



Roma, 7 settembre 2017

Protocollo:

Ai Presidenti dei Comitati L.N.D.
Alla Divisione Calcio a Cinque
Al Dipartimento Interregionale
Al Dipartimento Calcio Femminile
LORO SEDI

CIRCOLARE N. 20

LA NUOVA DISCIPLINA DEL TERZO SETTORE E LE ASD/SSD

Il Parlamento ha dato il via libera ai decreti legislativi recanti "Codice del Terzo Settore", "Revisione della disciplina in materia di impresa sociale" e "Disciplina dell'istituto del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche", in attuazione della legge n. 106 del 6 giugno 2016, recante delega al Governo per la riforma del Terzo Settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale.

Sui testi dei decreti approvati dal Consiglio dei Ministri il 12 maggio 2017, è stato definitivamente acquisito il parere parlamentare e i decreti sono stati pubblicati, quello relativo all'impresa sociale – D.Lgs. n.112 del 3 luglio 2017, sulla G.U. n. 167 del 19 luglio 2017, quello relativo al Codice Terzo Settore – D.Lgs 5 luglio 2017, n. 117, sulla G.U. n. 179 del 2 agosto 2017 – S.O. n. 43 –mentre è ancora in corso di pubblicazione quello relativo al cinque per mille.

Il Codice del Terzo settore (CTS)

Il decreto n. 117/2017, recante "Codice del Terzo settore" assume particolare rilevanza per tutte le associazioni di volontariato e di promozione sociale nonché per le ONLUS che escono dall'attuale ordinamento per essere destinatarie della nuova disciplina introdotta con il novello Codice.

In sostanza, tutto il mondo del *non profit* viene assoggettato ad un'unica disciplina dal momento che il comma 1 dell'art. 4 del codice statuisce che " *Sono enti del terzo settore le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri 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 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, ed iscritti nel registro unico nazionale del Terzo settore*".

Il successivo art. 5 elenca, al comma 1, le attività di interesse generale che vengono poste in essere dagli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali e, in particolare, tra queste, trova collocazione, alla lett. t), *l'organizzazione e gestione di attività sportiva dilettantistica*.

Il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore

Presso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali è istituito il Registro unico nazionale del Terzo settore, gestito su base territoriale in collaborazione con ciascuna Regione e Provincia autonoma. Presso le Regioni la struttura competente è indicata come "Ufficio regionale del Registro unico nazionale del terzo settore" e presso le Province autonome la stessa assume la denominazione di "Ufficio provinciale del Registro unico nazionale del terzo settore". Infine, presso il Ministero del lavoro sussiste la struttura indicata come " Ufficio statale del registro unico nazionale del Terzo settore".

Il Registro unico nazionale del Terzo settore si compone di diverse sezioni a seconda della tipologia dell'ente.

La domanda di iscrizione nel registro è presentata dal rappresentante legale dell'ente all'Ufficio del registro unico nazionale della Regione o della Provincia autonoma in cui l'ente ha la sede legale e, entro 60 giorni, l'Ufficio del registro può iscrivere l'ente o rifiutare l'iscrizione con provvedimento motivato. Decorsi 60 giorni la domanda si intende accolta.

Nel registro devono risultare per ciascun ente, la denominazione, la forma giuridica, la data di costituzione, l'oggetto dell'attività, il codice fiscale o la partita IVA, il possesso della personalità giuridica, le generalità dei soggetti che ricoprono cariche sociali con indicazione dei poteri e limitazioni. Inoltre devono essere iscritte nel Registro le modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto, le deliberazioni di trasformazione, fusione, scissione, scioglimento, estinzione, liquidazione e cancellazione.

E' da precisare che gli enti senza scopo di lucro possono non iscriversi nel registro unico nazionale del Terzo settore e continuare ad essere disciplinati dalla normativa prevista – per la parte fiscale – per gli enti non commerciali.

In particolare, per quanto riguarda le *ssd* e le *asd*, queste avranno la possibilità di iscriversi all'istituendo registro con gli obblighi e le facilitazioni previsti dalle nuove disposizioni o rimanere iscritte nel registro CONI continuando a godere delle agevolazioni previste attualmente per il settore sportivo dilettantistico. E' da ritenere che possa sussistere anche l'iscrizione ad entrambi i registri ma la normativa fiscale applicabile dovrebbe essere soltanto quella riservata agli enti del terzo settore con la conseguente perdita dei benefici fiscali previsti per l'attività sportiva dilettantistica.

Disapplicazione agli enti del Terzo settore di norme fiscali

L'art. 89 del nuovo Codice prevede che agli enti del terzo settore – ETS – *la nuova sigla deve essere utilizzata nella denominazione sociale – non si applicano le disposizioni recate:*

- dall'art. **143, comma 3 del TUIR** (regime fiscale raccolta fondi, peraltro regolato dal precedente art. 7, comma 2 del Codice Terzo Settore);

- dall'art. **144 del TUIR, comma 2** (obbligo di contabilità separata per gli *enc* che svolgono anche attività commerciale, peraltro previsto dal comma 3 dell'art. 87 del CTS); **comma 5** (spese enti religiosi) e **comma 6** (enti soggetti alle disposizioni in materia di contabilità pubblica);

- dall' **art. 148 del TUIR** che disciplina il regime fiscale delle quote e contributi versati dai soci, le cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti degli stessi soci che, se rese verso pagamento di specifici corrispettivi assumono la natura di attività commerciale, la non commercialità delle medesime cessioni e prestazioni se svolte da alcune categorie di enti, tra i quali le associazioni sportive dilettantistiche nei confronti di soci e associati. Il comma 4 dell'art. 89 stesso prevede, inoltre, che nell'art. 148 del TUIR, al comma 3, vengono soppresse le *associazioni assistenziali e culturali*, così che a queste ultime non si applica più la disposizione agevolativa che stabilisce che nei confronti di alcune associazioni, tra le quali quelle sportive dilettantistiche, non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati e partecipanti, di altre associazioni che fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale;

- **dall'art.149 del TUIR** che prevede la perdita della qualifica di *enc* in presenza di determinate condizioni, il cui ultimo comma, però, esclude l'applicabilità della norma alle *asd*;

- **dall'art. 3, commi 1 e 2 del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346** in materia di successioni e dagli **artt. 1, comma 2 e 10, comma 3 del D.Lgs. n. 347/1990**, in materia di imposte ipotecarie;

- **dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398**, recante disposizioni tributarie per le *asd*.

La non applicabilità agli ETS delle norme suddette porta a ritenere che le *asd* e le *ssd* che possono optare od optano per il regime fiscale recato dalla legge n. 398 del 16 dicembre 1991 e successive modificazioni, non abbiano convenienza ad entrare a far parte della vasta platea degli ETS iscrivendosi nel Registro unico nazionale.

A tale proposito va sottolineato che destinatari della menzionata legge n. 398/91, restano ora soltanto le *asd* e le *ssd*. Infatti, l'art. 102 del Codice, alle lettere e) ed f) abroga, a far tempo dall'entrata in vigore del decreto, l'art. 9-bis del D.L. 30 dicembre 1991, n. 417, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 febbraio 1992, e l'art.2, comma 31 della legge 24 dicembre 2003, n. 350, che avevano esteso le disposizioni della legge n. 398/91 alle associazioni senza scopo di lucro, alle *pro-loco* ed alle associazioni bandistiche, filodrammatiche e musicali.

Le nuove norme in materia di contabilità e fisco che disciplinano gli ETS

Si riepilogano, di seguito, sommariamente, le nuove norme che disciplinano gli ETS.

Gli artt. **8 e 9** recano disposizioni mutate, in parte, dalla normativa per lo sport dilettantistico.

L'art. 8 stabilisce in materia di destinazione del patrimonio ed assenza dello scopo di lucro e **l'art. 9** in materia di devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento mutuando la normativa recata dal comma 18 dell'art. 90 della legge n. 289/2002 che ha dettato norme in ordine agli statuti delle *ssd/ asd*.

L'art. 13 prevede che gli ETS devono redigere il bilancio di esercizio formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto finanziario, con l'indicazione dei proventi e degli oneri. Il bilancio degli ETS con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000 euro può essere redatto nella forma del rendiconto finanziario per cassa.

Gli ETS che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale devono tenere le scritture contabili di cui all'art. 2214 c.c. e devono redigere e depositare presso il registro delle imprese il bilancio di esercizio.

Gli ETS non iscritti nel registro delle imprese devono depositare il bilancio presso il registro unico nazionale del terzo settore.

Il successivo **art. 14** stabilisce che gli ETS 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 sul proprio sito internet, il bilancio sociale, mentre quelli con entrate, comunque denominate, **superiori a 100.000 euro** 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 di controllo, ai dirigenti nonché agli associati.

L'art. 15 stabilisce che gli ETS, oltre alle scritture previste nei precedenti artt. 13 e 14, devono tenere: il libro degli associati o aderenti, il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee, il libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di amministrazione e di quello di controllo.

L'art. 22 prevede che le associazioni e le fondazioni del Terzo Settore possono, in deroga al DPR 1° febbraio 2000, n. 361, acquistare la personalità giuridica mediante l'iscrizione al Registro unico nazionale, cosa non prevista, invece, per le *ssd* e le *asd* anche se iscritte al Registro CONI.

Gli **artt. 30 e 31** prevedono che nelle associazioni ETS venga nominato un organo di controllo al superamento di determinati limiti dell'attivo patrimoniale, dei ricavi e dei dipendenti.

Il regime fiscale degli ETS è disciplinato dagli artt. da **79 a 89**, in parte mutuando la disciplina agevolativa degli enti non commerciali, come, ad esempio, la norma recata dall'art.79, comma 2, che richiama quella recata dall'art. 148, comma 2, del TUIR. Più in particolare, viene stabilito un principio generale per il quale non si considerano commerciali le attività di interesse generale di cui all'art. 5, comma 1 del CTS, tra le quali, come sopra cennato, trova collocazione, alla lett. t), l'organizzazione e gestione di attività sportiva dilettantistica. La non commercialità di dette attività è, però, subordinata alla condizione che esse siano svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superino i costi effettivi.

Il comma 4 dell'art. 79 stabilisce che non concorrono, in ogni caso alla formazione del reddito degli ETS e, per effetto dell'**art. 89, comma 18**, sono esenti da ogni altro tributo, i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione (in analogia al comma 3, lett. a) dell'art. 143 TUIR).

Il successivo comma 5 considera non commerciali gli ETS che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di cui al precedente art. 5. Indipendentemente dalle previsioni statutarie gli ETS assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali qualora i proventi delle attività di cui all'art. 5, svolte in forma d'impresa superano nel medesimo periodo d'imposta le entrate derivanti da attività non commerciali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti.

Il comma 6 del medesimo art. 79 considera non commerciale l'attività svolta dalle associazioni del Terzo settore nei confronti dei propri associati, familiari e conviventi degli stessi in conformità alle finalità istituzionali dell'ente. Non concorrono alla formazione del reddito degli ETS 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 verso pagamento di specifici corrispettivi (in analogia ai commi 1 e 2 dell'art. 148 TUIR).

L'art. 80 prevede l'opzione da parte degli ETS per un regime forfettario che è migliore rispetto a quello recato in via generale dall'art.145 del TUIR per tutti gli enc in contabilità semplificata ma che è decisamente peggiore rispetto alla disciplina recata dalla legge n. 398 del 1991 che stabilisce una redditività forfettizzata pari al 3% dei ricavi commerciali per le ssd e le asd che optano per la legge stessa e che non superano i 400.000 euro annui di ricavi commerciali.

Infatti, gli Ets possono determinare il reddito in modo forfettario applicando i seguenti coefficienti di redditività all'ammontare del reddito:

a) per le attività di prestazioni di servizi:

- fino a 130.000 euro di ricavi, il 7% sui ricavi stessi;
- sui ricavi da 130.001 a 300.000 euro annui, il 10% dei ricavi stessi;
- sui ricavi oltre 300.000 euro annui, il 17% dei ricavi.

b) per le altre attività:

- sui ricavi fino a 130.000 euro annui, il 5% dei ricavi;
- sui ricavi da 130.001 a 300.000 euro annui, il 7% dei ricavi;
- sui ricavi oltre 300.000 annui, il 14% dei ricavi.

Se vengono esercitate l'una e l'altra attività, il coefficiente si determina con riferimento all'ammontare dei ricavi derivanti dall'attività prevalente.

Qualora non venga posta in essere una distinta annotazione dei ricavi, si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi.

All'importo determinato forfettariamente vanno aggiunte le plusvalenze, le sopravvenienze attive, i dividendi ed interessi e i proventi immobiliari.

Per fruire del regime forfettario necessita l'opzione da esercitarsi nella dichiarazione dei redditi ed ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata fino a quando non è revocata e, comunque, per un triennio.

L'art.82 reca disposizioni agevolative in materia di imposta sulle successioni e donazioni, di imposte ipotecarie e catastali, di imposte di registro, IMU e TARI relativamente agli immobili posseduti.

L'art.83 prevede, tra l'altro, la detraibilità dall'IRPEF di un importo pari al 30% degli oneri sostenuti dal contribuente per erogazioni liberali in denaro o in natura a favore degli ETS non commerciali e di un importo fino al limite del 10% del reddito complessivo dichiarato da enti e società.

L'art. 86 prevede un regime forfettario per le attività commerciali svolte dalle organizzazioni di volontariato e dalle associazioni di promozione sociale.

L'art. 87 statuisce in materia di tenuta e conservazione delle scritture contabili degli ETS.

In particolare, a pena di decadenza dai benefici fiscali, devono:

a) in relazione all'attività complessivamente svolta, redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche atte ad esprimere con completezza e analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione e rappresentare adeguatamente in apposito documento, da redigere entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, la situazione patrimoniale, economica e finanziaria distinguendo le attività di interesse generale di cui all'art. 5 del CTS da quelle diverse di cui al successivo art. 6;

b) in relazione alle attività commerciali di cui ai medesimi artt. 5 e 6, tenere le scritture contabili previste dall'art. 18 del DPR n. 600/1973 (contabilità semplificata per le imprese minori), anche al di fuori dei limiti quantitativi previsti dal comma 1 del medesimo art. 18 (400.000 euro per attività di prestazione di servizi e 700.000 euro per le altre attività). Gli obblighi di cui alla lettera a) si considerano assolti anche qualora la contabilità consti del libro giornale e del libro inventari, tenuti in conformità alle disposizioni di cui agli artt. 2216 e 2217 del c.c..

In relazione all'attività commerciale esercitata, gli ETS hanno l'obbligo di tenere la contabilità separata. Ai fini IVA devono essere istituiti gli appositi libri.

Qualora l'ammontare dei ricavi commerciali superi i 400.000 euro per i servizi e i 700.000 per altre attività commerciali, è consentita, comunque, la sola tenuta dei registri IVA appositamente integrati.

Infine, ai sensi dell'art. 104, le disposizioni di cui agli artt. 77, 78, 81, 82, 83 e 84, comma 2, 85, comma 7 e 102, comma 1, lett. e), f) e g), si applicano dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017, mentre tutte le altre disposizioni entrano in vigore dal giorno successivo a quello di pubblicazione del decreto.

Impresa sociale

Le disposizioni del d.lgs. n. 102 del 3 luglio 2017 (G.U. n. 167 del 19 luglio 2017), recante revisione e disciplina in materia di impresa sociale, si applicano, come previsto dall'art.2, lett. u), anche all'impresa sociale che si qualifica come ETS e che svolge attività di organizzazione e gestione di attività sportiva dilettantistica.

Necessita l'assenza dello scopo di lucro e l'impresa sociale, ai sensi dell'art.3, che mutua sostanzialmente le disposizioni dell'art. 90, comma 18, della legge n. 289/2002, deve destinare utili e avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio, con divieto di distribuzione, anche in forma indiretta di utili e avanzi di gestione.

La denominazione o ragione sociale – art. 6 – devono contenere l'indicazione di "impresa sociale" e gli atti costitutivi devono essere depositati presso l'ufficio del registro delle imprese.

L'art. 18 del d.lgs. prevede, tra l'altro, che gli utili e gli avanzi di gestione non costituiscono reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi qualora vengano destinati a riserva indivisibile.

L'impresa sociale potrà fruire del regime agevolativo se più del 70% dei proventi deriva dallo svolgimento dell'attività principale. Pertanto, per il restante 30% potrà anche svolgere diverse attività che potrà anche essere detassato qualora gli utili relativi vengano utilizzati nelle attività principali.

Gli investitori persone fisiche possono detrarre dall'IRPEF dovuta un importo pari al 30% della somma investita nel capitale sociale dell'impresa sociale. Analogamente, non concorre alla formazione del reddito dei soggetti all'IRES, il 30% della somma investita nel capitale sociale dell'impresa sociale. L'investimento massimo deducibile non può eccedere, in ciascun periodo d'imposta, l'importo di 1.800.000 euro.

Poiché le imprese sociali non perseguono fini di lucro non sono applicabili alle stesse gli indici sintetici di affidabilità fiscale nonché le norme sulle società di comodo e in perdita sistematica.

Cinque per mille

Il d.lgs recante disciplina dell'istituto del cinque per mille prevede all'art. 3, comma 1, lett. e) che la scelta del contribuente per il riparto del cinque per mille, può essere indirizzata a sostegno delle asd, riconosciute ai fini sportivi dal CONI a norma di legge, che svolgono una rilevante attività di interesse sociale. La disciplina del 5 per mille, pertanto, già in vigore, resta immutata relativamente alla scelta in favore delle ads sia che le stesse siano iscritte o meno nel registro nazionale unico.

Sono, poi, previste norme ai fini dell'accelerazione delle procedure di riparto e della trasparenza della destinazione delle somme derivanti dal riparto.

In particolare, i beneficiari hanno l'obbligo di redigere un apposito rendiconto, entro un anno dalla ricezione delle somme, e trasmetterlo all'amministrazione erogatrice entro i successivi trenta giorni, accompagnato da una relazione illustrativa. Il tutto deve essere pubblicato sul proprio sito web e dell'avvenuta pubblicazione deve essere data notizia all'amministrazione pubblica erogatrice, che, nel caso dell'associazionismo sportivo, è la Presidenza del Consiglio dei Ministri.

La mancata pubblicazione via web può comportare l'applicazione di una sanzione pecuniaria pari al 25% del contributo percepito.

Sussiste il divieto, per l'ente percipiente, di utilizzare le somme percepite per coprire le spese di pubblicità sostenute per sensibilizzare i sostenitori dell'ente alla scelta del 5 per mille.

Sarà cura della L.N.D. fornire ulteriori eventuali chiarimenti all'esito dei successivi atti che dovessero provenire dai Ministeri competenti e dall'Agenzia delle Entrate per quanto di interesse delle Associate.

Si invitano i Comitati, la Divisione ed i Dipartimenti in indirizzo di darne puntuale e sollecita informativa alle proprie Società affiliate mediante pubblicazione sui rispettivi Comunicati Ufficiali.

Cordiali saluti.

IL SEGRETARIO GENERALE
Massimo Ciaccolini

IL PRESIDENTE
Cosimo Sibilia