

Il Terzo settore e le Sezioni CAI

Questo dossier commentato ha lo scopo di illustrare i contenuti del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 “Codice del Terzo settore” (come successivamente modificato e integrato) al fine di valutarne l’eventuale applicazione alle Sezioni del Club Alpino Italiano.

Il Codice del Terzo settore: sintesi del contenuto

La materia era *precedentemente* disciplinata, oltre che dal codice civile, da numerose disposizioni legislative, riconducibili fondamentalmente a tre figure giuridiche:

- le associazioni di volontariato (legge 11 agosto 1991, n. 266);
- le associazioni di promozione sociale – APS (legge 7 dicembre 2000, n. 383);
- le organizzazioni non lucrative di utilità sociale – ONLUS (decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, articoli da 10 a 29).

Il Codice del Terzo settore riordina la materia, creando la figura degli “enti del Terzo settore (ETS)”, a loro volta articolati in varie forme giuridiche (art. 4). Quelle che eventualmente possono interessare le Sezioni del CAI sono le seguenti:

- organizzazione di volontariato - ODV;
- associazione di promozione sociale - APS;
- associazione, riconosciuta o non riconosciuta.

L’**articolo 4** precisa che sono riconosciuti ETS quegli enti 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, e che siano iscritti nel registro unico nazionale del Terzo settore.

Si precisa che il CAI - Sede centrale, essendo classificato nell’ordinamento statale quale “ente pubblico non economico”, non può essere considerato ETS in quanto sono escluse da tale qualifica le amministrazioni pubbliche (art. 4, co. 2).

L’**articolo 5** indica l’elenco delle attività di interesse generale che gli ETS esercitano in via esclusiva o principale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. Quelle riferibili alle Sezioni CAI potrebbero essere ricomprese tra una di quelle indicate alle seguenti lettere *e*), *f*), *i*) e *k*):

e) interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell’ambiente e all’utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali (... *omissis*...);

f) interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio;

i) organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, incluse attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato e delle attività di interesse generale di cui al presente articolo;

k) organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso.

I successivi **articoli da 6 a 19** recano le disposizioni di **carattere generale** applicabili agli ETS (scritture contabili, bilancio, libri sociali obbligatori, lavoro, e figura del volontario).

Gli **articoli da 20 a 31** riguardano le **associazioni**, riconosciute o non riconosciute, nonché le fondazioni, disponendo in tema di atto costitutivo e statuto (art. 21), acquisto della personalità giuridica (art. 22), ordinamento e amministrazione (artt. 23-31).

Specifiche disposizioni sono contenute agli articoli 32-34 per le **organizzazioni di volontariato** (ODV) e agli articoli 35-36 per le **associazioni di promozione sociale** (APS).

Gli articoli da 45 a 54 disciplinano il Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS), composto da sette sezioni (art. 46, co. 1), di cui una relativa alle organizzazioni di volontariato (*lett. a*), una alle associazioni di promozione sociale (*lett. b*) e una per gli altri enti del Terzo settore (*lett. g*), in cui confluiscono le associazioni, riconosciute e non, che vogliono essere qualificate come ETS.

Il Titolo X (artt. da 79 a 89) riguarda il **regime fiscale** degli enti del Terzo settore.

Si tratta, tuttavia, di disposizioni la cui applicazione/efficacia risulta ancora “sospensivamente condizionata”, in quanto l’articolo 104, comma 2, del Codice precisa che “*le disposizioni del titolo X (...) si applicano agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea prevista dall'articolo 101, comma 10, e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto Registro*”.

Le norme degli articoli citati sono un po’ il “riassunto” delle norme preesistenti, peraltro ancora in vigore fino a quando non si espleterà l’iter sopra indicato.

Tuttavia il legislatore ha in realtà aggiunto alcuni parametri più specifici per definire in modo diverso la differenza tra operazioni non commerciali e commerciali, oppure per definire i parametri del regime forfettario (art. 80 per gli ETS in generale ed art. 86 per le ODV e le APS) e quindi i livelli di tassazione per le imposte dirette.

Per quanto riguarda l’IVA invece non è stato apportato particolari modifiche.

Si precisa che il regime di agevolazioni fiscali previsto dalla legge n. 398 del 1991 non è più applicabile se non alle ASD (Associazioni sportive dilettantistiche affiliate a CONI).

Le disposizioni richiamate al comma 10 dell’articolo 101 riguardano, tra l’altro, la definizione di attività non commerciale (art. 79, co. 2-*bis*), il regime forfettario degli enti del Terzo settore non commerciali (art. 80) e il regime forfettario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato (art. 86).

In sostanza, sino all’autorizzazione della Commissione europea e alla effettiva operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore continueranno ad applicarsi le vigenti disposizioni fiscali in materia.

Infatti l’articolo 102, comma 1, del Codice abroga la legge n. 266 sul volontariato e la legge n. 383 sulle APS, salvo alcune norme relative alle disposizioni di carattere fiscale (comma 2).

Per quanto riguarda le ONLUS, l’articolo 89, comma 7, precisa che le disposizioni normative vigenti riferite alle ONLUS si intendono riferite agli enti non commerciali del Terzo settore di cui all’articolo 82, comma 1 (*Disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali*) e contestualmente sostituisce nel TUIR la definizione di “organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS)” con quella di “enti del Terzo settore di natura non commerciale”.

Tuttavia anche il regime fiscale in favore delle ONLUS (artt. da 10 a 29 del D.Lgs. n. 460 del 1997) continua ad applicarsi in via transitoria (art. 102, co. 2).

Le eventuali opportunità per le Sezioni CAI

Prima di analizzare specificamente obblighi e doveri, agevolazioni e vantaggi nell'assumere la qualifica di "Ente del Terzo settore", appare opportuno ricordare come, nel corso del 100° Congresso nazionale del CAI tenutosi a Firenze nel 2015, il Gruppo di lavoro "Quale volontariato" ha evidenziato come fosse variegata la natura giuridica delle Sezioni (associazioni con o senza personalità giuridica, associazioni di volontariato ODV, associazioni di promozione sociale APS).

L'assunzione di una qualifica giuridica speciale era sostanzialmente legata ai vantaggi in termini di regime fiscale che le singole tipologie determinavano.

Dopo una illustrazione sommaria delle disposizioni del Codice del Terzo settore, appare evidente che il Codice inquadra – per quanto riguarda le Sezioni CAI – tre possibili figure giuridiche: organizzazione di volontariato, associazione di promozione sociale, associazione (riconosciuta e non).

Appare altresì evidente che **non sussiste alcun obbligo giuridico** per una Sezione CAI di assumere la veste di ente del Terzo settore – ETS: eventualmente si tratta di una opportunità che le singole Sezioni potranno valutare.

Qualora una Sezione volesse qualificarsi come organizzazione di volontariato (ODV) o associazione di promozione sociale (APS), deve far riferimento, oltre alle disposizioni di carattere generale (artt. 6-16), a quelle particolari contenute, rispettivamente, agli articoli da 32 a 34 e da 35 a 36, nonché ai specifici regimi fiscali (art. 84 per ODV, art. 85 per APS, art. 86 per entrambe) e generali per gli enti del Terzo settore (artt. 79, 80, 82 e 83).

Qualora una Sezione volesse qualificarsi come ETS nella forma di semplice associazione (riconosciuta e non riconosciuta) soggiace alle disposizioni di carattere generale per tutti gli ETS (artt. 6-16), a quelle specifiche previste per le associazioni e per le fondazioni (artt. da 20 a 31), nonché al regime fiscale indicato agli articoli 79, 80, 82, 83 e 87).

Qualora una Sezione non volesse qualificarsi come ETS nelle forme previste (associazione, organizzazione di volontariato, associazione di promozione sociale) continua a sottostare alla ordinaria normativa vigente prevista per le associazioni (riconosciute e non) e all'ordinario regime fiscale per esse previsto.

In questo ultimo caso va valutata molto bene che tipo di attività svolge, perché a parte le quote sociali tutte le altre forme di entrate per le attività normali (gite, corsi, convenzioni) verrebbero attratte nella sfera delle attività commerciali e quindi perderebbe la sua qualifica di ente non profit.

Vanno tuttavia precisati alcuni requisiti giuridici richiesti dal Codice per le ODV e per le APS, considerando che alcune Sezioni hanno precedentemente assunto questa veste giuridica.

L'articolo 32, comma 1, qualifica quali **organizzazioni di volontariato** "gli enti del Terzo settore costituiti in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, (...) per lo

svolgimento prevalentemente in favore di terzi di una o più attività di cui all'articolo 5, avvalendosi in modo prevalente dell'attività di volontariato dei propri associati o delle persone aderenti agli enti associati”.

Ai sensi dell'articolo 35 le **associazioni di promozione sociale** sono “enti del Terzo settore costituiti in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta (...) per lo 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 dei propri associati o delle persone aderenti agli enti associati”.

Da tale formulazione del testo sembrerebbe di difficile attribuzione alle Sezioni CAI la qualifica di ODV in quanto l'attività viene svolta prevalentemente nei confronti dei propri associati e non in favore di terzi (tale previsione è invece valida, ad esempio, per il Corpo nazionale del soccorso alpino e speleologico, sezione nazionale del CAI).

Peraltro la circolare n. 20 del 27 dicembre 2018 del Ministero del lavoro precisa che “con riguardo alle particolari categorie di ETS, nel confermare l'orientamento già espresso nella nota n. 12604 del 29 dicembre 2017 in ordine alla forma giuridica necessaria ai fini della costituzione di un'organizzazione di volontariato, ovvero quella associativa, appare doveroso evidenziare che gli statuti delle ODV devono necessariamente conformarsi al dettato dell'articolo 32, comma 1, con specifico riguardo alle finalità perseguite e alle modalità di svolgimento delle attività di interesse generale (attraverso, cioè, l'apporto prevalente dei volontari associati)”.

La figura di ODV potrebbe non essere condivisa e quindi rifiutata dall'Ufficio regionale del RUNTS in sede di deposito da parte del notaio dell'atto costitutivo (art. 22, co. 2) o di trasmigrazione dei registri esistenti (art. 54). Peraltro il notaio stesso, nel ricevere l'atto costitutivo di una associazione deve verificare la sussistenza delle condizioni previste per legge per la costituzione dell'ente (e in particolare del requisito di patrimonio minimo non inferiore a 15.000 euro). Per un ente costituito nella forma di ODV il notaio, verificato che l'ente non svolge una delle attività indicate all'articolo 5 del Codice del Terzo settore prevalentemente in favore di terzi dovrebbe astenersi dal prosieguo degli atti.

Nelle pagine successive si cerca di illustrare gli effetti (obblighi, doveri, vantaggi, agevolazioni) che ciascuna possibile qualifica giuridica di ente del Terzo settore determinerebbe, così come si cerca di evidenziare le analoghe corrispondenze qualora *non* si dovesse assumere la qualifica di ETS.

Disposizioni di carattere generale per tutti gli enti del Terzo settore

L'**articolo 7** disciplina la **raccolta fondi** intesa quale il complesso delle attività ed iniziative poste in essere da un ente del Terzo settore al fine di finanziare le proprie attività di interesse generale, anche attraverso la richiesta a terzi di lasciti, donazioni e contributi di natura non corrispettiva. Gli enti del Terzo settore, possono realizzare attività di raccolta fondi anche in forma organizzata e continuativa, anche mediante sollecitazione al pubblico o attraverso la

cessione o erogazione di beni o servizi di modico valore, impiegando risorse proprie e di terzi, inclusi volontari e dipendenti, nel rispetto dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con i sostenitori e il pubblico, in conformità a linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentiti la Cabina di regia di cui all'articolo 97 e il Consiglio nazionale del Terzo settore.

Dalla formulazione del testo sembrerebbe che la raccolta fondi possa essere effettuata in modo più libero rispetto alla normativa preesistente. Tuttavia va evidenziato il concetto di **modico valore** che deve essere riferito ai beni o servizi in oggetto.

L'**articolo 8** riguarda la destinazione del patrimonio, vietando la distribuzione, anche indiretta, di utili.

L'**articolo 9** interviene in merito alla **devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento**, stabilendo che esso è devoluto, previo parere positivo dell'Ufficio regionale del Registro unico nazionale del Terzo settore - RUNTS (art. 45, co. 1), e salva diversa destinazione imposta dalla legge, ad altri enti del Terzo settore secondo le disposizioni statutarie o dell'organo sociale competente o, in mancanza, alla Fondazione Italia Sociale. Il parere è reso entro trenta giorni dalla data di ricezione della richiesta che l'ente interessato è tenuto a inoltrare al predetto Ufficio con raccomandata a/r o secondo le disposizioni previste dal decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, decorsi i quali il parere si intende reso positivamente. Gli atti di devoluzione del patrimonio residuo compiuti in assenza o in difformità dal parere sono nulli.

Appare evidente che questa disposizione confligge con quanto previsto dall'**articolo 46, comma 3, del Regolamento generale** del CAI ove il GR non fosse esso stesso ETS; in particolare il **comma 3** prevede che le attività patrimoniali nette, risultanti dalla liquidazione, sono assunte in consegna e amministrare per non più di tre anni dal CDR e dopo tale periodo restano acquisite al patrimonio del GR interessato.

Tale principio è previsto all'articolo 31 dello statuto-tipo di una sezione.

Qualora una Sezione assumesse la veste di ETS, deve modificare il proprio statuto (art. 30) facendo espresso riferimento per il caso di scioglimento alle modalità di cui all'articolo 9 del Codice del Terzo settore (parere all'ufficio Regionale del RUNTS). Decorsi i 30 giorni dalla data di ricezione della richiesta senza alcuna osservazione, il parere si ritiene positivo (silenzio-assenso).

Poiché l'articolo 9 del Codice prevede che il patrimonio sia devoluto ad un altro ente del Terzo settore, considerando che ai sensi dell'art. 27, co. 3, del Regolamento generale del CAI il Gruppo regionale (GR) acquisisce tale patrimonio, ne consegue che la devoluzione del patrimonio di una Sezione-ETS entro il "perimetro del Sodalizio" sarà ammissibile - previo, ovviamente, positivo parere dell'Ufficio regionale del RUNTS - ove il GR assumerà la qualifica di ETS.

I Gruppi Regionali dovrebbero comunque far parte degli ETS, quanto meno per gli aspetti relativi alla devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento, sia per la rappresentanza delle sezioni che sceglieranno di diventare ETS, sia per le sezioni che non lo sceglieranno.

Ai sensi dell'**articolo 11** gli enti del Terzo settore si iscrivono nel registro unico nazionale del Terzo settore ed indicano gli estremi dell'iscrizione negli atti, nella corrispondenza e nelle

comunicazioni al pubblico. Analogamente l'**articolo 12** dispone che la denominazione sociale, in qualunque modo formata, deve contenere l'indicazione di ente del Terzo settore o l'acronimo ETS. Di tale indicazione deve farsi uso negli atti, nella corrispondenza e nelle comunicazioni al pubblico.

L'**articolo 13** disciplina le **scritture contabili** e il bilancio, stabilendo che gli enti del Terzo settore devono redigere il bilancio di esercizio formato:

- dallo stato patrimoniale,
- dal rendiconto finanziario, con l'indicazione, dei proventi e degli oneri, dell'ente,
- e dalla relazione di missione che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.

Il bilancio degli enti del Terzo settore **con** ricavi, rendite, proventi o **entrate** comunque denominate **inferiori a 220.000 euro** può essere redatto nella forma del **rendiconto per cassa** (comma 2).

Il bilancio dovrà essere redatto in conformità alla modulistica che sarà definita con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito il Consiglio nazionale del terzo settore (comma 3).

Gli enti del Terzo settore non iscritti nel registro delle imprese devono depositare il bilancio presso il registro unico nazionale del Terzo settore (comma 7).

L'**articolo 14** riguarda il bilancio sociale.

Gli enti del Terzo settore **con** ricavi, rendite, proventi o **entrate** comunque denominate **superiori ad 1 milione di euro** devono depositare presso il registro unico nazionale del Terzo settore, e pubblicare nel proprio sito internet, il bilancio sociale redatto secondo linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali (comma 1).

Gli enti del Terzo settore **con** ricavi, rendite, proventi o **entrate** comunque denominate **superiori a centomila euro annui** devono in ogni caso pubblicare annualmente e tenere aggiornati nel proprio sito internet gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati.

Oltre le scritture prescritte negli articoli 13, 14 e 17, comma 1, l'**articolo 15** prevede che gli enti del Terzo settore devono tenere i seguenti libri sociali obbligatori:

- a) il libro degli associati o aderenti;
- b) il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee, in cui devono essere trascritti anche i verbali redatti per atto pubblico;
- c) il libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di amministrazione, dell'organo di controllo, e di eventuali altri organi sociali.

L'**articolo 17** autorizza gli enti del Terzo settore ad avvalersi di volontari nello svolgimento delle proprie attività, iscrivendo in un apposito registro i volontari che svolgono la loro attività in modo non occasionale. Dopo aver descritto al comma 2 la figura del volontario (*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), il comma 3 precisa che l'attività del volontario non può essere retribuita in alcun modo nemmeno dal beneficiario, prevedendo il rimborso dall'ente del Terzo settore tramite il quale svolge l'attività soltanto delle spese effettivamente sostenute e documentate per l'attività prestata, entro limiti massimi e alle condizioni preventivamente stabilite dall'ente medesimo. Sono in ogni caso vietati rimborsi spese di tipo forfetario. Inoltre le spese sostenute dal volontario possono essere rimborsate anche a fronte di una autocertificazione, purché non superino l'importo di 10 euro giornalieri e 150 euro mensili.

Disposizioni per le associazioni, riconosciute e non, del Terzo settore

L'**articolo 21** elenca il contenuto dell'atto costitutivo di una associazione del Terzo settore.

L'**articolo 22** riguarda l'acquisizione della personalità giuridica per una associazione del Terzo settore. Sicuramente si tratta di una forma di semplificazione, in quanto per le associazioni (e anche le fondazioni) del Terzo settore si acquisisce la personalità giuridica direttamente con l'iscrizione nel registro unico nazionale del Terzo settore, in deroga alle procedure previste dal decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361.

In proposito si segnala che il comma 1-*bis* dell'articolo 22, introdotto dal cd. decreto "correttivo" (Decreto Legislativo n.105/2018) del CTS, reca una disposizione in tema di associazioni (e fondazioni) del Terzo settore, già in possesso della personalità giuridica ai sensi del D.P.R. n. 361/2000, che ottengono l'iscrizione nel RUNTS, prevedendo espressamente per tali associazioni (e fondazioni) la sospensione dell'efficacia dell'iscrizione nei Registri delle persone giuridiche di cui al D.P.R. n.361/2000 fintanto che sia mantenuta l'iscrizione nel RUNTS. Nel periodo di sospensione, le predette associazioni (e fondazioni) non perdono la personalità giuridica acquisita con la pregressa iscrizione e le norme di cui al citato D.P.R. n. 361/2000 non trovano applicazione.

Sempre in merito all'acquisizione della personalità giuridica, l'articolo 22 precisa altresì gli adempimenti in carico al notaio in caso di nuova costituzione, tra i quali la verifica del **patrimonio minimo** per il conseguimento della personalità giuridica, che deve ammontare ad una somma liquida e disponibile **non inferiore a 15.000 euro** per le associazioni. Se tale patrimonio è costituito da beni diversi dal denaro, il loro valore deve risultare da una relazione giurata, allegata all'atto costitutivo, di un revisore legale o di una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro (comma 4).

Di rilievo appare la disposizione contenuta al comma 7, in base alla quale nelle **associazioni riconosciute** come persone giuridiche, per le **obbligazioni** dell'ente **risponde soltanto l'ente** con il suo patrimonio.

L'**articolo 23** riguarda la procedura di ammissione nelle associazioni, disponendo che, se l'atto costitutivo o lo statuto non dispongono diversamente, in un'associazione, riconosciuta o non riconosciuta, del Terzo settore l'ammissione di un nuovo associato è fatta con deliberazione

dell'organo di amministrazione su domanda dell'interessato. La deliberazione è comunicata all'interessato ed annotata nel libro degli associati.

Secondo quanto disposto dall'**articolo 24, comma 1**, nell'assemblea delle associazioni, riconosciute o non riconosciute, del Terzo settore hanno **diritto di voto** tutti coloro che sono iscritti da almeno tre mesi nel libro degli associati, salvo che l'atto costitutivo o lo statuto non dispongano diversamente. Tale deroga sembra poter superare quanto previsto dall'articolo 9, comma 4, dello statuto del CAI (oltre che in quelli sezionali) che esclude il diritto di voto per i soci non maggiorenni.

Analoga deroga è prevista per la rappresentanza in assemblea mediante **delega** scritta (**comma 3**), peraltro eventualmente prevista per gli statuti sezionali.

L'**articolo 25** elenca le competenze inderogabili dell'assemblea delle associazioni, riconosciute o non riconosciute, del Terzo settore. Tra queste la nomina dei componenti degli organi sociali (co. 1, lett. *a*).

Non sembrerebbero sorgere problemi con lo statuto-tipo sezionale in quanto è stabilito che il presidente sezionale sia eletto dall'Assemblea (art. 14) o in alternativa dal Consiglio direttivo (art. 19).

Un altro aspetto conflittuale con le norme CAI riguarda le competenze dell'Assemblea in merito all'**esclusione del socio** (art. 25, co. 1, lett. *e*), che l'articolo 12, comma 3, del Regolamento disciplinare del CAI pone la **radiazione** in capo al Comitato Direttivo Centrale.

Il comma 2 reca tuttavia una **deroga** per le associazioni che hanno un **numero di associati non inferiore a cinquecento**, disponendo che gli atti costitutivi o gli statuti possono disciplinare le competenze dell'assemblea anche in deroga a quanto stabilito al comma precedente, nel rispetto dei principi di democraticità, pari opportunità ed eguaglianza di tutti gli associati e di elettività delle cariche sociali.

L'**articolo 26** stabilisce che nelle associazioni, riconosciute o non riconosciute, del Terzo settore deve essere nominato un organo di amministrazione, la cui nomina degli amministratori spetta all'assemblea, salvo la deroga prevista dall'articolo 25, comma 2.

Gli articoli 27, 28 e 29 hanno disposto, rispettivamente, in tema di conflitto di interessi, i responsabilità e di denuncia al tribunale e ai componenti dell'organo di controllo.

L'articolo 30 prevede che nelle associazioni, riconosciute o non riconosciute, del Terzo settore, la nomina di un **organo di controllo**, anche monocratico, è obbligatoria quando siano superati per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:

- a) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 110.000,00 euro;
- b) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 220.000,00 euro;
- c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

L'obbligo cessa se, per due esercizi consecutivi, i predetti limiti non vengono superati.

Infine, ai sensi dell'**articolo 31**, le associazioni, riconosciute o non riconosciute del Terzo settore devono nominare un revisore legale dei conti o una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro quando superino per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:

- a) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 1.100.000,00 euro;
- b) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 2.200.000,00 euro;
- c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 12 unità.

Tale obbligo cessa se, per due esercizi consecutivi, i predetti limiti non vengono superati.

Il Registro unico nazionale del Terzo settore

Da quanto suesposto appare evidente che il punto centrale del Codice del Terzo settore è individuabile nella realizzazione ed operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS).

In realtà il Registro è “formalmente” istituito presso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali dall'**articolo 45**, ma poiché è operativamente gestito su base territoriale e con modalità informatiche in collaborazione con ciascuna Regione e Provincia autonoma, la norma demanda al esse l'individuazione, entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, della struttura competente, che assume la denominazione di “Ufficio regionale del Registro unico nazionale del Terzo settore”, e nel caso delle due province autonome, di “Ufficio provinciale del Registro unico nazionale del Terzo settore”.

A sua volta il Registro è articolato in sette sezioni riferite alle varie forme giuridiche degli ETS (art. 46).

Gli articoli da 47 a 52 definiscono le modalità di iscrizione, contenuto, aggiornamento, cancellazione, ecc.

Ai fini dell'effettiva operatività del Registro appare fondamentale quanto disposto all'**articolo 53**: “Entro un anno dalla data di entrata in vigore del Codice, il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, previa intesa in sede di Conferenza Stato-Regioni, definisce, con proprio decreto, la procedura per l'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore, individuando i documenti da presentare ai fini dell'iscrizione e le modalità di deposito degli atti, nonché le regole per la predisposizione, la tenuta, la conservazione e la gestione del Registro unico nazionale del Terzo settore finalizzate ad assicurare l'omogenea e piena conoscibilità su tutto il territorio nazionale degli elementi informativi del registro stesso e le modalità con cui è garantita la comunicazione dei dati tra il registro delle Imprese e il Registro unico nazionale del Terzo settore con riferimento alle imprese sociali e agli altri enti del Terzo settore iscritti nel registro delle imprese (comma 1).

Le Regioni e le province autonome entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto di cui al comma 1 disciplinano i procedimenti per l'emanazione dei provvedimenti di iscrizione e di cancellazione degli enti del Terzo settore; entro sei mesi dalla predisposizione della struttura informatica rendono operativo il Registro (comma 2).

Inoltre, l'**articolo 54** stabilisce che con il decreto previsto dall'articolo 53 vengono disciplinate le modalità con cui gli enti pubblici territoriali provvedono a comunicare al Registro unico nazionale del Terzo settore i dati in loro possesso degli enti già iscritti nei registri speciali delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale esistenti al giorno

antecedente l'operatività del Registro unico nazionale degli enti del Terzo settore (c.d. trasmigrazione dei registri esistenti).

Infatti l'**articolo 101** (*Norme transitorie e di attuazione*) dispone che ogni riferimento nel decreto al Registro unico nazionale del Terzo settore diviene efficace dalla sua operatività ai sensi dell'articolo 53, comma 2.

Il comma 2 stabilisce che fino all'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore, continuano ad applicarsi le norme previgenti ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione degli enti nei Registri Onlus, Organizzazioni di Volontariato, Associazioni di promozione sociale che si adeguano alle disposizioni inderogabili del presente decreto entro ventiquattro mesi dalla data della sua entrata in vigore. Entro il medesimo termine, esse possono modificare i propri statuti con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria al fine di adeguarli alle nuove disposizioni inderogabili o di introdurre clausole che escludono l'applicazione di nuove disposizioni derogabili mediante specifica clausola statutaria.

Inoltre il comma 3 stabilisce che il requisito dell'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore previsto dal presente decreto, nelle more dell'istituzione del Registro medesimo, si intende soddisfatto da parte delle reti associative e degli enti del Terzo settore attraverso la loro iscrizione ad uno dei registri attualmente previsti dalle normative di settore.

Da quanto esposto appare chiaro che l'operatività del Registro non sarà immediata (ai primi di marzo 2019 il Ministero del lavoro e Unioncamere hanno sottoscritto una convenzione che affida ad Unioncamere la gestione informatica del RUNTS.

Riveste particolare importanza quanto disposto al comma 2 dell'articolo 101 in quanto – nelle more dell'operatività del Registro – le Onlus (ora enti non commerciali del Terzo settore), le Organizzazioni di volontariato e le Associazioni di promozione sociale possono **modificare** i propri **statuti** con le modalità e le maggioranze previste per le **deliberazioni dell'assemblea ordinaria** (anziché straordinaria) al fine di adeguarli alle nuove disposizioni inderogabili o di introdurre clausole che escludono l'applicazione di nuove disposizioni derogabili mediante specifica clausola statutaria, come peraltro precisato nella **circolare n. 20 del 27 dicembre 2018** del Ministero del lavoro e delle politiche sociali. Il termine per le modifiche statutarie è indicato al 2 agosto 2019.

Le organizzazioni di volontariato - ODV

Gli articoli da 32 a 34 recano disposizioni particolari per le Organizzazioni di volontariato.

Come precedentemente riportato, l'**articolo 32** stabilisce che le organizzazioni di volontariato sono enti del Terzo settore costituiti in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, da un numero non inferiore a sette persone fisiche o a tre organizzazioni di volontariato, per lo svolgimento prevalentemente in favore di terzi di una o più attività di cui all'articolo 5, avvalendosi in modo prevalente dell'attività di volontariato dei propri associati o delle persone aderenti agli enti associati (comma 1).

Se successivamente alla costituzione il numero degli associati diviene inferiore a quello stabilito nel comma 1, esso deve essere integrato entro un anno, trascorso il quale

l'organizzazione di volontariato è cancellata dal Registro unico nazionale del Terzo settore se non formula richiesta di iscrizione in un'altra sezione del medesimo (comma 1-*bis*).

Gli atti costitutivi delle organizzazioni di volontariato possono prevedere l'ammissione come associati di altri enti del Terzo settore o senza scopo di lucro, a condizione che il loro numero non sia superiore al cinquanta per cento del numero delle organizzazioni di volontariato (comma 2).

La denominazione sociale deve contenere l'indicazione di organizzazione di volontariato o l'acronimo ODV. L'indicazione di organizzazione di volontariato o l'acronimo ODV, ovvero di parole o locuzioni equivalenti o ingannevoli, non può essere usata da soggetti diversi dalle organizzazioni di volontariato (comma 3).

Alle organizzazioni di volontariato che svolgono l'attività di cui all'articolo 5, comma 1, lettera y), le norme del presente capo si applicano nel rispetto delle disposizioni in materia di protezione civile e alla relativa disciplina si provvede nell'ambito di quanto previsto dall'articolo 1, comma 1, lettera d), della legge 16 marzo 2017, n. 30 (comma 4).

L'**articolo 33** (*Risorse*) prevede che le organizzazioni di volontariato possono assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo o di altra natura esclusivamente nei limiti necessari al loro regolare funzionamento oppure nei limiti occorrenti a qualificare o specializzare l'attività svolta. In ogni caso, il numero dei lavoratori impiegati nell'attività non può essere superiore al cinquanta per cento del numero dei volontari.

Salvo quanto previsto dal comma 3, le organizzazioni di volontariato possono trarre le risorse economiche necessarie al loro funzionamento e allo svolgimento della propria attività da fonti diverse, quali quote associative, contributi pubblici e privati, donazioni e lasciti testamentari, rendite patrimoniali ed attività di raccolta fondi nonché delle attività di cui all'articolo 6.

Per l'attività di interesse generale prestata le organizzazioni di volontariato possono ricevere, soltanto il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate, salvo che tale attività sia svolta quale attività secondaria e strumentale nei limiti di cui all'articolo 6.

Infine l'**articolo 34** stabilisce che tutti gli amministratori delle organizzazioni di volontariato sono scelti tra le persone fisiche associate ovvero indicate, tra i propri associati, dagli enti associati. Si applica l'articolo 2382 del codice civile.

Ai componenti degli organi sociali, ad eccezione di quelli di cui all'articolo 30, comma 5 che siano in possesso dei requisiti di cui all'articolo 2397, secondo comma, del codice civile, non può essere attribuito alcun compenso, salvo il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate per l'attività prestata ai fini dello svolgimento della funzione.

Associazioni di promozione sociale APS

Disposizioni specifiche per le Associazioni di promozione sociale sono contenute agli articoli 35 e 36 del Codice del Terzo settore.

Le associazioni di promozione sociale sono enti del Terzo settore costituiti in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, da un numero non inferiore a sette persone fisiche o a tre associazioni di promozione sociale per lo 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 dei propri associati o delle persone aderenti agli enti associati (**art. 35**, comma 1).

Se successivamente alla costituzione il numero degli associati diviene inferiore a quello stabilito nel comma 1, esso deve essere integrato entro un anno, trascorso il quale l'organizzazione di volontariato è cancellata dal Registro unico nazionale del Terzo settore se non formula richiesta di iscrizione in un'altra sezione del medesimo (comma 1-*bis*).

Il comma 2 non riconosce quali APS i circoli privati e le associazioni comunque denominate che dispongono limitazioni con riferimento alle condizioni economiche e discriminazioni di qualsiasi natura in relazione all'ammissione degli associati o prevedono il diritto di trasferimento, a qualsiasi titolo, della quota associativa o che, infine, collegano, in qualsiasi forma, la partecipazione sociale alla titolarità di azioni o quote di natura patrimoniale.

Gli atti costitutivi delle associazioni di promozione sociale possono prevedere l'ammissione come associati di altri enti del Terzo settore o senza scopo di lucro, a condizione che il loro numero non sia superiore al cinquanta per cento del numero delle associazioni di promozione sociale (comma 3), salvo nel caso degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI che associano un numero non inferiore a cinquecento associazioni di promozione sociale (comma 4).

La denominazione sociale deve contenere l'indicazione di associazione di promozione sociale o l'acronimo APS. L'indicazione di associazione di promozione sociale o l'acronimo APS, ovvero di parole o locuzioni equivalenti o ingannevoli, non può essere usata da soggetti diversi dalle associazioni di promozione sociale (comma 5).

L'**articolo 36** dispone che le associazioni di promozione sociale possono assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo o di altra natura, anche dei propri associati, fatto comunque salvo quanto disposto dall'articolo 17, comma 5, solo quando ciò sia necessario ai fini dello svolgimento dell'attività di interesse generale e al perseguimento delle finalità. In ogni caso, il numero dei lavoratori impiegati nell'attività non può essere superiore al cinquanta per cento del numero dei volontari o al cinque per cento del numero degli associati.

Il regime fiscale

Sicuramente le disposizioni riguardanti il regime fiscale sono quelle che possono invogliare una Sezione a qualificarsi come ente del Terzo settore (ETS), qualora vengano ravvisati benefici superiori rispetto al regime ordinario previsto per gli enti non commerciali dall'articolo 185 del TUIR, considerando anche l'eventuale riconoscimento degli aiuti pubblici per il ruolo sussidiario che le Sezioni svolgono. Si tratta, trattandosi di materia fiscale, di un quadro normativo ovviamente assai complesso.

Si ricorda che l'articolo 104, comma 2, del Codice precisa che *“le disposizioni del titolo X (...) si applicano agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea prevista dall'articolo 101, comma 10, e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto Registro”*.

L'articolo 79 del codice, al comma 1, stabilisce l'applicazione agli enti del Terzo settore (diversi dalle imprese sociali) delle disposizioni contenute al titolo X (artt. da 79 a 89) nonché delle norme del titolo II del testo unico delle imposte sui redditi, (D.P.R. n. 917 del 1986), in quanto compatibili.

Si considerano di natura **non commerciale** le attività di interesse generale indicate all'articolo 5 del Codice quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto anche conto degli apporti economici da parte di soggetti pubblici (amministrazioni pubbliche, dell'Unione europea o di organismi pubblici di diritto internazionale) e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento (comma 2), qualora i ricavi non superino di oltre il 5 per cento i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre due periodi d'imposta consecutivi (comma 2-bis).

Il comma 6 precisa che si considera **non commerciale** l'attività svolta dalle **associazioni** del Terzo settore nei confronti dei propri associati e dei familiari e conviventi degli stessi in conformità alle finalità istituzionali dell'ente. Non concorrono alla formazione del reddito delle associazioni del Terzo settore le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi. Si considerano, tuttavia, **attività di natura commerciale** le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati e dei familiari e conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici (**quali ad esempio, gite, uscite sociali, scuole, corsi**), compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi a seconda che le relative operazioni abbiano carattere di abitudine o di occasionalità.

Inoltre il comma 5 dell'articolo 79 effettua una definizione di "enti del terzo settore non commerciali", stabilendo che, indipendentemente dalle previsioni statutarie gli **enti del Terzo settore** assumono "*fiscalmente*" la qualifica di **enti commerciali** qualora i proventi riconducibili a determinate attività, superano, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali.

L'articolo 80 disciplina il **regime forfettario** degli **enti del Terzo settore non commerciali**, definendo i coefficienti sia per le attività di prestazione di servizi, che per le altre attività, a seconda dell'ammontare dei ricavi.

Al riguardo si precisa che il regime forfettario previsto dal Codice del Terzo settore risulta sicuramente più vantaggioso rispetto al sistema forfettario previgente. Tuttavia gli effettivi vantaggi del regime forfettario CTS rispetto al regime ordinario vanno valutati analizzando i costi e i ricavi effettivi dell'attività commerciale della Sezione.

L'articolo 82 riguarda le **imposte indirette** e i **tributi locali**.

Non sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni e alle imposte ipotecaria e catastale i trasferimenti a titolo gratuito effettuati a favore degli enti del Terzo settore comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società (comma 2).

Agli atti costitutivi e alle modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione poste in essere da enti del Terzo settore di cui al comma 1, le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa. Le modifiche statutarie di cui al periodo precedente sono esenti dall'imposta di registro se hanno lo scopo di adeguare gli atti a modifiche

o integrazioni normative. Gli atti costitutivi e quelli connessi allo svolgimento delle attività delle organizzazioni di volontariato sono esenti dall'imposta di registro (comma 3).

Le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento a favore di tutti gli enti del Terzo settore, incluse le imprese sociali, a condizione che i beni siano direttamente utilizzati, entro cinque anni dal trasferimento, in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale e che l'ente renda, contestualmente alla stipula dell'atto, apposita dichiarazione in tal senso (comma 4).

Gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, nonché le copie anche se dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, le attestazioni e ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato posti in essere o richiesti dagli enti del Terzo settore sono esenti dall'imposta di bollo (comma 5).

Gli immobili posseduti e utilizzati dagli enti non commerciali del Terzo settore, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali, di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive sono esenti dall'imposta municipale propria (IMU) e dal tributo per i servizi indivisibili (TASI) entro determinati limiti (comma 6).

L'imposta sugli intrattenimenti non è dovuta per le attività indicate nella tariffa allegata al D.P.R. n. 640 del 1972, svolte dagli enti del Terzo settore occasionalmente o in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione (comma 9).

Gli atti e i provvedimenti relativi agli del Terzo settore sono esenti dalle tasse sulle concessioni governative (comma 10).

L'**articolo 84** disciplina il **regime fiscale** delle **organizzazioni di volontariato**, precisando che non si considerano commerciali, oltre alle attività di cui all'articolo 79, commi 2, 3 e 4, le seguenti attività effettuate dalle organizzazioni di volontariato e svolte senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato:

- a) attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;
- b) cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari sempreché la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall'organizzazione di volontariato senza alcun intermediario;
- c) attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale.

I redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte delle organizzazioni di volontariato sono esenti dall'imposta sul reddito delle società.

L'**articolo 85** riguarda il **regime fiscale** delle **associazioni di promozione sociale**.

Non si considerano commerciali le attività svolte dalle associazioni di promozione sociale in diretta attuazione degli scopi istituzionali effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti dei propri associati e dei familiari conviventi degli stessi, ovvero degli associati di altre associazioni che svolgono la medesima attività (comma 1).

Non si considerano, altresì, commerciali, ai fini delle imposte sui redditi, le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati e ai familiari conviventi

degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici in attuazione degli scopi istituzionali (comma 2).

In deroga a quanto previsto dai precedenti commi 1 e 2 si considerano comunque commerciali, ai fini delle imposte sui redditi, le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, le somministrazioni di pasti, le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore, le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito e le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali nonché le prestazioni effettuate nell'esercizio delle seguenti attività (che per le attività sezionali potrebbero essere intese riferite a rifugi, capanne sociali, gite, scuole, corsi):

- a) gestione di spacci aziendali e di mense;
- b) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;
- c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
- d) pubblicità commerciale;
- e) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

I redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte delle associazioni di promozione sociale sono esenti dall'imposta sul reddito delle società (comma 7).

L'**articolo 86** riguarda il **regime forfetario per le attività commerciali** svolte dalle **associazioni di promozione sociale** e dalle **organizzazioni di volontariato**, mentre l'**articolo 87** disciplina la tenuta e conservazione delle scritture contabili degli Enti del terzo settore che non applicano il regime forfetario disciplinato dall'articolo 86.

In particolare l'articolo 86, comma 1, dispone che le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale possono applicare, in relazione alle attività commerciali svolte, il regime forfetario di cui al presente articolo se nel periodo d'imposta precedente hanno percepito ricavi, ragguagliati al periodo d'imposta, non superiori a 130.000 euro o alla diversa soglia che dovesse essere autorizzata dal Consiglio dell'Unione europea in sede di rinnovo della decisione in scadenza al 31 dicembre 2019 o alla soglia che sarà eventualmente armonizzata in sede europea.

Il comma 3 stabilisce che le organizzazioni di volontariato che applicano il regime forfetario determinano il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi percepiti nei limiti di cui al comma 1 un coefficiente di redditività pari all'1 per cento. Le **associazioni di promozione sociale** che applicano il regime forfetario determinano il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi percepiti nei limiti di cui al comma 1 **un coefficiente di redditività pari al 3 per cento**.

Ai sensi del comma 5, fermo restando l'obbligo di conservare i documenti ricevuti ed emessi, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario sono esonerati dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili. La dichiarazione dei redditi è presentata nei termini e con le modalità definiti nel regolamento di cui al D.P.R. n. 322 del 1998.

L'**articolo 89** reca disposizioni di "*Coordinamento normativo*".

In particolare, al comma 1, si precisa che **agli enti del Terzo settore** di cui all'articolo 79, comma 1, **non si applicano** le seguenti disposizioni:

a) l'articolo 143, comma 3, l'articolo 144, commi 2, 5 e 6 e gli articoli 148 e 149 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

b) l'articolo 3, commi 1 e 2, del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 e gli articoli 1, comma 2 e 10, comma 3 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347;

c) la legge 16 dicembre 1991, n. 398 (*Disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche*).

Le norme di cui al comma 1, lettera b) continuano ad applicarsi ai trasferimenti a titolo gratuito, non relativi alle attività di cui all'articolo 5, eseguiti a favore dei soggetti di cui all'articolo 4, comma 3, iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo Settore.

Inoltre il comma 7 sostituisce nell'ordinamento giuridico il riferimento a ONLUS con quello di "enti del Terzo settore di natura non commerciale".

L'attuale regime fiscale vigente per gli enti di tipo associativo

Le disposizioni fiscali relative agli enti di tipo associativo sono contenute all'**articolo 148 del TUIR** (D.P.R. n. 917 del 1986).

1. Non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali, dalle associazioni, dai consorzi e dagli altri enti non commerciali di tipo associativo. Le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo.

2. Si considerano tuttavia effettuate nell'esercizio di attività commerciali, salvo il disposto del secondo periodo del comma 1 dell'articolo 143, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi secondo che le relative operazioni abbiano carattere di abitudine o di occasionalità.

3. Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, sportive dilettantistiche, *nonché per le strutture periferiche di natura privatistica necessarie agli enti pubblici non economici per attuare la funzione di preposto a servizi di pubblico interesse*, non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, 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, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati.

4. La disposizione del comma 3 non si applica per le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, per le somministrazioni di pasti, per le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore, per le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito e per le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali né per le prestazioni effettuate nell'esercizio delle seguenti attività:

- a) gestione di spacci aziendali e di mense;
- b) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;

- c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
- d) pubblicità commerciale;
- e) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

5. Per le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287 (*mense aziendali e spacci annessi a circoli cooperativi e enti a carattere nazionale*), le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, non si considerano commerciali, anche se effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici, la somministrazione di alimenti e bevande effettuata presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, da bar ed esercizi similari e l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, sempreché le predette attività siano strettamente complementari a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e siano effettuate nei confronti degli stessi soggetti indicati nel comma 3.

6. L'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici di cui al comma 5 non è considerata commerciale anche se effettuata da associazioni politiche, sindacali e di categoria, nonché da associazioni riconosciute dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, sempreché sia effettuata nei confronti degli stessi soggetti indicati nel comma 3.

7. Per le organizzazioni sindacali e di categoria non si considerano effettuate nell'esercizio di attività commerciali le cessioni delle pubblicazioni, anche in deroga al limite di cui al comma 3, riguardanti i contratti collettivi di lavoro, nonché l'assistenza prestata prevalentemente agli iscritti, associati o partecipanti in materia di applicazione degli stessi contratti e di legislazione sul lavoro, effettuate verso pagamento di corrispettivi che in entrambi i casi non eccedano i costi di diretta imputazione.

Il **comma 8** indica le condizioni per usufruire delle agevolazioni, stabilendo che l'atto costitutivo e lo statuto devono essere redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata e contenere le seguenti clausole statutarie:

- a) divieto di distribuire, anche in modo indiretto, durante la vita dell'associazione, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;
- b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentita l'Agenzia per il terzo settore, salva diversa destinazione imposta dalla legge;
- c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo, per gli associati o partecipanti maggiori d'età, il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;
- d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario;
- e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo per ogni associato, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti;

f) intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa (*tale possibilità non è comunque prevista dalle norme CAI*).