS e, in particolare, quelle dedicate a:

- **Social bonus** (art. 81);
- **Le agevolazioni imposte indirette e tributi locali** (art. 82);
- **La disciplina delle erogazioni liberali** (art. 83);
- L'**esenzione IRES** per i redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte di OdV e APS (artt. 84, comma 2 e 85, comma 7).

Efficacia delle norme fiscali: le disposizioni sottoposte al vaglio UE

Accanto a tali disposizioni, ve ne sono altre la cui efficacia è subordinata all'autorizzazione della Commissione UE.

In particolare, al fine di assicurare la compatibilità con le regole in materia di aiuti di Stato, alcune misure introdotte con il D.Lgs. 117/2017 sono sottoposte alla autorizzazione da parte della Commissione europea, richiesta a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali ai sensi dell'art. 101, comma 10 del medesimo D. Lgs. 117/2017.
Si tratta nello specifico delle seguenti disposizioni:

- Art 77 in materia di titoli di solidarietà;
- Art. 79, comma 2-*bis* in materia di non commercialità delle attività di interesse generale svolte dagli ETS;
- Art. 80 che prevede un regime forfetario opzionale per la tassazione dei redditi d'impresa degli ETS non commerciali;
- Art. 86 che prevede un regime forfetario opzionale per la tassazione dei redditi d'impresa delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale;
- Art. 18 del D.lgs. n. 112/2017, recante il nuovo regime fiscale delle imprese sociali.

Efficacia delle norme fiscali: le disposizioni sottoposte al vaglio UE

In parallelo, viene rinviata anche l'efficacia di alcune norme tributarie di carattere strutturale che sono legate alle menzionate disposizioni.

Più nello specifico si tratta:

- delle norme che **individuano i criteri da adottare ai fini della qualificazione come commerciale o non commerciale delle attività svolte nell'ambito del Terzo settore** (artt. 79, 84, 85 del D. Lgs. 117/2017);
- delle norme che **disciplinano la tenuta delle scritture contabili connesse ai regimi fiscali agevolativi** (art. 87);
- Delle diposizioni di **coordinamento normativo** (art. 89)

Tali disposizioni, così come quelle subordinate alla autorizzazione della Commissione europea, diverranno efficaci a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in cui interverrà tale autorizzazione e, in ogni caso, successivamente all'operatività del RUNTS (ai sensi dell'Art. 104, comma 2, D.Lgs. 117/2017).

LE PROCEDURE DI ACCESSO AL RUNTS PER LE ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE (ASD)

Le ASD nel Registro unico del Terzo settore

Come è possibile notare sia dalla riforma del Terzo settore sia dalla recente riforma dello sport, il legislatore ha voluto confermare la possibilità per le ASD di entrare nel Terzo settore.

Per la loro peculiare struttura e le modalità delle attività svolte, le ASD si configurano come forme organizzative per le quali l'approdo nel terzo settore può assumere rilevanza con l'acquisizione della qualifica di APS.

L'iscrizione al RUNTS delle ASD non sarà ovviamente subordinato all'ottenimento della qualifica di APS, potendo richiedere l'iscrizione anche per la residuale sezione riservata agli «altri enti del Terzo settore» o altra sezione del Registro unico, per l'iscrizione nella quale vengano rispettati i requisiti.

La qualifica di Associazione di Promozione Sociale per le ASD

In ogni caso, deve rilevarsi che **la qualifica di APS** risulterebbe la più congeniale per le ASD sotto un duplice aspetto.

Dal punto di vista oggettivo, occorre considerare la **natura mutualistica** (piuttosto che solidaristica) dell'attività sportiva esercitata dagli enti, tipicamente indirizzata verso ed in favore dei propri associati.

In questo senso, l'attività svolta dall'ente sportivo sembrerebbe svolgersi in conformità con le previsioni previste espressamente per le APS nel Codice del Terzo settore in merito ai destinatari delle attività di interesse generale svolte (i.e. associati, loro familiari o terzi) e alle modalità di svolgimento delle stesse (i.e. ricorso prevalente all'attività volontaria degli associati o delle persone aderenti agli enti associati), ai sensi dell'art. 35, comma 1 del CTS.

La qualifica di Associazione di Promozione Sociale per le ASD

In secondo luogo, occorre tenere conto dell'**assetto previgente alla riforma del Terzo settore**, caratterizzato dalle **numerose associazioni sportive già in possesso della qualifica di APS** ai sensi della L. n. 383/2000.

Si tratta, nella specie, delle tante ASD iscritte nel Registro Nazionale delle APS – tenuto dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali in base alla procedura di cui all'art. 5 del D.M. n. 471/2001 – in quanto articolazioni territoriali della APS Nazionale, cui le stesse aderiscono (i.e. Centro Sportivo Italiano APS).

Le ASD alla luce della riforma del Terzo settore

L'accesso delle ASD nel Terzo settore (e la scelta di assumere anche la qualifica APS) non si basa tuttavia solo su aspetti civilistici, ma anche su **valutazioni di natura fiscale**.

Con l'introduzione della riforma del Terzo settore, il D.Lgs n. 117/2017 incide infatti sull'applicabilità del regime agevolativo ai fini IRES e IVA di cui alla Legge n. 398/1991 (che costituisce una delle principali agevolazioni attualmente applicabile agli enti sportivi e alla generalità delle associazioni senza scopo di lucro), in due differenti modalità:

- per le **ASD che assumeranno la qualifica di ETS** (escluse le imprese sociali), l'agevolazione della L. 398/1991 non viene abrogata ma solamente disapplicata (ex art. 89, comma 1, lett. c), D.Lgs. 117/2017);

- al contrario, per la **generalità degli enti associativi** (es. associazioni bandistiche, cori amatoriali e filodrammatiche) e pro-loco, il Codice del Terzo settore dispone **espressamente l'abrogazione dell'agevolazione in questione** (art. 102, comma 2, lett. e) e f), D.Lgs. n. 117/2017).

Le possibili scelte delle ASD

A differenza degli altri enti quindi le ASD che rimarranno fuori dal Terzo settore potranno continuare a beneficiare del regime della L. 398/1991.

Tuttavia, anche per questi enti si apre la possibilità di iscriversi al RUNTS, in quanto l'attività di "**organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche**" è compresa tra i settori considerati di interesse generale (art. 5, comma 1, lett. t) del Codice del Terzo settore o CTS), nei quali gli ETS devono operare in via esclusiva o principale.

Questa possibilità è stata riconosciuta anche dalla Circolare n. 18/E del 2018, con la quale l'Agenzia delle entrate ha riepilogato le conseguenze sul piano tributario dell'eventuale ingresso nel Terzo settore.

Le possibili scelte delle ASD: la doppia iscrizione

Le ASD che vorranno entrare nel Terzo settore risulteranno dunque **iscritte contemporaneamente al registro Coni** (sostituito dal registro delle attività sportive dilettantistiche a decorrere dal 31 agosto 2022) **e al RUNTS:**

- la prima iscrizione certifica il **«riconoscimento ai fini sportivi» dell'ente** ed è condizione necessaria al fine di continuare a partecipare a gare e competizioni organizzate dal CONI oltre che per poter applicare alcune agevolazioni (ad es. il caso della non imponibilità ai fini Ires di indennità, rimborsi forfettari, premi e compensi derivanti da contratti di collaborazione coordinata e continuativa, nel limite di 10mila euro ex art. 69, comma 2, TUIR).

- l'**iscrizione al RUNTS**, invece, è requisito indispensabile per spendere la qualifica di ente del Terzo settore (ETS) ed applicare la disciplina della riforma, ivi incluse le agevolazioni fiscali.

Le possibili scelte delle ASD

Essendo le due iscrizioni autonome e indipendenti, la cancellazione da un registro non dovrebbe comportare cancellazione anche dall'altro.

Di conseguenza:

- se la ASD perde i requisiti per essere ETS, può rimanere iscritta al registro CONI e beneficiare nuovamente delle disposizioni della **legge 398/1991** (che, come detto, sono disapplicate solo per gli enti iscritti al RUNTS).

- se, invece, è l'iscrizione al registro CONI a venire meno, la ASD potrebbe restare nel RUNTS e continuare ad applicare la disciplina degli enti del Terzo settore (o quella specifica delle APS), ma perderebbe le altre disposizioni di favore legate al riconoscimento da parte del CONI.

LE PROCEDURE DI ACCESSO AL RUNTS PER LE ASD NON DOTATE GIÀ DELLA QUALIFICA DI APS

Procedura di iscrizione al RUNTS

Con riferimento, invece, alle ASD iscritte nel solo Registro CONI che intendano accedere al RUNTS, giova considerare che il procedimento di iscrizione è differente a seconda che l'ente che presenta la domanda abbia o meno personalità giuridica.

Per gli enti **senza personalità giuridica** l'iscrizione va effettuata rispettando il seguente iter.
È innanzitutto necessario presentare **domanda di iscrizione**, ad opera del rappresentate legale dell'ente, presso l'Ufficio della Regione o della Provincia autonoma in cui l'ente ha la sede legale, oppure presso l'Ufficio statale nel caso in cui a presentare la domanda sia una rete associativa.

La domanda può essere anche presentata, su mandato del rappresentante legale dell'ente, dal rappresentante legale della rete associativa cui l'ente aderisce. Il tal caso, il mandato è allegato alla domanda unitamente all'attestazione di adesione dell'ente interessato alla rete associativa rilasciata dal rappresentante legale di quest'ultima.

Procedura di iscrizione al RUNTS

Per gli enti aderenti alla rete associativa l'iscrizione potrà quindi essere presentata tramite la rete (**su delega del rappresentante legale dell'ente**).

In tal caso, occorrerà comunque depositare per ciascun ente tutti i documenti e le informazioni previsti dal decreto ministeriale ai fini dell'iscrizione (dati generali, atto costitutivo e statuto, bilancio se l'ente è già operativo, ecc.)

Viene dunque meno il procedimento di «automatica iscrizione», con semplice attestazione del legale rappresentante in merito alla sussistenza dei requisiti statutari, attualmente previsto per gli enti affiliati alle APS aventi carattere nazionale (art. 5 del D.M. 471/2001).

Procedura di iscrizione al RUNTS

Alla domanda vanno allegati i seguenti documenti:

- atto costitutivo;
- statuto, registrato presso l'Agenzia delle entrate;
- l'ultimo o gli ultimi due bilanci consuntivi approvati, unitamente alle copie dei verbali assembleari contenenti la delibera di approvazione (per gli enti esercenti l'attività da uno o più esercizi)
- in caso di affiliazione ad una rete associativa, un'attestazione di adesione alla stessa rilasciata dal rappresentante legale.

Procedura di iscrizione al RUNTS

Dalla domanda di iscrizione devono risultare (anche mediante allegati) le seguenti informazioni:

- sezione del RUNTS presso la quale si richiede l'iscrizione;
- denominazione;
- codice fiscale;
- eventuale partita IVA;
- forma giuridica;
- sede legale;
- indirizzo di posta elettronica certificata;
- contatto telefonico;
- eventuali sedi secondarie;
- data di costituzione dell'ente;
- attività di interesse generale esercitate tra quelle di cui all'art.5 CTS;
- eventuali attività diverse;
- soggetto cui l'ente aderisce con relativo codice fiscale;
- generalità del rappresentante legale, degli altri titolari di cariche sociali, con indicazione dei relativi poteri e di eventuali limitazioni nonché la data di nomina; organi di controllo e revisione;
- eventuale iscrizione nel Registro imprese;
- eventuale dichiarazione di accreditamento ai fini dell'accesso al 5 per mille;
- dichiarazione di presunzione di commercialità o non commercialità;
- l'indirizzo del sito internet, se disponibile.

La documentazione ulteriore richiesta ad ODV ed APS

Ulteriori informazioni devono essere depositate dagli enti che intendano iscriversi nelle sezioni ODV e APS (in ragione degli specifici requisiti previsti per l'adozione di tali qualifiche).

In particolare, le ODV e APS dovranno comunicare:

- il numero dei soci o associati cui è riconosciuto il diritto di voto, distinti per: (i) numero di persone fisiche, (ii) identificativi di enti non persone fisiche specificando per ognuno se iscritto o meno nella medesima sezione del RUNTS per cui si chiede l'iscrizione;
- il numero di lavoratori dipendenti e/o parasubordinati con apertura di posizione assicurativa;
- il numero dei volontari iscritti nel registro dei volontari dell'ente;
- il numero dei volontari degli enti aderenti di cui esse si avvalgono.

Procedura di iscrizione al RUNTS: enti privi di personalità giuridica

Una volta ricevuta la domanda, l'Ufficio competente verifica la completezza della documentazione e la sussistenza delle condizioni necessarie.

- In caso di esito positivo di tale verifica, entro 60gg dalla presentazione della domanda l'Ufficio predispone, con apposito provvedimento, l'iscrizione nella sezione del RUNTS indicata.

- In caso, invece, di domanda non corretta o incompleta, entro 60gg l'Ufficio invita l'ente a integrare la documentazione o completare la domanda entro un termine non superiore a 30gg. Nei 60gg successivi all'integrazione della documentazione o alla ricezione della domanda completata, l'Ufficio provvede all'iscrizione o comunica i motivi ostativi all'accoglimento della domanda.

Nel caso in cui statuto e atto costitutivo siano redatti secondo modelli standard tipizzati, predisposti dalla rete associativa ed approvati dal Ministero del lavoro, il termine di 60gg è ridotto a 30gg.

Avverso il provvedimento di diniego dell'iscrizione è ammesso ricorso al TAR competente.

LA TRASMIGRAZIONE AUTOMATICA DELLE ASD-APS

La trasmigrazione automatica dai registri APS

Anzitutto, per "**trasmigrazione**" (art. 54, CTS), il legislatore della riforma intende – ai sensi dell'art. 54 del CTS – quel **procedimento transitorio** tramite cui gli enti dotati delle qualifiche di APS, in sede di prima iscrizione nel RUNTS, vengono trasferiti da un registro speciale previgente al Registro unico (*i.e.* registro nazionale e regionali APS), con una comunicazione effettuata dagli enti pubblici territoriali circa i dati posseduti.

Scatta successivamente un procedimento di controllo dei dati forniti, di documentazione esibita e informazioni rese anche successivamente dall'ente interessato, finalizzato alla verifica della sussistenza dei requisiti richiesti per l'iscrizione al RUNTS.

La trasmigrazione automatica dai registri APS

Il procedimento di trasmigrazione è stato disciplinato, nel dettaglio, dal D.M. n. 106/2020, e si distingue a seconda che riguardi:

- la trasmigrazione dei dati dai registri regionali e provinciali APS (art. 31 del D.M. n. 106/2020);
- la trasmigrazione dei dati dal registro nazionale delle APS (art. 32 del D.M. n. 106/2020).

La trasmigrazione automatica dai registri APS

In particolare, per la procedura di trasmigrazione automatica delle APS, l'art. 54 del CTS prevede che gli enti pubblici territoriali **comunichino telematicamente agli uffici del RUNTS** i dati in loro possesso in merito alle APS iscritte nei rispettivi registri speciali.

In particolare, **entro il 21 febbraio 2022** i competenti uffici delle Regioni e delle province autonome hanno comunicato telematicamente al RUNTS i dati in loro possesso relativi agli enti dotati della qualifica di APS già iscritti nei rispettivi registri, per le quali non siano in corso procedimenti di cancellazione.

I dati delle APS aventi procedimenti di iscrizione o di cancellazione pendenti al 22 novembre scorso verranno comunicati telematicamente al RUNTS in caso di esito favorevole degli stessi.

La trasmigrazione automatica dai registri APS

Per ciascun ente iscritto, i competenti Uffici hanno trasmesso al RUNTS, ai fini del deposito, **copia dell'atto costitutivo e dell'ultimo statuto in loro possesso**.

L'ulteriore documentazione relativa a ciascun ente, nonché gli atti e documenti degli enti per i quali è stata disposta la cancellazione dai registri prima dell'avvio del trasferimento dei dati, rimarrà agli atti dell'Ufficio di provenienza.

Qualora l'amministrazione non sia più in possesso dell'atto costitutivo e lo stesso non sia reperibile presso l'ente interessato, gli enti privi di personalità giuridica possono depositare apposita documentazione, anche in forma di dichiarazione di insussistenza o di irrecuperabilità effettuata ai sensi degli articoli 46, 47 e 76 del d.P.R. 445/2000 (art. 8, comma 5, lettera a) del D.M. 106/2020).

La trasmigrazione automatica dai registri APS

L'Ufficio del RUNTS, prese in carico le informazioni riguardanti gli enti aventi la sede legale nella propria Regione/Provincia autonoma, verifica, **entro 180 giorni** (decorrenti dalla data del 21 febbraio 2022), la sussistenza dei requisiti per l'iscrizione nella sezione di riferimento.

L'Ufficio richiede all'ente (tramite PEC o in mancanza tramite mail) eventuali informazioni e documenti mancanti. Sul sito del RUNTS è reso disponibile l'elenco degli enti per i quali sono pendenti richieste di informazioni.

Il procedimento è sospeso fino alla ricezione delle informazioni/documenti richiesti per non oltre 60 giorni.

La trasmigrazione automatica dai registri APS

L'omessa trasmissione delle informazioni e dei documenti da parte dell'ente entro 60 giorni, comporta la **mancata iscrizione dell'ente nel RUNTS** e, dall'altro, la **definitiva cessazione della qualifica di APS** con l'obbligo di devolvere il patrimonio ai sensi delle rispettive leggi (art. 5, comma 4 della L. 266/91 e art. 3, comma 1, lett. l della L. 383/00) proseguendo in altra veste al di fuori delle regole sul Terzo settore o procedendo allo scioglimento.

La mancata iscrizione è comunicata all'indirizzo PEC e sul portale del RUNTS, in un'apposita lista degli enti non iscritti.

In questo caso (omessa trasmissione) l'ufficio non è tenuto a comunicare anticipatamente all'ente inadempiente i motivi ostativi all'iscrizione (ai sensi dell'art. 10-bis della legge n. 241 del 1990).

La trasmigrazione automatica dai registri APS

1. *Nei procedimenti ad istanza di parte il responsabile del procedimento o l'autorità competente, prima della formale adozione di un provvedimento negativo, comunica tempestivamente agli istanti i motivi che ostano all'accoglimento della domanda. Entro il termine di dieci giorni dal ricevimento della comunicazione, gli istanti hanno il diritto di presentare per iscritto le loro osservazioni, eventualmente corredate da documenti.*

Nel caso in cui invece la verifica dei requisiti si concluda positivamente, l'ufficio competente del RUNTS con apposito provvedimento dispone **l'iscrizione dell'ente nella sezione corrispondente** (comunicato all'ente interessato o a ciascuno degli enti interessati).

La trasmigrazione automatica dai registri APS

Nel caso in cui dalla verifica dei requisiti emergano motivi ostativi all'iscrizione, l'ufficio competente del RUNTS ne dà comunicazione all'ente, assegnandogli 10 giorni per formulare eventuali controdeduzioni o per manifestare la propria intenzione di procedere alla regolarizzazione della situazione.

Nella seconda ipotesi, l'ente avrà 60 giorni per dare prova dell'avvenuta regolarizzazione.

L'omesso riscontro entro 10 giorni o la mancata regolarizzazione entro 60 è causa di mancata iscrizione dell'ente nel RUNTS.

La comunicazione dei motivi ostativi determina l'interruzione dei tempi procedimentali, che ricominciano a decorrere allo scadere del termine di 60 o 10 giorni o, se antecedente, dalla ricezione della ulteriore documentazione.

Della decisione finale dell'Amministrazione è data comunicazione all'ente.

La trasmigrazione automatica dai registri APS

Qualora l'Ufficio competente del RUNTS non si sia definitivamente pronunciato con un provvedimento espresso allo scadere dei termini procedimentali, l'ente deve comunque essere iscritto nella sezione delle APS (c.d. silenzio-assenso), a seconda della tipologia di registro dal quale sono pervenuti al RUNTS i dati comunicati.

Fino al perfezionamento dell'iscrizione o all'emanazione del provvedimento di mancata iscrizione, **gli enti iscritti nei registri delle APS continuano a beneficiare dei diritti derivanti dalla rispettiva qualifica**.

La trasmigrazione automatica dai registri APS

In questa fase, può accadere che l'Ufficio del RUNTS accerti la presenza di motivi ostativi all'iscrizione nella sezione delle APS, ma riscontri comunque la sussistenza dei requisiti per l'iscrizione in altra sezione del RUNTS.

In questo caso l'Ufficio RUNTS ne dà comunicazione all'ente, individuando la sezione proposta, e assegna:

- **10 giorni per presentare le proprie controdeduzioni** o per **manifestare la propria volontà di ottenere l'iscrizione nella diversa sezione**;
- se necessario, **60 giorni per porre in essere eventuali regolarizzazioni**.

Anche in questo caso, la comunicazione determina l'interruzione dei tempi procedimentali, che ricominciano a decorrere dallo scadere dei 10 o dei 60 giorni assegnati o, se antecedente, dalla ricezione della ulteriore documentazione.

Della decisione finale dell'Amministrazione è data comunicazione all'ente.

La trasmigrazione automatica dal Registro nazionale APS: Art. 32 DM 106/2020

Una procedura specifica è poi prevista per la migrazione dei dati dal Registro Nazionale APS.

Entro il 23 dicembre 2021 (ossia entro i 30 giorni successivi alla data di avvio della migrazione), spettava all'Ufficio che gestisce il Registro nazionale delle APS comunicare telematicamente al RUNTS i dati delle APS nazionali già iscritte al giorno antecedente il suddetto termine, per le quali non siano in corso procedimenti di cancellazione.

L'Ufficio individua distintamente **gli enti iscritti al Registro nazionale delle APS ai quali risulti affiliato un numero non inferiore a 100 enti iscritti al medesimo Registro nazionale le cui sedi legali o operative siano presenti in almeno cinque regioni o province autonome**, ai fini del popolamento iniziale della sezione Reti associative (sul punto cfr. Nota del Ministero del lavoro n. 19740 del 30 novembre 2021).

I dati delle APS nazionali aventi procedimenti di iscrizione o di cancellazione pendenti al giorno antecedente il suddetto termine sono comunicati telematicamente al RUNTS in caso di esito favorevole degli stessi.

La trasmigrazione automatica dal registro nazionale APS: Art. 32 DM 106/2020

La procedura di verifica dei requisiti è molto simile a quella già esaminata per i dati comunicati dal registri delle Regioni e Province autonome.

In particolare, il Registro nazionale delle APS trasferisce al RUNTS, ai fini del deposito, **entro il 21 febbraio 2022,** copia dell'atto costitutivo e dell'ultimo statuto in suo possesso.

Qualora l'amministrazione non sia più in possesso dell'atto costitutivo e lo stesso non sia reperibile presso l'ente interessato, gli enti privi di personalità giuridica possono depositare una dichiarazione ai sensi del D.P.R. 445/2000.

L'Ufficio statale del RUNTS, una volta prese in carico le informazioni relative agli enti di propria competenza, procede entro 180 giorni ad acquisire le informazioni necessarie a verificare il soddisfacimento dei requisiti di cui all'articolo 41 del CTS per le reti associative.

In questa ipotesi l'Ufficio del RUNTS verifica anche i requisiti per l'iscrizione nella sezione Reti associative (si applica, in quanto compatibile, il procedimento già esaminato per il trasferimento dei dati dai registri delle regioni e Province autonome). La compatibilità andrà valutata relativamente al comma 4 ultimo periodo dell'art. 31 al fine di valutare la continuità dell'iscrizione dei predetti enti nella sezione «reti».

La trasmigrazione automatica delle articolazioni territoriali e circoli affiliati alle APS nazionali: Art. 33 DM 106/2020

Entro il 23 dicembre 2021, inoltre, spettava all'Ufficio del Registro nazionale delle APS comunicare al RUNTS anche i **dati delle APS iscritte in qualità di articolazioni territoriali e circoli affiliati al 22 novembre 2021** (per le quali non siano in corso procedimenti di cancellazione) indicando l'associazione nazionale di riferimento.

Ciascun ufficio regionale o provinciale del RUNTS, prese in carico le informazioni riguardanti gli enti aventi la sede legale nella propria Regione o Provincia autonoma, acquisisce per ciascun ente, anche per il tramite delle associazioni nazionali affilianti le informazioni e i documenti mancanti, utilizzando il format previsto nell'allegato tecnico C. Ricevuta la documentazione, verifica, entro centottanta giorni, la sussistenza dei requisiti per l'iscrizione. Gli enti privi di personalità giuridica possono depositare una dichiarazione ai sensi del D.P.R. 445/2000.

Si applica in quanto compatibile il procedimento sopra illustrato con riferimento alla migrazione dei dati dai registri delle Regioni e Province autonome

L’accesso al RUNTS e l’adeguamento statutario al CTS

Come noto, il **mancato adeguamento statutario** nel termine del 31 maggio 2022 – termine come da ultimo prorogato dal decreto Semplificazioni (art. 66 Dl 77/2021) – previsto per le APS al fine di conformarsi alle disposizioni di cui al Codice del Terzo settore, non comporta l’automatica perdita della qualifica.

Nella sostanza, é possibile effettuare anche successivamente le modifiche richieste dal Codice Terzo settore senza tuttavia la possibilità di avvalersi dei *quorum* semplificati dell’assemblea ordinaria.

Ciò in quanto, l’accertamento sulla conformità degli statuti al Codice è successivo alla trasmigrazione.

In ogni caso, per la permanenza nel RUNTS, è necessario che gli statuti degli enti che siano trasmigrati dai Registri APS siano conformi al CTS al momento in cui gli Uffici del Registro unico effettueranno i controlli al fini dell’iscrizione nel RUNTS (vale a dire dal 21 febbraio 2022 ed entro i 180 giorni successivi a tale data).

IL RICONOSCIMENTO DELLA PERSONALITÀ GIURIDICA

L’adozione della personalità giuridica nella riforma del Terzo settore

Con la riforma del Terzo settore, si prevede per le associazioni e le fondazioni dotate della qualifica di ETS una procedura semplificata per l’adozione della personalità giuridica, molto più rapida di quella ordinaria (art. 22 del CTS).

Il riconoscimento, nel dettaglio, avviene in maniera automatica con l’iscrizione nel Registro, previo controllo notarile.

L’iscrizione nel RUNTS ha effetto costitutivo sia relativamente all’acquisizione della qualifica di ETS, sia della personalità giuridica.

L’adozione della personalità giuridica nella riforma del Terzo settore

Il notaio che riceva un atto costitutivo di associazione o fondazione del Terzo settore ovvero pubblichi un testamento che disponga una fondazione del Terzo settore deve accertare la sussistenza delle condizioni previste per la costituzione dell’ente e per assumere la qualifica di ETS, nonché del patrimonio minimo richiesto per il riconoscimento, che deve essere:

- non inferiore a 15.000 euro per le associazioni,
- non inferiore a 30.000 euro per le fondazioni.

Si supera, in questo modo, qualsiasi giudizio arbitrario, in quanto sussiste una presunzione assoluta di adeguatezza allorché il patrimonio raggiunga la soglia minima di legge.

L’ETS che voglia conseguire la personalità giuridica avrà anche l’onere di rispettare il requisito di forma previsto in via generale dall’art. 14 c.c. e cioè quello di costituirsi per atto pubblico.

L’adozione della personalità giuridica: raffronto con le novità della riforma dello Sport

Come anticipato, la riforma dello sport dilettantistico ha innovato anche la procedura richiesta per l’acquisizione della personalità giuridica. L’art.14 del D.lgs. n. 39/2021 di attuazione della riforma prevede infatti una procedura particolarmente semplificata. La ratio di tale previsione è ravvisabile nella volontà del legislatore di avvicinare la procedura dettata per lo sport dilettantistico a quella invece prevista dall’art.22 del CTS per gli enti del terzo settore.

Il citato articolo prevede, in deroga al dPR n. 361/2000, la possibilità per le ASD di conseguire la personalità giuridica attraverso l’iscrizione nel nuovo Registro delle attività sportive dilettantistiche e affidando dunque al notaio rogante il compito di espletare il controllo di legalità sostanziale in ordine al contenuto degli atti costitutivi.

L’adozione della personalità giuridica: raffronto con le novità della riforma dello Sport

In particolare, spetterà al notaio verificare la sussistenza dei requisiti necessari alla configurabilità giuridica della “natura dilettantistica”, ossia:

- L’indicazione nella denominazione sociale e della finalità sportiva dilettantistica;
- La determinazione dell’oggetto sociale con specifico riferimento all’esercizio, in via stabile e principale, dell'organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche, ivi comprese la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza all'attività sportiva dilettantistica;
- L’assenza di fini di lucro;
- L’obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento.

L’adozione della personalità giuridica: raffronto con le novità della riforma dello Sport

Uno degli aspetti che sembra emergere, confrontando tale procedura con quella prevista per gli enti del Terzo settore dall’art. 22 del CTS, è che, per le ASD, il predetto articolo 14 del Dlgs n. 39/2021 nulla prevede in ordine ai requisiti patrimoniali minimi.

Pertanto, in base a una interpretazione meramente letterale della norma, il notaio sarebbe svincolato dall’obbligo di accertamento dell’adeguatezza patrimoniale.
Con la conseguenza che **ove un’associazione non riconosciuta avente per oggetto l’attività di cui all’articolo 5, comma 1, lettera T, CTS, che sia iscritta al RUNTS e che non disponga del patrimonio minimo per ottenere il riconoscimento della personalità giuridica ai sensi dell’articolo 22 CTS, possa iscriversi al nuovo Registro delle attività sportive chiedendo il riconoscimento della personalità giuridica solo in questo ultimo registro**.
Si verificherebbe, dunque, un difetto di coordinamento tra quanto previsto nelle due riforme e la paradossale conseguenza che una associazione a rigore potrebbe risultare non riconosciuta come ETS e come ASD si.

I REGIMI FISCALI DELLE ASD: VALUTAZIONI DI CONVENIENZA NELL'ACCESSO AL RUNTS

Inquadramento degli enti sportivi a livello fiscale: quadro attuale

A livello fiscale, gli enti sportivi allo stato attuale possono applicare:

- le **regole "generali" previste per gli enti non commerciali** (artt. 143 e ss. TUIR, tranne che l'art. 149 TUIR relativo alla perdita della qualifica di ente non commerciale che non si applica alle associazioni sportive dilettantistiche);
- il **regime di decommercializzazione di cui all'art. 148 del TUIR previsto per le associazioni**;
- il **regime forfetario di determinazione del reddito e IVA di cui alla L. n. 398/1991**;
- Le agevolazioni di cui all'art. 25 L. 133/1999 in merito all'esclusione di alcuni proventi dal reddito imponibile;
- ove intendano iscriversi nel RUNTS, le disposizioni previste dagli artt. 79 e ss. del CTS, che saranno operative a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello dell'autorizzazione della Commissione europea sui nuovi regimi fiscali del CTS.

Il regime di decommercializzazione (art. 148, comma 3 TUIR)

Ai sensi dell'art. 148, comma 3 TUIR, è previsto un r**egime agevolativo in favore di particolari categorie di enti non commerciali associativi, ivi comprese le associazioni sportive dilettantistiche, consistente nella decommercializzazione, ai fini IRES, delle attività rese in diretta attuazione degli scopi istituzionali, verso il pagamento di corrispettivi specifici, nei confronti di determinati soggetti.**

In altri termini, si tratta, ad esempio, delle quote di partecipazione ai corsi sportivi gestiti dall'associazione che avrebbero, ai sensi del precedente comma 2, natura di corrispettivi "strutturalmente commerciali" ma che vengono de-commercializzati, cioè esclusi da imposizione sia diretta che ai fini IVA (art. 4, comma 4 decreto IVA), ove rispettino i requisiti previsti dalla normativa tributaria.

Il regime di decommercializzazione (art. 148, comma 3 TUIR)

Ai fini dell'accesso a tale regime di decommercializzazione, la normativa richiede precisi requisiti, ossia che:

- le attività agevolate siano effettuate da ASD o SSD;
- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi siano rese in favore degli iscritti, associati o partecipanti ovvero di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali;
- le stesse attività siano effettuate "in diretta attuazione degli scopi istituzionali", ponendosi quindi direttamente come naturale completamento dell'attività sportiva.

Il regime di decommercializzazione (art. 148, comma 3 TUIR)

Per effetto di tale ultima condizione, sono quindi escluse dalla decommercializzazione (cfr. Circ. 18/E/2018):

- le prestazioni relative al bagno turco e all'idromassaggio;
- L'attività di somministrazione di alimenti o bevande resa in locali interni all'associazione o società sportiva dilettantistica (i proventi di tale attività potranno eventualmente, in alternativa alla tassazione secondo le regole generali, essere assoggettati ad imposizione secondo il regime forfetario della L. 398/91).

Il regime di decommercializzazione (art. 148, comma 3 TUIR): condizioni

Per fruire del regime agevolativo di cui all'art. 148 co. 3 del TUIR, le **ASD e SSD** sono tenute a:

- integrare le clausole statutarie stabilite dall'art. 90, comma 18 L. n. 289/2002 con quelle di cui all'art. 148, comma 8 del TUIR;
- presentare il modello EAS all'Agenzia delle Entrate.

In merito al modello EAS vale peraltro la pena precisare che, con l'istituzione del RUNTS, gli ETS regolarmente iscritti al RUNTS saranno dispensati dalla presentazione del modello (ai sensi dell'art. 94, comma 4 del CTS).

Il regime di decommercializzazione (art. 148, comma 3 TUIR) e la riforma del Terzo settore

Come noto, la **riforma del Terzo settore interviene sull'efficacia operativa di alcuni dei regimi fiscali attualmente applicabili agli enti**.

In particolare, le associazioni senza fini di lucro (ivi incluse ASD e SSD) che assumeranno la qualifica di enti del Terzo settore **non** potranno più essere destinatarie della previsione di decommercializzazione prevista dall'art. 148 co. 3 del TUIR.

Ciò in quanto l'art. 89, comma 1, lett. a) del CTS prevede un'ipotesi di disapplicazione (non abrogazione) per gli enti che decideranno di iscriversi nel RUNTS e assumere la qualifica di ETS.

Il regime di decommercializzazione (art. 148, comma 3 TUIR) e la riforma del Terzo settore

Nella sostanza, solo le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro che non assumeranno la qualifica di ETS potranno continuare ad avvalersi di tale previsione di decommercializzazione (cfr. Circ. 18/E/2018).

Resta tuttavia ferma la previsione di un regime analogo per gli enti iscritti nel Registro unico nazionale come associazioni di promozione sociale (APS).

La veste di APS consentirebbe, infatti, agli enti di avvalersi di una analoga misura agevolativa prevista all'art. 85 del CTS, potendo le stesse fruire della **misura analoga rispetto alle entrate derivanti dagli associati nello svolgimento delle attività rese in conformità delle finalità istituzionali a fronte di corrispettivi specifici**.

Il regime di cui all'art. 148, comma 3 TUIR e CTS: «i tesserati»

Tuttavia, malgrado le analogie tra art. 85 CTS e 148, co. 3 Tuir, occorre rilevare che rispetto a quest'ultima, manca nella nuova norma il riferimento ai "tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali".

Quindi, le attività statutarie svolte in favore dei «tesserati» a fronte del pagamento di corrispettivi specifici potrebbero considerarsi imponibili sotto il profilo delle imposte sui redditi, a meno che gli stessi non rivestano la qualifica di "associati di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale" (cui fa espresso riferimento l'art. 85, comma 1 CTS in tema di decommercializzazione dei corrispettivi specifici).

Sul punto, si attendono interventi legislativi che chiariscano la portata dell'agevolazione di cui all'art. 85 del CTS o che ne modifichino la formulazione includendo anche i tesserati, in perfetta simmetria con l'art. 148.

Il regime forfetario ai fini IRES e IVA delle ASD e SSD

Accanto al regime di cui all'art. 148, comma 3 del TUIR, le Associazioni e Società sportive dilettantistiche (ASD e SSD) possono attualmente beneficiare del regime fiscale agevolativo recato dalla Legge n. 398 del 1991, che prevede modalità di determinazione forfetaria del:

- reddito imponibile (regime IRES);
- IVA;

nonché prevede semplificazioni in tema di adempimenti contabili, certificazione dei corrispettivi e dichiarativi.

Si tratta, nella sostanza, di un **regime agevolativo che si applica sui proventi delle attività commerciali connesse alle attività istituzionali svolte dagli enti**.

Le possibili scelte delle ASD: la doppia iscrizione

Prima di esaminare i profili oggettivi del **regime di cui alla L. 398/91**, vale anzitutto la pena evidenziare che lo stesso trova attualmente applicazione:

- agli **enti dotati della qualifica di ASD e SSD** ai sensi dell'art. 1 della L. 398/1991;
- alla **generalità delle associazioni senza fini di lucro e alle associazioni pro-loco** (per effetto del rinvio di cui all'art. 9-bis del Dl 417/1991).
- alle **associazioni bandistiche, cori amatoriali e filodrammatiche** (per effetto del rinvio di cui all'art. 2, comma 31 della L. n. 350/2003).

Il regime forfetario della Legge 398/1991 ai fini IRES

A livello oggettivo, anzitutto la scelta di optare del regime fiscale di cui alla L. 398/1991 é subordinata alla condizione che nel periodo d'imposta precedente a quello di riferimento **non** siano stati conseguiti **proventi derivanti dall'esercizio di attività commerciali superiori a 400.000 euro.**

In caso di opzione per il regime di cui alla L. n. 398/1991, il reddito imponibile è determinato, in deroga alle disposizioni del TUIR:

- applicando all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il **coefficiente di redditività del 3%;**

- aggiungendo a tale importo le plusvalenze patrimoniali di cui all'art. 86 del TUIR.

Il regime forfetario della Legge 398/1991 ai fini IRES

Inoltre, non sono rilevanti ai fini delle IRES i corrispettivi di cui all'articolo 148, comma 3, del TUIR (attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali nei confronti degli iscritti, verso corrispettivi specifici).

Come anticipato, una volta divenute efficaci le disposizioni fiscali introdotte dalla riforma, l'art. 148, comma 3, del TUIR sarà disapplicato per tutti gli ETS. Un regime analogo viene previsto solo per gli enti iscritti nel Registro unico nazionale come associazioni di promozione sociale (APS).

Il regime forfetario della Legge 398/1991: esercizio dell'opzione e superamento del plafond

Per optare per il regime forfetario di cui alla L. n. 398/1991 l'ente è tenuto a:

- attuare concretamente il regime;
- comunicare all'Agenzia delle Entrate l'opzione, barrando l'apposita casella del quadro della dichiarazione IVA;
- comunicare l'opzione alla SIAE.

L'opzione ha effetto fino a quando non è revocata ed è **vincolante per un quinquennio**.

Per i soggetti che hanno esercitato l'opzione e che nel corso del periodo d'imposta hanno superato il limite di proventi commerciali di 400.000 euro, il regime cessa di applicarsi con effetto dal mese successivo a quello in cui il limite è superato (art. 1, comma 2 L. 398/1991).

Aspetto, questo relativo alla decorrenza degli effetti nel caso di fuoriscita, che – come vedremo – si distingue rispetto a quanto previsto nel CTS che, con riferimento al regime forfetario di cui all'art. 80, prevede che in caso di superamento del *plafond* gli effetti decorrono dal periodo d'imposta successivo.

Il regime forfetario della Legge 398/1991 ai fini IVA

Per le associazioni che optano per il regime di cui alla L. 398/1991, l'IVA dovuta nell'ambito delle attività commerciali esercitate in connessione all'attività istituzionale è determinata in base all'art. 74, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972, vale a dire applicando una percentuale forfetaria di detrazione all'ammontare dell'IVA a debito derivante dai proventi commerciali conseguiti nell'esercizio di attività connesse agli scopi istituzionali.

Il regime forfetario della Legge 398/1991 ai fini IVA

Nel dettaglio, per gli enti che optano per il regime di cui alla L. n. 398/1991, l'Iva da versare (relativa ai proventi commerciali conseguiti nell'esercizio di attività connesse agli scopi istituzionali) è determinata sottraendo all'Iva incassata sulle operazioni attive una detrazione forfetaria pari:

- Al **50% dell'imposta calcolata sulle operazioni imponibili**, comprese le prestazioni pubblicitarie e di sponsorizzazione;

- Al 33% dell'imposta calcolata sulle cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica effettuate nell'esercizio dell'attività.

Il regime ordinario continua ad applicarsi per le attività non direttamente connesse agli scopi istituzionali (es. corsi per attività non rientranti fra le discipline sportive riconosciute dal CONI, bagno turco, idromassaggio, attività svolte con l'impiego di mezzi organizzati per fini di concorrenzialità sul mercato, ecc.).

Il regime forfetario: Legge 398/1991

All’opzione per il regime forfetario di cui alla L. n. 398/1991 è legata l’applicazione delle disposizioni di cui all’art. 25 comma 2 della L. n. 133/1999, in base alle quali sono esclusi dal reddito imponibile:

- i proventi realizzati nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali;
- i proventi conseguiti per il tramite di raccolte pubbliche di fondi effettuate in conformità all'art. 143, co. 3 lett. a) del TUIR.

I proventi sono esclusi dalla formazione del reddito a condizione che:

- Siano conseguiti nell’ambito di un numero di eventi complessivamente non superiore a due per anno;
- Non venga superato il limite annuo complessivo fissato con apposito decreto ministeriale (attualmente pari a 51.645,69 euro).

Il regime forfetario: Legge 398/1991

Ne deriva che costituisce reddito imponibile:

- la parte dei proventi eccedenti l'importo di 51.645,69 euro;
- i proventi conseguiti oltre l'ambito delle due manifestazioni per periodo d'imposta.

I proventi che superano i limiti previsti, sulla base dell'art. 148, comma 2 secondo periodo del TUIR, devono considerarsi:

- come redditi diversi ex art. 67 co. 1 lett. i) del TUIR, nel caso in cui i proventi siano stati conseguiti nell'ambito di due eventi, ma superino il limite di 51.645,69 euro;
- come componenti del reddito di impresa, nel caso in cui i proventi siano stati conseguiti dal terzo evento.

Al fine di beneficiare delle disposizioni di cui all’art. 25 comma 2 della L. n. 133/1999, gli enti sono tenuti a redigere un apposito rendiconto, tenuto e conservato ai sensi dell'art. 22 del D.P.R. 600/73, nel quale annotare le entrate e le spese relative a ciascuna manifestazione.

Il regime forfetario: Legge 398/1991

Come evidenziato dall'Agenzia delle entrate nella Circolare n. 18/E del 2018 (in tema di associazioni sportive dilettantistiche), la previsione agevolativa di cui all'art. 25, comma 2, della L. n. 133 del 1999 opera solo agli effetti dell'IRES e non dell'IVA.

Per quanto riguarda il trattamento tributario ai fini IVA degli eventi realizzati nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali, la Circolare n. 18/E ha specificato che (in considerazione di quanto affermato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE) esse costituiscono comunque operazioni rilevanti agli effetti dell'IVA, atteso che l'esercizio dell'opzione per il regime di cui alla legge n. 398 del 1991 (cui è condizionata la fruibilità dell'agevolazione di cui all'articolo 25, comma 2, della legge n. 133 del 1999) presuppone lo svolgimento già di attività qualificabili come commerciali e, quindi, la soggettività passiva dell'ente.

Attività commerciali connesse agli scopi istituzionali

Per quanto riguarda la nozione di «**attività commerciali connesse agli scopi istituzionali**», l'Agenzia delle entrate ha chiarito che la connessione con gli scopi istituzionali comporta che le attività commerciali debbano essere **strutturalmente funzionali alla manifestazione sportiva e rese in concomitanza con lo svolgimento della medesima** (cfr. Circolare n. 43/2000 e 18/2018).

Rientrano ad esempio tra tali attività:

- La somministrazione di alimenti e bevande;
- La vendita di materiali sportivi o di gadget pubblicitari;
- Le sponsorizzazioni,
- cene sociali, lotterie, ecc.

L’ambito oggettivo di applicazione del regime agevolativo: la nozione di connessione dei proventi agli scopi istituzionali

In questo senso, nella nota Circolare 18/E/2018, l’Agenzia delle Entrate afferma espressamente che:

- Non rientrano tra le attività connesse agli scopi istituzionali anche quei corsi per attività sportive che non rientrano nell’ambito delle discipline sportive riconosciute dal CONI;
- Non rientrano, parimenti, quelle attività svolte con l’impiego di strutture e mezzi organizzati per fini di concorrenzialità sul mercato.

Nella sostanza, non possono essere considerate attività commerciali connesse agli scopi istituzionali quelle dirette alla vendita di beni o alla prestazioni di servizi per le quali l’ente si avvalga di strumenti pubblicitari o comunque di diffusione di informazioni a soggetti terzi, diversi dagli associati, ovvero utilizzi strumenti propri degli operatori di mercato (es. insegne, marchi distintivi o locali attrezzati secondo gli standard concorrenziali di mercato) al fine di acquisire una clientela estranea all’ambito associativo.

Legge 398/1991: Proventi connessi alle attività istituzionali

Tipologia	Imponibile IRES	Imponibile IVA
Somministrazione alimenti e bevande effettuate nel contesto dello svolgimento attività sportiva	3%	50%
Vendita materiali sportivi	3%	50%
Sponsorizzazione	3%	50%
Cene sociali (per raccolta fondi)	3%	50%
Fitto Campi di gioco	3%	50%
Altri servizi direttamente connessi (utilizzo spogliatoi, armadietti, etc.)	3%	50%

Attività commerciali connesse agli scopi istituzionali: confronto con la normativa del terzo settore

Nella sostanza, **l'applicazione del regime di cui alla L. n. 398/1991 è limitato alle prestazioni commerciali connesse alle attività istituzionali, vale a dire a quelle attività funzionali al mondo dello sport dilettantistico, e non anche a quelle diverse.**

Di conseguenza, in caso di opzione per il regime della L. n. 398/91 (diversamente dalle attività istituzionali e "connesse"), i proventi ricavati dall'ente verrebbero tassati secondo le regole ordinarie del TUIR, senza alcuna agevolazione.

Attività commerciali connesse agli scopi istituzionali: confronto con la normativa del terzo settore

Si tratta peraltro di una limitazione che **non troverà invece applicazione per gli enti che si iscriveranno nel Registro unico del Terzo settore, posto che i regimi fiscali previsti dal CTS riguarderanno sia le attività di interesse generale (art. 5 CTS) che le attività diverse esercitate in chiave di autofinanziamento** (svolte nei limiti di cui all'art. 6 del CTS), a prescindere dall'esistenza o meno del riconoscimento delle attività da parte del CONI o della diretta connessione con le attività stesse.

In via generale, come vedremo nel prosieguo, con la riforma del Terzo settore i ricavi derivanti da attività commerciali, al ricorrere degli specifici requisiti, potranno beneficiare:

- ove siano inferiori a 130mila euro, del regime agevolato di cui all'art. 86 del CTS;

- ove si tratti di ETS non commerciale, del regime forfetario di cui all'art. 80 del CTS.

Attività commerciali connesse agli scopi istituzionali: confronto con la riforma dello Sport

Nello stesso senso, va evidenziare che anche i decreti attuativi di riforma dello Sport recano una definizione di attività sportiva più ampia – sostanzialmente coincidente con quella contenuta nell'art. 2 della Carta Europea dello Sport – indicando per tale "qualsiasi forma di attività fisica fondata sul rispetto di regole codificate che, attraverso una partecipazione organizzata o non, ha per obiettivo l'espressione o il miglioramento della condizione fisica e psichica, lo sviluppo delle relazioni sociali o l'ottenimento di risultati in competizioni di tutti i livelli.

Una definizione che si attaglia maggiormente con la previsione di cui all'art. 5, comma 1, lett. t) del CTS, piuttosto che con la definizione restrittiva adottata dal CONI per individuare le attività proprie delle ASD/SSD.

Il regime delle ASD che diventano ETS

La ASD che si iscrive nella sezione “altri ETS”, applica il seguente regime:

- **decommercializzazione dell’attività svolta nei confronti degli associati in conformità alle finalità istituzionali e non imponibilità delle quote associative**, ai sensi dell’art. 79 del CTS (analogamente a quanto previsto dai primi due commi dell’art. 148 TUIR);

- **non** troverà più applicazione la **decommercializzazione delle attività rese a fronte di corrispettivi specifici di cui all’art. 148, comma 3, Tuir**, disapplicato per tutti gli ETS;

- **non** troverà più applicazione **il regime forfetario della L. 398/1991**, ma si potrà eventualmente optare per la tassazione forfetaria dei redditi d’impresa di cui all’art. 80 CTS (coefficienti di redditività più elevati, tra il 5% e il 17%; ai ricavi vanno sommate non solo le plusvalenze, ma anche sopravvenienze attive, dividendi, interessi e proventi immobiliari);

- ai fini IVA, perde la detrazione forfettaria della L. 398/1991.

Il regime delle ASD che diventano APS

La ASD che si iscrive nella sezione delle APS (ricorrendone i requisiti), potrà mantenere un regime simile a quello originario.

In particolare:

- **potrà optare per la tassazione forfetaria delle eventuali attività commerciali in base all'art. 86 CTS, con applicazione del coefficiente di redditività del 3%.**

Al reddito così determinato non si aggiungono né le plusvalenze (che incrementano il reddito delle ASD in base alla L. 398/1991), né le sopravvenienze attive, i dividendi, gli interessi e i proventi immobiliari (che si sommano ai redditi forfettari ex art. 80 CTS degli altri ETS). Rispetto al plafond previsto dalla L. 398/1991 (400mila euro), l'opzione per il forfettario dell'art. 86 è prevista solo per le Aps con ricavi annui inferiori a 130mila;

- potrà beneficiare di una decommercializzazione analoga a quella di cui all'art. 148, comma 3, del Tuir (ai sensi dell'art. 85 del CTS);

Il regime delle ASD che diventano APS

Ai fini IVA, anziché la detrazione forfettaria al 50% (prevista per i proventi delle attività commerciali delle ASD che rientrano nel citato plafond di ricavi di 400mila euro), è previsto **l'esonero dal versamento dell'IVA e dai connessi adempimenti, nonché dalla tenuta delle scritture contabili** (salvo l'obbligo di conservazione dei documenti emessi e ricevuti). Si tratta di un regime simile a quello dei c.d. contribuenti minori (art. 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014), in forza del quale l'ASD non detrarrà l'IVA, che si trasformerà in un costo deducibile.

L'agevolazione IVA è legata all'opzione per la tassazione forfettaria IRES di cui all'art. 86 del CTS, per cui potranno beneficiarne solo le ASD con ricavi da attività commerciali inferiori a 130 mila euro.

Confronto regimi fiscali per le ASD che diventano ETS

Confronto tra art.80 CTS e L.398/91		
	ETS	ASD in 398/91
Ricavo	130.000	130.000
Imponibile fiscale	9.100	3.900
IRES (24%)	2.184	936
IRAP (3,9%)	355	152
Netto incassato	127.461	128.912
Iva	28.600	28.600
IVA da versare	28.600	14.300
Netto incassato	127.461	143.212

Confronto regimi fiscali per le ASD che diventano APS

Confronto tra art. 86 CTS e L.398/91		
	APS	ASD in 398/91
Ricavo	130.000	130.000
Imponibile fiscale	3.900	3.900
IRES (24%)	936	936
IRAP (3,9 %)	152	152
Netto incassato	128.912	128.912
Iva	0	28.600
IVA da versare	0	14.300
Netto incassato	128.912	143.212

Analisi di convenienza

Come è chiaro però, la valutazione sulla convenienza non può limitarsi ad una mera lettura dei valori numerici connessi ai diversi regimi fiscali applicabili.

Va infatti considerato complessivamente il «pacchetto» di agevolazioni – fiscali e non – che l'ASD potrebbe applicare in seguito all'entrata nel terzo settore.

Esempi concreti possono essere forniti in relazione alle situazioni specifiche che possono verificarsi in capo alle diverse ASD.

Analisi di convenienza: l'ASD che eccede il limite dei 400.000 euro

Un chiaro caso di convenienza fiscale nel passaggio al terzo settore è quello in cui l'ASD svolga senza scopo di lucro un'attività sportiva dilettantistica riconosciuta dal CONI ma produce ingenti ricavi commerciali che la portano a superare il plafond previsto dalla 398/1991 di 400.000 annui.
In tal caso, numericamente, avremo:

Confronto tra art.80 CTS e Regime Ordinario ASD		
	ETS-APS	ASD
Ricavo	500.000	500.000
Imponibile fiscale	85.000	500.000
IRES (24%)	20.400	120.000
IRAP (3,9%)	3.315	19.500
Netto incassato	476.285	360.500
Iva	110.000	110.000
IVA da versare	110.000	110.000
Netto incassato	476.285	360.500

Analisi di convenienza: l'ASD che svolge un'attività non riconosciuta dal CONI

Un ulteriore caso di convenienza fiscale nel passaggio al terzo settore è quello in cui l'ASD svolga senza scopo di lucro un'attività sportiva dilettantistica che però non rientra nelle attività riconosciute dal CONI.
Non sono infatti riconosciute dal CONI numerose attività sportive comunemente svolte dalle ASD (Yoga, Pilates, bodybuilding, ginnastica posturale…). Tale distinzione non viene invece considerata al fine dell'entrata nel terzo settore.
In tal caso, nel rispetto dei limiti quantitativi imposti, avremo 4 opzioni:

Confronto tra art.80 CTS, art.86 CTS (APS), Regime Ordinario ASD, Regime ex Art.145 TUIR				
	Art.80 CTS	Art. 86 CTS	Art.73 TUIR	Art.145 TUIR
Ricavo	130.000	130.000	130.000	130.000
Imponibile fiscale	9.100	3.900	130.000	32.500
IRES (24%)	2184	936	31.200	7.800
IRAP (3,9%)	355	152	5.070	1.267,5
Netto incassato	127.461	128.912	93.730	120.932,5
Iva	28.600	0	28.600	28.600
IVA da versare	28.600	0	28.600	28.600
Netto incassato	127.461	128.912	93.730	120.932,5

Analisi di convenienza: contestazione della connessione all'attività istituzionale

Caso analogo di convenienza è riscontrabile nel caso in cui l'agenzia delle entrate contesti all'ente la connessione dell'attività commerciale da tassare a quella istituzionale.
Come già ricordato in precedenza il regime della L.398/1991 è applicabile ai soli proventi commerciali connessi all'attività istituzionale e non già al complesso dei proventi commerciali che l'ente può realizzare.
In tal caso dunque avremo una situazione del tutto similare a quella presentata in precedenza e dunque, nel rispetto dei limiti imposti dalle rispettive fonti normative, l'ente potrà scegliere tra:

- Art.80 CTS
- Art.86 CTS
- Art.145 TUIR
- Art.73 TUIR

È possibile inoltre che solo per parte dei proventi commerciali venga contestata la connessione all'attività istituzionale. In tal caso, per la parte non contestata, rimarrà applicabile il regime ex L.398/1991.

VANTAGGI/SVANTAGGI LEGATI ALL'ACCESSO ALLA RIFORMA TERZO SETTORE

Vantaggi/ Svantaggi ai fini dell'accesso al Terzo settore

	Dentro la riforma del Terzo settore: Associazioni con la qualifica di ETS (o APS)	Fuori la riforma del Terzo settore: Associazioni prive della qualifica di ETS (e APS)
Corrispettivi specifici versati dagli associati per le attività istituzionali	Per gli **enti dotati della qualifica di APS,** è previsto un regime di decommercializzazione analogo a quello dell'art. 148, comma 3 TUIR per i corrispettivi specifici versati dagli associati per lo svolgimento delle attività istituzionali (art. 85 CTS). **Per le altre associazioni, sono decommercializzate solo le quote associative**; per le altre entrate occorre fare riferimento ai criteri dell'art. 79 CTS sulla commercialità/non commercialità dell'attività.	La possibilità di usufruire del regime di decommercializzazione di cui all'art. 148, comma 3 TUIR, rimane per le ASD che decidono di non iscriversi al RUNTS.

Vantaggi/ Svantaggi ai fini dell'accesso al Terzo settore

	Dentro la riforma del Terzo settore: Associazioni con la qualifica di ETS (o APS)	**Fuori la riforma del Terzo settore: Associazioni prive della qualifica di ETS (e APS)**
Tassazione delle attività commerciali	In caso di iscrizione al RUNTS come APS: **entro la soglia di ricavi di 130 mila euro,** scatterà il regime forfetario che prevede **l'applicazione di un coefficiente di redditività al 3%** per determinare i ricavi ai fini IRES (1% per le ODV), **la non applicazione dell'Iva sulle relative operazioni e l'esonero dalla tenuta delle scritture contabili (art. 86 CTS).** In caso di iscrizione come ETS, l'ente potrà optare **per il regime forfetario dell'art. 80** CTS, che consente di determinare i ricavi ai fini IRES applicando coefficienti di redditività a scaglioni (più favorevole rispetto all'art. 145 TUIR). Si tratta di un regime che non dispone di alcuna soglia massima di ricavi ai fini dell'accesso, risultando in questo senso più vantaggioso anche rispetto al regime di cui alla L. 398/91.	Per tutte le associazioni diverse dalle ASD, con la completa attuazione della riforma, **verrà meno la possibilità di optare per il regime forfetario della L. 398/1991.** Al di fuori del Terzo settore si applicheranno quindi le regole ordinarie del TUIR per la tassazione dei redditi d'impresa. La possibilità di optare per il regime agevolativo previsto dalla L. 398/1991 **rimane solo per le ASD che non si iscrivano al RUNTS e riguarda solo le attività istituzionali e ad esse connesse,** e prevede: l'applicazione di un coefficiente di redditività al 3% per determinare i ricavi ai fini IRES (entro la diversa soglia di 400 mila euro) e una detrazione forfetaria del 50% ai fini IVA.

Vantaggi/ Svantaggi ai fini dell'accesso al Terzo settore

	Dentro la riforma del Terzo settore: Associazioni con la qualifica di ETS (o APS)	**Fuori la riforma del Terzo settore: Associazioni prive della qualifica di ETS (e APS)**
Erogazioni liberali	Il CTS prevede specifiche agevolazioni fiscali per chi dona a favore del Terzo settore. In particolare, le persone fisiche che effettuano erogazioni liberali in favore di un ETS (comprese coop sociali ed escluse imprese sociali in forma di società) potranno, in alternativa: • dedurre l'importo erogato, nel limite del 10% del reddito; • applicare una **detrazione pari al 30% di quanto erogato**, calcolata su un limite massimo di 30 mila euro. Per i soggetti IRES si applica la sola deduzione dal reddito (sempre nel limite del 10% del reddito complessivo).	Per le generiche associazioni senza scopo di lucro, al di fuori del RUNTS **non sono previste agevolazioni per chi eroga** (salvo che siano riconosciute per il perseguimento di specifiche finalità – ad esempio la tutela dei beni culturali); Per le ASD, al di fuori del RUNTS, è prevista (sia per soggetti IRPEF che per soggetti IRES) **una detrazione del 19%, per un importo complessivo in ciascun periodo d'imposta non superiore a 1.500 euro** (art. 15, comma 1, lettera i-*ter*), del TUIR).

Vantaggi/ Svantaggi ai fini dell'accesso al Terzo settore

	Dentro la riforma del Terzo settore: Associazioni con la qualifica di ETS (o APS)	**Fuori la riforma del Terzo settore: Associazioni prive della qualifica di ETS (e APS)**
Cinque per mille	A partire dal 2022, la categoria di beneficiari degli "enti del volontariato" coinciderà con quella degli "enti del Terzo settore iscritti nel RUNTS". Sarà quindi possibile chiedere l'ammissione al contributo in sede di iscrizione al RUNTS.	Al di fuori del Terzo settore, l'associazione potrà accedere al cinque per mille **solo se rientra in una delle altre categorie di beneficiari** (i.e. ASD, ma **solo ove dotate del settore giovanile e che svolgono prevalentemente attività di avviamento e formazione allo sport dei giovani di età inferiore a 18 anni o di avviamento alla pratica sportiva per persone di età non inferiore a 60 anni, o nei confronti di soggetti svantaggiati**).

Vantaggi/ Svantaggi ai fini dell'accesso al Terzo settore

	Dentro la riforma del Terzo settore: Associazioni con la qualifica di ETS (o APS)	Fuori la riforma del Terzo settore: Associazioni prive della qualifica di ETS (e APS)
Utilizzo degli immobili	Non sono previsti vincoli di incompatibilità in riferimento alla destinazione d'uso degli immobili utilizzati dagli ETS per lo svolgimento dell'attività istituzionale, purché non di tipo produttivo e purché nell'ambito di destinazioni d'uso omogenee Inoltre, è introdotta la possibilità di ottenere l'assegnazione di immobili pubblici inutilizzati per lo svolgimento delle attività istituzionali, nonché è prevista la possibilità di ottenere in concessione beni immobili culturali dello Stato dietro pagamento di un canone agevolato ai fini della loro riconversione e riqualificazione.	Non è prevista una agevolazione analoga al di fuori del Terzo settore

Vantaggi/ Svantaggi ai fini dell'accesso al Terzo settore

	Dentro la riforma del Terzo settore: Associazioni con la qualifica di ETS (o APS)	Fuori la riforma del Terzo settore: Associazioni prive della qualifica di ETS (e APS)
Amministrazione condivisa – Pubblica Amministrazione (PP.AA.) e ETS	Il CTS introduce una serie di istituti specifici che, attraverso forme di co-programmazione, co-progettazione e accreditamento, favoriscono il coinvolgimento degli Ets da parte della PA (artt. 55-57 Cts). Si tratta di un sistema più coerente con le finalità di interesse collettivo perseguite dagli Ets, a partire dalla disapplicazione del Codice dei contratti a favore del regime di trasparenza previsto dalla legge 241/1990.	Non sono previste analoghe previsioni al di fuori del Terzo settore.

INQUADRAMENTO DELLE SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE (SSD) NEL TERZO SETTORE: L'ACCESSO NEL RUNTS COME IMPRESE SOCIALI

Le SSD nella riforma del Terzo settore

Le società sportive dilettantistiche costituite in forma di società di capitali o cooperative, pur essendo caratterizzate dall'assenza dello scopo lucrativo per espressa previsione normativa (art. 90 comma 18 lett. d della L. 289/2002), sono - dal punto di vista civilistico e fiscale - dei soggetti aventi "natura commerciale" riconducibili, in quanto società di capitali, alla disciplina contenuta nel Libro V del Codice civile.

Non potranno quindi applicarsi, salvo specifiche eccezioni, le disposizioni del TUIR proprie degli enti non commerciali (artt. 143 e 150 TUIR).

Nella sostanza, tali organismi possono naturalmente svolgere, accanto alle attività istituzionali sportive dilettantistiche così come riconosciute dal CONI, attività economiche d'impresa soggette alla disciplina ordinaria sulle II.DD. e IVA (salvo adozione del regime di cui alla L. 398/1991).

L’assenza di scopo di lucro delle SSD

Le limitazioni relative alle finalità (che deve essere non lucrativo) non significano necessariamente una barriera insuperabile in relazione alle attività commerciali che l'ente può svolgere.

La società sportiva dilettantistica non profit, infatti, è legittimata ad avviare qualsiasi tipo di attività economica compatibile e strumentale al raggiungimento del proprio oggetto statutario, nell'ottica di finanziare il perseguimento dello scopo (non lucrativo) per il quale è stata costituita.

L’assenza di scopo di lucro delle SSD

Tra le agevolazioni fiscali proprie del mondo sportivo dilettantistico di maggiore interesse per le SSD non lucrative, accanto al regime della L. 398/91, si ricorda:

- la de-commercializzazione dei corrispettivi specifici ex art. 148, comma 3 comma 3 del TUIR e art. 4 comma 4 del DPR 633/72, (i.e. art. 90, co. 1 della L. 289/2002 "Le disposizioni della L. 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, e le altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche”)
- la presunzione legale assoluta di deducibilità delle sponsorizzazioni fino a 200.000,00 euro annui quali spese pubblicitarie (art. 90 comma 8 della L. 289/2002)
- nonché la possibilità di erogare compensi, rimborsi, indennità e premi a coloro che non professionalmente prestano opera nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche.

Le SSD nella riforma del Terzo settore

In ragione della loro natura giuridica, le SSD potrebbero valutare l'accesso al Terzo settore nella veste di impresa sociale ai sensi del D.lgs. n. 112/2017.

Quest'ultima costituisce l'unica tipologia di ETS ammessa a costituirsi in forma societaria e a svolgere attività di interesse generale in forma imprenditoriale.

Tale previsione trova, del resto, conforto nelle stesse indicazioni fornite dal legislatore della riforma dello Sport che ammette espressamente la possibilità per gli enti sportivi dilettantistici di assumere la qualifica di impresa sociale (art. 6, comma 2 del Dlgs n. 36/2021).

Le imprese sociali con la riforma del Terzo settore

In attuazione della legge delega per la Riforma del Terzo settore (L. n. 106/2016) è stato emanato il D.Lgs. n. 112/2017 che riforma e riordina la disciplina in materia di impresa sociale, al fine di incentivarne lo sviluppo.

Il D.Lgs. 112/2017 ha previsto, tra l'altro:

- una revisione e un ampliamento dei campi di attività delle imprese sociali;
- uno specifico regime tributario (art. 18 del D.Lgs. n. 112/2017);
- una mitigazione del divieto di distribuire utili (art. 3, comma 3 del D.Lgs. n. 112/2017);
- la possibilità di accedere a forme di raccolta di capitali di rischio tramite portali telematici, in analogia a quanto previsto per le start-up innovative.

Il nuovo modello di impresa sociale

L'impresa sociale viene inserita a pieno titolo tra le particolari categorie di enti del Terzo settore (ETS) ed inquadrata come veste giuridica tipica per gli enti che intendono svolgere attività di interesse generale in forma di impresa.

Le imprese sociali sono regolate:

- dal D.Lgs. n. 112/2017;
- dalle norme del D.Lgs. n. 117/2017, ove compatibili con le disposizioni del D.Lgs. n. 112/2017;
- in mancanza, per gli aspetti non disciplinati, dalle norme del codice civile e relative disposizioni attuative concernenti la forma giuridica in cui l'impresa è costituita.

Le imprese sociali

La disciplina dell'impresa sociale è recata nel Dlgs 112/2017 –l'art.40 del D.lgs 117/2017 si limita ad effettuare un rinvio al suddetto decreto legislativo per la definizione della disciplina da applicare – il quale ne fornisce una definizione come organizzazione privata che esercita attività d'impresa di interesse generale, con scopi di utilità sociale e senza scopo di lucro in senso soggettivo.

Al contrario di altri ETS, le imprese sociali possono essere costituite sia nelle forme giuridiche di cui al Libro Primo del Codice civile (i.e. associazioni, comitati, fondazioni) sia attraverso le forme giuridiche disciplinate dal Libro V (società di persone, società di capitali, società cooperative).

Le imprese sociali

La qualifica di impresa sociale si acquista con l'iscrizione nell'apposita sezione istituita presso il Registro delle imprese, in cui dovranno essere depositati e tenuti aggiornati gli atti e i documenti relativi all'ente, ai sensi del Decreto Mise del 16 marzo 2018. In questo caso, l'iscrizione nella sezione speciale del Registro Imprese soddisfa il requisito dell'iscrizione nel registro unico nazionale del Terzo settore (art. 11 del D. Lgs. n. 117/2017).

L’acquisizione della qualifica di impresa sociale

Come previsto dal D.lgs. 112/2017, possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutti gli enti privati che abbiano le seguenti caratteristiche:

- esercitano in via prevalente un’attività d’impresa di interesse generale (di cui all’art. 2 del Dlgs 112/2017)
- siano senza scopo di lucro;
- abbiano finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale;
- adottino modalità di gestione responsabili e trasparenti;
- favoriscano il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle loro attività.

È inoltre previsto che per ottenere qualifica di impresa sociale l’ente debba rispettare i limiti imposti all’utilizzo di volontari nello svolgimento della propria attività.
Tale limite, all’opposto di quanto previsto per altre tipologie di enti regolate dal D.lgs. 117/2017, prevede che il numero di volontari non possa superare il numero di lavoratori dipendenti impiegati nell’ente.

L’attività di interesse generale

Come visto, alla SSD che voglia entrare nel terzo settore acquisendo la qualifica di impresa sociale è richiesto lo svolgimento in via prevalente di un’attività di impresa che sia di interesse generale.

Per attività di impresa si intende un’attività caratterizzata da tre elementi:

- l’esercizio di una attività economica diretta alla produzione o allo scambio di beni e di servizi;
- l’organizzazione dell’attività;
- la professionalità.

Non è sufficiente quindi che l’attività svolta sia effettuata con principi di economicità, è necessario che l’attività sia una vera e propria attività di impresa, svolta inoltre in maniera non saltuaria o occasionale.

È necessario inoltre che l’attività così definita abbia ad oggetto una delle attività elencate dall’art.2 del D.lgs. 112/2017. Tale elenco è una riproposizione delle attività previste dall’art.5 del CTS con la sola esclusione delle attività che per loro natura non possono essere svolte in forma di impresa (beneficenza, promozione della pace tra i popoli…)

L’attività di interesse generale

Si considera comunque di interesse generale, indipendentemente dal suo oggetto, l'attività nella quale sono occupati per oltre il 30%:

- lavoratori molto svantaggiati (privi di impiego retribuito da almeno 24 mesi ovvero da 12 mesi, se il lavoratore ha un’età compresa tra 18 e 24 anni o appartenente ad una minoranza etnica di uno Stato UE, con necessità di migliorare la propria formazione linguistica e professionale o la propria esperienza lavorativa);

- persone svantaggiate o con disabilità, nonché persone beneficiarie di protezione internazionale, persone senza fissa dimora, le quali versino in una condizione di povertà tale da non poter reperire e mantenere un'abitazione in autonomia.

La platea di cui al secondo punto è più ampia di quella del D.lgs. n. 155/2006, che si concentrava solo sui soggetti disabili.

Attività diverse

In base a quanto specificato dall'art. 2, comma 3 del D.Lgs. n. 112/2017, l'attività di interesse generale si intende esercitata in via principale quando i relativi sono superiori al 70% dei ricavi complessivi.

È quindi consentito all'impresa sociale lo svolgimento di attività diverse da quelle di interesse generale, nei limiti del 30% dei ricavi complessivi.

L’assenza di scopo di lucro

L’impresa sociale, come regola generale, deve destinare eventuali utili ed avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio (art. 3, commi 1 e 2 del D.Lgs. n. 112/2017).

Le imprese sociali costituite in forma societaria possono destinare fino al 50% dei propri utili o avanzi di gestione (art. 3, comma 3, lett. a):

- ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato dai soci, nei limiti delle variazioni dell’indice nazionale generale dei prezzi al consumo per famiglie di operai ed impiegati calcolate dall’ISTAT;

- alla distribuzione - anche mediante aumento gratuito del capitale sociale o l'emissione di strumenti finanziari - di dividendi ai soci, in misura non superiore all’interesse massimo dei buoni postali fruttiferi aumentato di 2,5% (limite analogo a quello previsto per le cooperative a mutualità prevalente).

E’ anche possibile il rimborso al socio del capitale effettivamente versato ed eventualmente rivalutato secondo gli indici ISTAT o aumentato in misura non superiore al citato limite.

L’assenza di scopo di lucro

Tutte le imprese sociali, inoltre, comprese quelle costituite in forma di associazione o fondazione, possono destinare una quota inferiore al 50% degli utili e degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti:

- ad erogazioni liberali in favore di enti del Terzo settore diversi dalle imprese sociali, che non siano fondatori, associati, soci dell’impresa sociale o società da questa controllate, finalizzate alla promozione di specifici progetti di utilità sociale.

L’assenza di scopo di lucro

L’art. 3 prevede alcune ipotesi di distribuzione indiretta di utili, tra le quali rientrano:

- la corresponsione ad amministratori, sindaci e a chiunque rivesta cariche sociali di compensi non proporzionati all’attività svolta, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze;

- la corresponsione ai lavoratori subordinati o autonomi di retribuzioni o compensi superiori del 40% rispetto a quelli previsti, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi, salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle attività di cui all’art. 2, comma 1, lett. b), g) o h) (interventi e prestazioni sanitarie; formazione universitaria e post-universitaria; ricerca scientifica di particolare interesse sociale);

- la remunerazione degli strumenti finanziari diversi dalle azioni o quote, a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, in misura superiore a 2 punti rispetto al limite massimo previsto per la distribuzione di dividendi dal comma 3, lettera a);

L’assenza di scopo di lucro

- l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale;

- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, a condizioni più favorevoli di quelle di mercato, a soci, associati o partecipanti, ai fondatori, ai componenti gli organi amministrativi e di controllo, a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, ai loro parenti entro il terzo grado ed ai loro affini entro il secondo grado, nonché alle società da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate, esclusivamente in ragione della loro qualità, salvo che tali cessioni o prestazioni non costituiscano l'oggetto dell'attività di interesse generale;

- la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di 4 punti al tasso annuo di riferimento.

Costituzione

L’impresa sociale, qualsiasi sia la forma giuridica, è costituita con atto pubblico, così come per atto pubblico devono essere redatte le relative modifiche statutarie.

L’atto costitutivo deve essere depositato:
- entro trenta giorni,
- a cura del notaio o degli amministratori,
- presso l'ufficio del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede legale, per l'iscrizione in apposita sezione.

Al riguardo, va ricordato come nel Codice del Terzo settore sia espressamente previsto (art. 11 comma 3 del DLgs. 117/2017) che detta iscrizione soddisfa, per le imprese sociali, il requisito dell'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore.

Costituzione

L'ufficio del registro delle imprese che riceve la domanda di deposito, prima di procedere all'iscrizione nell'apposita sezione, ne verifica la completezza formale e la presenza nell'atto costitutivo dell'oggetto sociale e dell'assenza dello scopo di lucro in base alle disposizioni del D.Lgs. 112/2017 (art. 4 del decreto Mise 16 marzo 2018).

L'ufficio del registro imprese acquisisce una dichiarazione del rappresentante legale dell'ente relativa all'eventuale iscrizione presso un'altra sezione RUNTS.

Dal momento che gli ETS possono essere iscritti in una sola sezione del RUNTS (ad eccezione delle reti associative), se l'ente risulta iscritto in una diversa sezione, l'iscrizione è comunicata al competente ufficio del RUNTS, che provvede a cancellare l'ente dalla diversa sezione.

Laddove ne ravvisi la necessità, l'ufficio del registro delle imprese può invitare l'impresa sociale a completare, modificare o integrare la domanda entro un congruo termine, trascorso il quale, con provvedimento motivato, rifiuta il deposito dell'atto nella sezione delle imprese sociali.

INQUADRAMENTO DELLE ASSOCIAZIONI CULTURALI NEL REGISTRO UNICO NAZIONALE DEL TERZO SETTORE

Gli enti culturali
nella riforma del Terzo settore

Al contrario di quanto previsto per ASD/SSD, per la generalità degli enti associativi (es. associazioni bandistiche, cori amatoriali e filodrammatiche) e pro-loco, il Codice del Terzo settore dispone espressamente l'abrogazione dell'agevolazione ai fini IRES e IVA di cui alla L. n. 398/1991.

Ciò in quanto l'art. 102, comma 2, lett. e) e f), D.Lgs. n. 117/2017 abroga l'art. 9-bis Dl 417/1991 che, in forza di un rinvio espresso, consentiva alla **generalità degli enti non profit** di beneficiare del regime di cui alla citata L. 398/1991.

Gli enti culturali nella riforma del Terzo settore

In particolare:

- l'articolo 102, comma 2, lettera e) del D.Lgs. n. 117/2017 abroga l'articolo 9-bis del D.l. n. 417/1991, che aveva esteso alla generalità delle associazioni senza fini di lucro e pro-loco il regime della L. n. 398/1991;

- l'art. 102, comma 2, lett. f) del D.Lgs. n. 117/2017 abroga l'articolo 2, comma 31, della legge 350/2003, che aveva esteso anche alle associazioni bandistiche, cori amatoriali e filodrammatiche il regime agevolativo di cui alla L. n. 398/1991.

Tale abrogazione **non è attualmente efficace** ma avrà effetto a partire dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea. Allo stato attuale è quindi ancora possibile per tali enti associativi fruire di questo regime.

Gli enti culturali nella riforma del Terzo settore

Nella sostanza, anche gli enti culturali sono dunque chiamati a valutare l'eventuale ingresso nel terzo settore al fine di applicare le specifiche disposizioni fiscali dettate dal D.lgs. 117/2017 per gli ETS.

L'ingresso di tali enti nel terzo settore è possibile in quanto le attività già svolte dalle associazioni culturali possono essere ricondotte a più attività di interesse generale tra quelle previste all'art.5 del codice.

In particolare:

- **lett. d)** – educazione, istruzione e formazione professionale, ai sensi della legge 28 marzo 2003, n.53, e successive modificazioni, nonché le attività culturali di interesse sociale con finalità educativa

- **lett. i)** – organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di particolare interesse sociale, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato e delle attività di interesse generale;

Gli enti culturali nella riforma del Terzo settore

Così come visto per le ASD, anche gli enti culturali potrebbero poi valutare l'ingresso nel RUNTS nella specifica sezione dedicata alle APS.

La qualifica di APS, come detto in riferimento agli enti sportivi, consentirebbe a tali realtà di applicare la disciplina del CTS, nonché i regimi forfetari previsti per questa specifica tipologia di enti.

Grazie per la vostra attenzione

Avv. Jessica Pettinacci

e-IUS
Sede Legale: Via dei Redentoristi 9 00186 Roma
Sito Web: https://e-ius.it/
E-mail: info@e-ius.it
Tel. +39 06 89131373

© 2022, e-IUS - Tutti i diritti riservati. Questo documento è protetto da copyright.
Nessuna parte di esso può essere modificato, riprodotto o distribuito in qualunque forma o con qualunque mezzo, senza previa autorizzazione scritta di e-IUS.