

La riforma del mondo associativo è datata 2017 ma ha già subito diverse modifiche

Terzo settore: tra statuti, registri e bilanci, il non profit si complica

Pagine a cura di **ANTONIO RANALLI**

La riforma del mondo del non profit è realtà. Il Codice del Terzo settore (dlgs n. 117/2017), che dà attuazione alla delega per la riforma del terzo settore contenuta nella legge 6 giugno 2016, n. 106, ha cercato di riordinare il settore, ma molti aspetti restano ancora da chiarire. Dal 2017 a oggi, infatti, per fondazioni, associazioni di promozione sociale e onlus sono entrate in vigore ulteriori nuove norme, come il dlgs n. 105/2018 che ha modificato il Codice, e il decreto sulla revisione dell'impresa sociale (dlgs 112/2017), poi modificato a luglio 2018, che hanno in parte riscritto quella normativa. E a luglio il ministero del lavoro ha pubblicato le linee guida per la redazione del bilancio sociale degli enti del Terzo Settore (in *Gazzetta Ufficiale* n. 186 del 9 agosto 2019). Insomma, una stratificazione di normative che stanno rendendo complessa la vita per chi vuole operare nel mondo del non profit e che rendono sempre più importante, per questi soggetti, rivolgersi a consulenti esperti. Che evidenziano problemi oggettivi nella normativa.

Un aspetto di particolare rilevanza per alcuni enti del Terzo Settore è rappresentato dalla possibilità di reperire risorse (raccolta fondi, social lending, crowdfunding, titoli di solidarietà) da destinare al

perseguimento dei propri fini istituzionali attraverso attività di sponsorizzazione. «La norma, a seguito di opportune modifiche apportate nel 2018», spiega **Giampaolo Genta**, managing associate di **BonelliErede**,



Giampaolo Genta

«prevede che i proventi derivanti da tali attività non rilevino ai fini del confronto quantitativo con cui valutare la qualificazione fiscale dell'ente purché siano svolte nel rispetto di determinati criteri la cui individuazione è demandata a un decreto ministeriale che non è ancora stato emanato. La definizione di questi criteri è demandata a un emanando decreto, ma la norma prevede che l'attività di sponsorizzazione debba essere secondaria e strumentale rispetto alle attività di interesse generale svolta. La ratio sottesa a tali limitazioni è chiara, molto meno come debba accertarsi in concreto se tali attività soddisfi-

no i criteri indicati dalla norma per poter essere esercitate compatibilmente allo status di ente del Terzo Settore. Si attende quindi che lo schema di decreto approvato nei mesi scorsi venga finalmente emanato».

«Al Codice del Terzo Settore va riconosciuto il merito di aver raccolto gli enti del terzo settore (Ets) in una categoria unitaria, per cui ha dettato disposizioni generali e comuni, riordinando e potenziando anche le agevolazioni fiscali per enti e sovventori», spiega **Dario Covucci**, partner di **Lea Studio Legale**. «In questa fase, tuttavia, si avverte una certa difficoltà tra gli operatori a intendere chiara-



Dario Covucci

tiva spesso innovativa rispetto a quella tradizionale del codice civile. Le circolari interpretative del ministero del lavoro hanno chiarito solo alcuni aspetti; diversi decreti e regolamenti

attuativi devono essere ancora adottati, senza una chiara idea delle tempistiche. Innanzitutto,



Giovanni Baglivo

enti del terzo settore operanti in Italia che oggi non godono di particolari agevolazioni fiscali



Annalisa Pescatori

andrà istituito il Registro unico nazionale del Terzo settore (Runts). Di particolare interesse saranno le modalità operative: come chiedere l'iscrizione, quali documenti depositare, chi e in quale misura controllerà la conformità dello statuto al Codice. Si tratta di una fase epocale: una volta reso operativo il Runts, numerose previsioni del Codice, anche fiscali, troveranno piena applicazione; gli enti già iscritti in registri speciali (Onlus, Aps, Odv), che abbiano adeguato lo statuto al Codice, tras migreranno nel Runts; potrà attivarsi il procedimento semplificato per riconoscere la personalità giuridica.

Presso il Runts sarà depositato il bilancio sociale degli enti del terzo settore con entrate superiori a un milione di euro. «Gli

potranno iscriversi nella specifica sezione del Runts e quindi accedere alla disciplina fiscale di favore prevista dalla nuova normativa», spiega **Giovanni Baglivo**, partner di **Grimaldi Studio Legale**. «Sarà possibile richiedere il riconoscimento della personalità giuridica attraverso la nuova procedura, con l'abbandono del regime concessorio esistente. Le tempistiche per l'implementazione si sono allungate: stando alle ultime notizie, il Runts dovrebbe essere implementato entro settembre 2020. Per effetto dell'implementazione, per le OdV (Organizzazione di Volontariato) e le Aps (Associazioni di Promozione Sociale) iscritte nei registri esistenti il passaggio al Runts sarà automatico, mentre per le Onlus sarà importante valutare quali

ASSOCIAZIONISMO SPORTIVO

Serve più chiarezza su adempimenti e incentivi fiscali

Il mondo dello sport con le sue associazioni e società sportive dilettantistiche (asd/ssd) guarda con interesse e distacco l'evoluzione della riforma del terzo settore e la sua concreta attuazione. «L'interesse è per cogliere eventuali opportunità che oggi la normativa civilistica e fiscale di riferimento non consente di fare», sostiene **Donato Foresta**, partner dello studio associato **Foresta Rossi Pezzini**, consulente di **Five Sport Consulting**, e docente della Scuola regionale dello sport Coni Lombardia. «Valga, per tutte, la possibilità concessa dall'art. 71 del codice del terzo settore di poter svolgere le proprie attività in qualsiasi tipologia di sede indipendentemente dalla destinazione d'uso. Il distacco è per la complessità, le incertezze e gli svantaggi che a tuttora l'impianto della riforma del terzo settore propone. A questo si aggiungono



Donato Foresta

anche eventuali nuovi adempimenti a cui gli enti del terzo settore dovranno sottoporsi e che invece oggi le associazioni sportive non hanno. In tal senso a titolo esemplificativo si va dalla redazione di un bilancio completo con stato

patrimoniale, rendiconto e relazione di missione in caso di proventi anche istituzionali eccedenti i 220 mila euro, all'obbligo di depositare il bilancio presso il registro unico nazionale del terzo settore in caso di proventi eccedenti 1 milione di euro, a quello di indicare sul proprio sito internet, in caso di proventi anche istituzionali eccedenti i 100 mila euro, gli emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e di controllo, ai dirigenti e agli associati, nonché all'obbligo di nomina di un organo di revisione in caso di superamento

di specifici limiti economici e dimensionali. Resta poi ad oggi ancora da comprendere l'eventuale raccordo con l'attuale Registro nazionale delle associazioni e società sportive detenuto dal Coni e con il sistema di affiliazione alle federazioni sportive, oggi alla base sia della partecipazione ai campionati federali che dell'attribuzione dei benefici fiscali oggi previsti per le asd/ssd».

Un'occasione mancata per le Associazioni sportive dilettantistiche, sostiene **Lucrezio Micheal Pandolfino**, managing partner dello studio **Pandolfino**: «l'ente associativo sportivo che decide di assumere la qualifica di Ets, come previsto dalla riforma (dlgs 117/2017) perde le agevolazioni previste dall'art. 148, comma 3 del Tuir (ovvero la decommercializzazione dei corrispettivi da associati) e quelle previste dalla 398/1991 (il regime di tassazione forfettario al 3%).



Lucrezio Micheal Pandolfino

In più, qualora le Asd decidessero di aderire a questa riforma, non godranno più della deroga prevista dal comma 4 dell'art. 149 dello stesso Tuir, in quanto assumerebbero sin dall'inizio dell'anno la qualifica di ente commerciale nell'ipotesi in cui le entrate/ricavi commerciali (escluse le sponsorizzazioni a norma dell'art. 6 del dlgs 117/2017) siano superiori alle entrate/ricavi non commerciali, come previsto dall'articolo 79, comma 5 della Riforma. Perché quindi obbligarsi a programmare e monitorare preventivamente ricavi e costi (o entrate e uscite) al fine di aver controllo e certezza di rimaner qualificati Enti del Terzo Settore non commerciali quando questa qualifica di ente non commerciale è già preservata alle Asd stesse dall'attuale normativa?».

In attesa del nuovo Registro unico, consulenti al lavoro

saranno le modalità di iscrizione e i relativi effetti. Il regime fiscale Onlus di cui al dlgs 460/1997, infatti, rimarrà in vigore fino e non oltre al periodo di imposta successivo al rilascio dell'autorizzazione della Commissione Un. Un mancato o distratto coordinamento di disciplina inciderebbe sulle attuali agevolazioni fiscali riconosciute alle Onlus e ai relativi donatori, con il rischio di conseguenze negative per l'attività di raccolta fondi e la sostenibilità economica degli enti.

All'istituzione del Runts sono legate anche alcune piccole agevolazioni fiscali. «Al fine di incentivare l'investimento di terzi nelle imprese sociali, ha anche previsto alcuni vantaggi fiscali a favore di terzi che - successivamente all'entrata in vigore della nuova normativa - abbiano deciso di investire in imprese sociali che abbiano acquisito la qualifica di impresa sociale da non più di 5 anni», prosegue **Annalisa Pescatori**, partner di Grimaldi, «su quest'ultimo punto, sarebbe opportuno che il legislatore riveda la disciplina nel senso di aprire tale agevolazione a qualsiasi investimento effettuato da terzi nelle imprese

un accesso al credito agevolato. Qualora si verificassero entrambe le condizioni potremmo assistere ad una reale evoluzione del Terzo Settore».

«Il percorso lungo e assai «accidentato» con il quale si sta cercando di attuare la c.d. Riforma del Terzo Settore sta creando non poche difficoltà a noi operatori del diritto che assistiamo le imprese operanti in tale ambito», spiega **Alessandra Quattrini**, special counsel di **Orrick**, «e ciò in quanto, stante l'entrata in vigore del Codice del Terzo Settore, la mancata approvazione di una serie di decreti attuativi rende veramente complesso - per le imprese già esistenti - adeguarsi alle novità introdotte dalla Riforma. Nella nostra esperienza, ad esempio, riscontriamo molte difficoltà nel dare delle chiare indicazioni agli operatori di settore che stanno



Alessandra Quattrini

partecipando alle gare pubbliche che sono in corso in tutta Italia nelle more del completamento della Riforma. Ad esempio, la posticipazione dal 2 agosto 2019 al 30 giugno 2020 del termine per l'adeguamento degli statuti degli Enti del Terzo Settore alla nuova normativa (in quanto posticipazione «attuata» solo all'ultimo dall'art. 43, comma 4-bis del dl 34/2019, conv. con legge n. 58/2019 - il c.d. «Decreto Crescita») ha reso difficile - per gli operatori di questo settore che stavano adeguando i loro statuti - capire «nel concreto» a quali soggetti far rendere le dichiarazioni relative al possesso dei requisiti generali ai sensi dell'art. 80 del Codice dei contratti pubblici (il dlgs 50/2016 e s.m.i.) per la partecipazione alle procedure ad evidenza pubblica, con tutti i relativi rischi connessi di esclusione da tali procedure per la mancanza di tali requisiti generali. Di conseguenza, il punto focale della Riforma sul quale occorre intervenire in maniera ancora più importante (specialmente nei decreti attuativi ancora in corso di elaborazione) è la chiarezza e la stabilità del dato normativo.

Un'area che richiede un'implementazione significativa è quella relativa alla predisposizione del bilancio. «Al riguardo, l'art. 13 del Codice si limita a richiamare gli elementi di base che struttureranno il bilancio, rinviando poi alla «modulistica definita con decreto dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali, sentito il consiglio nazionale del terzo settore», spiega **Nicoletta Mazzali**, partner di **Galbiati**

Sacchi e Associati, «In attesa di conoscere il contenuto del Decreto Ministeriale, il riferimento normativo alla «modulistica» evidenzia il possibile sussistere di una carenza del framework contabile in relazione alla necessità di disporre di un set completo e chiaro di postulati e principi, anche applicativi, di riferimento per la predisposizione del bilancio. È vero che all'art. 3 del Codice si ricorda che, per quanto ivi non previsto, si applicano, ove compatibili, le norme del codice civile. Resta il fatto, tuttavia, che anche i principi



Nicoletta Mazzali

contabili nazionali potrebbero non soddisfare in pieno le specificità di rendicontazione e di rappresentazione degli enti del terzo settore».

Una riforma da guardare con favore ma che, come spiegano **Francesco Facchini** e **Sara Maimone** di **Facchini Rossi Michelutti** «la lenta emanazione delle numerose discipline attuative (la maggioranza dei decreti sono ancora in attesa di adozione), nonché la mancata attivazione della richiesta alla Commissione europea delle necessarie autorizzazioni della disciplina fiscale ha determinato l'impossibilità - di fatto - di poter aderire a tale sistema e,



Francesco Facchini

conseguentemente, beneficiare dei regimi agevolativi previsti. Più in particolare, sono da segnalare le rilevanti misure fiscali e di sostegno economico ora previste dalla rinnovata disciplina dell'impresa sociale, le quali hanno suscitato notevole interesse tra gli operatori del settore sebbene siano anch'esse caratterizzate dalla mancata concreta fruibilità. Pertanto, tale contesto ha negativamente inciso (fino ad oggi) sui processi decisionali dei clienti che, in linea di principio, avrebbero favorevolmente colto la possibilità di avviare progetti strutturali coerenti con l'intento del

Legislatore, al fine di favorire il variegato apparato degli Ets».

Significativo è anche l'aspetto legato al mondo del lavoro. «Sotto il profilo dei rapporti di lavoro il dlgs 117/2017 prevede il



Marco Chiesara

divieto di attribuire ai lavoratori subordinati o autonomi, retribuzioni o compensi superiori del 40% rispetto a quelli previsti, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi e che la differenza retributiva all'interno della stessa organizzazione tra lavoratori dipendenti non possa essere superiore al rapporto uno a otto», afferma **Marco Chiesara** equity partner di **Lexellent**, «il limite alle retribuzioni meriterebbe un intervento di riforma. Si tratta infatti di un vincolo erede di un concetto di terzo settore, a mio modo di vedere, paternalistico. La leva economi-



Davide Bertoli

ca è fondamentale per attrarre i migliori talenti, e non poterne disporre completamente, impedisce agli Ets di potere accedere alle risorse migliori e più competenti e rischia di limitare lo sviluppo di questo settore, con ciò frustrando le finalità stesse della norma in esame. Da ultimo mi permetto anche di segnalare l'incompatibilità assoluta tra attività di volontariato e lavoro subordinato o autonomo. Anche in questo caso mi pare che si tratti di una disposizione sulla quale è auspicabile un intervento di riforma».

Delicato è il decreto con il quale saranno definiti i criteri e i limiti che gli Ets dovranno rispettare nell'esercizio delle «attività diverse da quelle di interesse generale», spesso indispensabili per sostenere e autofinanziare le attività istituzionali. Dalla bozza ancora in discussione emergono previsioni stringenti e particolarmente severe, la cui attuazione potrebbe rivelarsi complessa per gli enti di minori dimensioni. «Nello specifico, le attività diverse

non dovranno superare, in alternativa, il 30% delle entrate complessive o il 66% dei costi complessivi; in caso contrario, si dovrà effettuare apposita segnalazione al Runts entro 30 gg. dall'approvazione del bilancio e, nell'esercizio successivo, l'ente dovrà «recuperare» l'ecedenza percentuale riducendo corrispondentemente il suddetto rapporto, pena la cancellazione dal Registro», spiega **Davide Bertoli**, partner di **Bertoli & Associati**, «è fuor di dubbio che, nella pratica, gli enti dovranno adottare idonee procedure contabili per monitorare periodicamente l'andamento dei suddetti parametri, al fine di individuare tempestivamente eventuali «sconfinamenti» e porvi rimedio. Altro tema, è la mancanza del Registro Unico del Terzo Setto-



Giorgio Iacobone

re (Runts), che presumibilmente non vedrà la luce prima di fine 2020. Nel mentre, tutti gli enti già iscritti nei registri di settore attualmente esistenti (Onlus, Odv e Aps) e gli enti che intendono entrare nel Runts sono tenuti ad adeguare gli statuti entro il 30 giugno 2020; pertanto, nei prossimi mesi, gli enti che non abbiano ancora preso decisioni definitive, dovranno decidere se entrare nel mondo degli Ets, ovvero continuare a operare nel solco dell'impianto di norme civili e fiscali ancora in vigore».

Altri aspetti da chiarire sulla detenzione di partecipazioni in società di capitali. «Sarebbe opportuno che il legislatore sgombrasse definitivamente il campo da ogni dubbio riguardante la possibilità, da parte degli Ets, di mera detenzione di partecipazioni in società di capitali, laddove una preclusione in tal senso non sembrerebbe trovare alcuna ratio giustificatrice se non il mero dato letterale della disposizione richiamata», sostiene **Giorgio Iacobone**, partner di **Cba**, «In tal senso, sarebbe dunque opportuno ulteriormente chiarire se l'attività in questione possa rientrare nel concetto di «attività diverse» di cui all'art. 6, del Codice Ets, contestualmente precisandone i criteri di secondarietà e strumentalità, attesa la specifica attività considerata».

—© Riproduzione riservata—

Supplemento a cura
di **ROBERTO MILLIACCA**
rmilliacca@italiaoggi.it
e **GIANNI MACHEDA**
gmacheda@italiaoggi.it



Massimiliano Lissi

sociali, a prescindere dalla data di ottenimento della qualifica. È di tutta evidenza che un discrimine temporale (la qualifica di impresa sociale da non più di 5 anni) costituisce un disincentivo importante ad investire in imprese sociali costituite in regime 155/2006 sebbene operanti in settori di generale interesse».

La riforma del Terzo Settore potrà essere un momento di svolta o un'occasione mancata. «Per essere efficace», sostiene **Massimiliano Lissi** partner di **Talea Tax Legal Advisory**, «dovrà promuovere un salto di qualità dell'associazionismo in direzione di una maggiore strutturazione sotto il profilo della Governance e della Compliance secondo il modello dato dalle società commerciali più evolute; mi piace pensare ai servizi offerti dal terzo settore come a un prodotto commerciale, se si offre al mercato un prodotto innovativo e appetibile ma non lo si supporta con un pari sviluppo della struttura che lo produce quel prodotto è destinato ad una vita breve. La riforma dovrà offrire supporto finanziario allo sviluppo, con modalità che potrebbero essere di varia tipologia: defiscalizzazione, finanziamenti pubblici dedicati,